



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª RF

Solução de Consulta nº 4.043 - SRRF04/Disit

Data 20 de dezembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CNAE. ATIVIDADE PRINCIPAL. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ATIVIDADES MEIO.

A atividade econômica principal da empresa, que define o código CNAE principal a ser informado no cadastro do CNPJ, não se confunde com a atividade preponderante do estabelecimento (matriz ou filial), a qual é utilizada para se determinar o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT).

Para fins do disposto no art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ.

O enquadramento do estabelecimento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante.

Os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio deverão ser considerados na apuração do grau de risco.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991: art. 22, II; Decreto nº 3.048, de 1999: art. 202; IN RFB nº 1436, de 2013: art. 17; IN RFB nº 971, de 2009: art. 72.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 90, DE 14 DE JUNHO DE 2016.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. DIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não produz efeitos a consulta formulada, quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013: art. 18, VII; IN RFB nº 971, de 2009: art. 58: VIII, § 2º *caput*, III e art. 57, § 9º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga em pecúnia ao segurado empregado a título de auxílio alimentação nos dias de feriado trabalhados, fixada em convenção coletiva, integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e do trabalhador

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991: arts. 20, 22 e 28 e IN RFB Nº 971, de 2009: art. 58, III e parágrafo único.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**IRRF. DIÁRIAS. ISENÇÃO.**

As diárias pagas exclusivamente para custear as despesas de alimentação e pousada do empregado por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, até mesmo no exterior, são isentas do imposto de renda, desde que atendidas as condições prescritas nas normas de regência da matéria. As diárias concedidas nos termos do PN CST nº10/1992, exceto no que diz respeito às limitações impostas na IN MT nº 8, de 1991, ainda que em montante superior a 50% do salário do empregado, não estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte, mesmo porque aquele limite decorre da legislação trabalhista e a sua eficácia, smj, opera-se na esfera do Direito do Trabalho.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1998: art. 6º, inc. II; Decreto nº 3000, de 1999, art. 39, inc. XIII; IN SRF nº 15, de 2001, art. 5º, inc. II; Parecer Normativo CST nº 10, de 1992.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 73, DE 31 DE DEZEMBRO DE 2013.

IRRF. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga em pecúnia ao empregado a título de auxílio-alimentação, fixada em convenção coletiva, sujeita-se à incidência na fonte do imposto sobre a renda da pessoa física, cabendo ao empregador efetuar a retenção e o recolhimento, na forma da legislação.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN): art. 43, II, § 1º; Lei n.º 7.713, de 1998: art. 3º, § 4º e art. 6º, I; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR): arts. 37, 38, (39, IV e V) e 43, *caput*, X.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À
SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE
2014.

Relatório

A consulente é pessoa jurídica de Direito Público Interno, constituída sob a forma de Autarquia Federal e empregados regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT.

2. Narrando, sucintamente, a busca por adequação às instruções do e-social como motivo para a realização de “diversos estudos sobre verbas indenizatórias e suas incidências tributárias e contributivas” e citando, genericamente, a Instrução Normativa RFB n.º 1.867, de 25 de janeiro de 2019, como fundamentação legal, a consulente apresenta, sem especificar norma sobre a qual pairaria dúvida, os seguintes questionamentos, *ipsis litteris*:

a) XXXXX foi enquadrado pela Receita Federal no Cnae 84.11-6-00 - Administração pública em geral. Qual o correto código Cnae a ser utilizado pelo Conselho de Fiscalização de Atividades Profissionais no caso de existir mais funcionários relacionados às atividades meios (como agentes administrativos) que funcionários relacionados às atividades fins (como XXXX-fiscal)? Sendo indicada alteração do código Cnae, o que mudaria na rotina de retenção, recolhimento e obrigações acessórias tributárias?

b) Existe incidências de INSS ou IR em diárias que superam o valor de 50% da remuneração do empregado?

c) O auxílio-alimentação pago em pecúnia, integra base de cálculo para tributos e/ou contribuições federais?

3. Em síntese, é o relatório.

Fundamentos

4. Preliminarmente, cumpre-nos esclarecer que o processo administrativo de consulta de que tratam os arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; os arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem por objetivo esclarecer dúvidas sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio de sujeito passivo da obrigação tributária.

5. Assim, na apreciação do processo administrativo de consulta, cabe, inicialmente, o exame de sua admissibilidade à luz das disposições estabelecidas nas normas de regência vigentes ao tempo do protocolo da consulta, ou seja, com base na IN RFB nº 1.396, de 2013, a fim de se observar o cumprimento dos requisitos e condições postos pela legislação, sem o que, restará prejudicada a admissibilidade da consulta e, conseqüentemente, não serão produzidos os efeitos protetivos a ela inerentes. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando a resguardar o interesse público e o da própria consulente.

6. Vencidas as preliminares de caráter formal acerca da admissibilidade da consulta, passa-se, em sequência, à análise do seu mérito:

CÓDIGO NA CNAE

7. Na primeira pergunta da consulente, embora não haja citação de norma em relação à qual apresente dúvida a ser dirimida, transparece desconhecimento de como a empresa deva proceder para realizar o seu enquadramento na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. A esse respeito, é necessário que se diga, inicialmente, que, para fins de enquadramento da atividade econômica principal da empresa (CNAE principal), deve ser considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, sendo a receita bruta auferida aquela apurada no ano-calendário imediatamente anterior e receita bruta esperada, a prevista para o ano calendário de início de atividade da empresa e que a CNAE tem como foco

aspectos econômicos, conforme art. 17 da IN RFB nº 1436, de 30 de dezembro de 2013, *ipsis litteris*:

Art. 17. As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela CPRB estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE principal.

§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela atividade econômica principal da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, aquela de maior receita auferida ou esperada.

§ 2º A “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

8. A atividade econômica principal da empresa, que define o código CNAE principal a ser informado no cadastro do CNPJ, não se confunde com a atividade preponderante do estabelecimento (matriz ou filial), a qual é utilizada para se determinar o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT).

9. Para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, conforme disposto no art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ. Sendo assim, o enquadramento do estabelecimento no correspondente grau de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante e os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio deverão ser considerados na apuração do grau de risco. Conforme se reproduz a seguir, esse tema é tratado na Solução de Consulta nº 90 - Cosit, de 2016, trecho transcrito em sequência:

“9. Já a Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009, estabelece as diretrizes operacionais do comando legal e regulamento acima, e trouxe os seguintes detalhamentos (sem destaques no original):

Das Contribuições da Empresa

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

(...)

§ 1º **A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea “b”, exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

d) os órgãos da Administração Pública Direta, tais como Prefeituras, Câmaras, Assembleias Legislativas, Secretarias e Tribunais, identificados com inscrição no CNPJ, enquadrar-se-ão na respectiva atividade, observado o disposto no § 9º; e
(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

e) a empresa de trabalho temporário enquadrar-se-á na atividade com a descrição "7820-5/00 Locação de Mão de Obra Temporária" constante da relação mencionada no caput deste inciso; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

II - considera-se **preponderante** a atividade econômica que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

III - a obra de construção civil edificada por empresa cujo objeto social não seja construção ou prestação de serviços na área de construção civil será enquadrada no código CNAE e grau de risco próprios da construção civil, e não da atividade econômica desenvolvida pela empresa; os trabalhadores alocados na obra não serão considerados para os fins do inciso I; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

(...)

10. A redação do inciso II do art. 72, transcrito, foi alterada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014. Em sua redação anterior, dada pela IN RFB nº 1.080, de 03 de novembro de 2010, referido inciso mencionava especificamente os segurados empregados em atividades-meio (sem destaques no original):

II - considera-se **preponderante a atividade econômica** que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:

a) apurado na empresa ou no órgão do poder público, o mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, considerar-se-á como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;

b) **não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros;**

11. Como se observa, na redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 2010, havia uma previsão de desconsideração dos segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio (serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, etc) para a apuração da atividade econômica preponderante. Tal previsão, entretanto, foi suprimida pela IN RFB nº 1.453, de 2014, donde se conclui que os **segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio deverão ser considerados na apuração da atividade econômica do estabelecimento.**

12. Isto posto, passa-se a analisar a possibilidade da atividade preponderante do estabelecimento matriz ser diferente do código CNAE da empresa.

13. A atividade econômica preponderante, cujo cálculo está disciplinado no § 1º do art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009, não se confunde com a atividade econômica principal da empresa. Enquanto a primeira está voltada para aspectos laborais (número de segurados empregados e trabalhadores avulsos na atividade econômica), a segunda tem como foco aspectos econômicos, conforme art. 17 da IN RFB nº 1436, de 30 de dezembro de 2013 (sem destaques no original).

§ 1º O enquadramento no CNAE principal será efetuado pela **atividade econômica principal** da empresa, assim considerada, dentre as atividades constantes no ato constitutivo ou alterador, **aquela de maior receita auferida ou esperada.**

§ 2º A “receita auferida” será apurada com base no ano-calendário anterior, que poderá ser inferior a 12 (doze) meses, quando se referir ao ano de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

§ 3º A “receita esperada” é uma previsão da receita do período considerado e será utilizada no ano-calendário de início ou de reinício de atividades da empresa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1597, de 01 de dezembro de 2015)

14. Como se observa, estes dois conceitos são independentes e possuem diferentes finalidades. Assim, para o enquadramento nos correspondentes graus de risco do estabelecimento, seja ele matriz ou filial, o interessado não utilizará a atividade econômica principal, mas a atividade preponderante, nos termos do § 1º do art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009. Cada estabelecimento da empresa, seja ele matriz ou filial, deverá verificar **a atividade preponderante ali desempenhada, e esta verificação não terá consequências sem relação ao código CNAE principal da empresa.**

15. Neste ponto, a presente consulta vincula-se à Solução de Consulta Cosit nº 78, de 24 de março de 2015 (disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>). Transcreve-se excertos da referida Solução de Consulta (sem destaques no original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: GILRAT. SAT. GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Para fins do disposto no art. 72, § 1o, da IN RFB nº 971, de 2009, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ.

Fundamentos

(...)

7.1 *Para fins de apuração do grau de risco da atividade, é irrelevante o objeto social da pessoa jurídica ou as atividades constantes de sua inscrição no CNPJ, posto que o objetivo da contribuição prevista no art. 72, II, da IN RFB nº 971, de 2009, é financiar os benefícios previdenciários diretamente vinculados ao trabalho em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador. Em tese, quanto maior o grau de risco a que esteja sujeito o trabalhador, maior deveria ser a contribuição previdenciária correspondente.*

7.2 *O que faz a norma é estabelecer critérios para racionalizar o cálculo da contribuição, a fim de que não seja necessário apurar individualmente, por trabalhador, o valor da contribuição. Isso não autoriza, entretanto, a desconsiderar a real atividade exercida pelo trabalhador, ou, em outras palavras, a desconsiderar o real risco a que estão submetidos os segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

16. *Finalmente, ressalte-se que a verificação mensal da atividade preponderante do estabelecimento (e o consequente enquadramento nos correspondentes graus de risco) é de responsabilidade da empresa, conforme inciso I do § 1º do art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009.”*

10. A CNAE é a classificação de atividades econômicas oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional e pelos órgãos gestores de cadastros e registros da Administração Pública do País e a sua primeira versão foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) em dezembro de 1994, como resultado de um amplo processo de revisão das classificações usadas até então, coordenado pelo IBGE. A participação de órgãos gestores de cadastros e registros da Administração Pública, de entidades privadas e de outros produtores de informação refletiu uma nova postura com relação à gestão da classificação e ao compromisso de padronização nacional e de harmonização internacional.

11. A partir do entendimento de que as classificações são instrumentos cujo uso excede o interesse exclusivo da instituição de estatística, foi instituída a Comissão Nacional de Classificação – Concla, criada pelo Decreto n.º 1.264, de 11 de outubro de 1994, e instalada em 25 de abril de 1995. Essa comissão tem por finalidade estabelecer normas e padronizar as classificações e tabelas de códigos usadas no Sistema Estatístico e nos cadastros e registros da Administração Pública

12. O trecho que compõe os itens 10 e 11 é adaptado de publicação do IBGE (Introdução à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE Versão 2.0 -

Subclasses para uso da administração pública), encontrado na página da rede mundial de computadores a seguir especificada:

https://concla.ibge.gov.br/images/concla/documentacao/CNAE20_Subclasses_Introducao.pdf

13. Com base na “Introdução à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE Versão 2.0 - Subclasses para uso da administração pública” percebe-se que a CNAE corresponde ao detalhamento usado para a identificação econômica das unidades de produção, normalmente constituídas como pessoa jurídica ou profissional autônomo, em cadastros e registros da Administração Pública, nas três esferas de governo.

14. O art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, dispõe que o enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa e que deve ser feito mensalmente, com base em sua atividade econômica preponderante, observado o código CNAE da atividade. Daí é possível afirmar que, também, a classificação na CNAE também seja de responsabilidade da empresa, haja vista que essa classificação não serve exclusivamente a interesses tributários. Por esse motivo, a empresa deve assumir o seu próprio enquadramento na CNAE, sem deixar de sujeitar-se, por óbvio, a eventual revisão de ofício por parte dos órgãos competentes, especialmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, no exercício do seu mister fiscal.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA SOBRE VALORES DE DIÁRIAS SUPERIORES 50% DO VALOR DA REMUNERAÇÃO MENSAL DO EMPREGADO

15. A respeito da incidência de contribuição social previdenciária sobre valores de diárias superiores 50% do valor da remuneração mensal do empregado, a Instrução Normativa (IN) RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009, é literal, nos seguintes termos:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

[...]

VIII - as diárias para viagens, observado o disposto no § 2º; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

§ 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

[...]

III - às diárias para viagens que não excederem a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal do empregado, ressalvado o disposto no inciso XXVIII; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

16. O parágrafo 9º do art. 57 dessa Instrução Normativa, prescreve o seguinte:

§ 9º Até 10 de novembro de 2017 o valor das diárias para viagens que exceder o limite de 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal do empregado integra a base de cálculo pelo seu valor total, ressalvado o disposto no inciso XXVIII do art. 58. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019)

17. Estabelecido o prazo de vigência (10 de novembro de 2017) do comando normativo que estabelecia que o valor pago a título de diária concedida ao trabalhador, que excedesse a 50% da sua remuneração, integraria a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o inciso VIII do art. 58 da IN RFB nº 971, de 2009, acaba com qualquer limite e estabelece que valores pagos a título de diária não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições, desde que tais valores tenham como fundamento o custeio de viagens por necessidade dos serviços, para o custeio de hospedagem e alimentação do trabalhador.

INCIDÊNCIA DO IRPF SOBRE VALORES DE DIÁRIAS SUPERIORES 50% DO VALOR DA REMUNERAÇÃO MENSAL DO EMPREGADO

18. A respeito da incidência do IRPF sobre valores de diárias superiores 50% do valor da remuneração mensal do empregado, a Solução de Consulta nº 73 - Cosit, de 31 de dezembro de 2013, define o tema, em síntese, nos seguintes termos:

As diárias pagas exclusivamente para custear as despesas de alimentação e pousada do empregado por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, até mesmo no exterior, são isentas do imposto de renda, desde que atendidas as condições prescritas nas normas de regência da matéria.

As diárias concedidas nos termos do PN CST nº10/1992, exceto no que diz respeito às limitações impostas na IN MT nº 8, de 1991, ainda que em montante superior a 50% do salário do empregado, não estão sujeitas à retenção do imposto de renda na fonte, mesmo porque aquele limite decorre da

legislação trabalhista e a sua eficácia, smj, opera-se na esfera do Direito do Trabalho.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

19. Em relação ao auxílio-alimentação em pecúnia, cumpre transcrever o entendimento manifestado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), nos itens 24 a 33 da Solução de Consulta Cosit nº 353, de 17 de dezembro de 2014, abaixo transcritos (sublinhas no original; **negritou-se**):

“Da Contribuição Previdenciária

(...)

24. A respeito da contribuição previdenciária, os arts. 20, 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõem:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

(...)

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa..

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

28. § 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art.

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (grifou-se)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

25. Nota-se que a legislação previdenciária estabelece base de cálculo da contribuição patronal e do segurado ampla, composta por parcelas destinadas a retribuir o trabalho.

26. Por sua vez, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, relaciona as parcelas não incluídas no salário-de-contribuição e, portanto, não alcançadas pela incidência da tributação.

27. O art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação das contribuições previdenciárias, consolida tais parcelas que não integram a base de cálculo para fins de incidência dessas contribuições, com fundamento no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Eis os incisos do art. 58 de interesse à consulta:

Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições:

(...)

III - a parcela in natura do auxílio alimentação

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

i) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

(...)

XXX - o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desde que desvinculado do salário e pago sem habitualidade.

Parágrafo único. As parcelas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

28. Como se vê, **a exclusão da base de cálculo** da contribuição previdenciária **não alcança** a parcela destinada ao custeio da **alimentação paga em pecúnia**, **mas tão somente a que for paga in natura**, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

29. Ao revés, quando a parcela a título de auxílio-alimentação for paga em **espécie**, como ora se cuida, a retribuição assume feição salarial e, desse modo, **integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.**"

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA - IRPF

20. Quanto ao auxílio alimentação pago em pecúnia, a Cosit, em caráter vinculante esposou o seu entendimento na referida Solução de Consulta Cosit nº 353, de 2014, nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

“Do Imposto sobre a Renda

34. A incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza alcança, como regra, a totalidade de rendimentos percebidos, com base nos dispositivos a seguir transcritos:

“Código Tributário Nacional (CTN)

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

(...)

Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999)

Aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Art. 37. *Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).*

(...)

Art. 38. *A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).*

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

(...)

Art. 43. *São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e*

funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

(...)

X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego; (grifou-se)

(...)

35. Como se verifica, a regra é o campo de abrangência do imposto sobre a renda englobar a generalidade de valores recebidos pelo contribuinte pessoa assalariada, dado que a teoria prevalente para a conceituação de renda, no direito pátrio, enquanto núcleo da regra-padrão desse imposto, é a teoria do acréscimo patrimonial, consistente na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza nova.

36. Convém ressaltar que, nos termos do art. 38 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, ocorrências de tais acréscimos por qualquer forma e a qualquer título.

37. De maneira que as parcelas não sujeitas à incidência do imposto, inclusive aquelas que introduzidas com a finalidade de ajustar a exação à capacidade contributiva do sujeito passivo, devem todas constar expressamente indicadas na legislação.

38. Verifica-se no mandamento contido no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, a tributação das pessoas físicas independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos,

bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

38.1. Por outro lado, a legislação que rege o Imposto sobre a Renda não contempla com isenção o rendimento ora em exame.

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

I - a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado;

(...)

39. Daí resulta que todos os rendimentos, abstraindo-se sua denominação, estão sujeitos à incidência Imposto sobre a Renda, desde que não agasalhados no rol das isenções de que tratam os incisos que compõem o transcrito art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988.

40. Ilustrativo a respeito é o art. 39 do RIR/1999, o qual alinha diversas hipóteses de verbas excluídas do cálculo do rendimento bruto, com as respectivas matrizes legais. No caso, por exemplo, de verbas percebidas por empregados e/ou servidores, destinadas a custear dispêndios com alimentação, eis o que dispõem os incisos IV e V:

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

Alimentação, Transporte e Uniformes

IV - a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso I);

Auxílio-alimentação e Auxílio-transporte em Pecúnia a Servidor Público Federal Civil

V - o auxílio-alimentação e o auxílio transporte pago em pecúnia aos servidores públicos federais ativos da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional (Lei nº 8.460, de 17 de setembro de 1992, art. 22 e §§ 1º e 3º, alínea "b", e Lei nº 9.527, de 1997, art. 3º, e Medida Provisória nº 1.783-3, de 11 de março de 1999, art.1º, § 2º).

(...) – (grifou-se)

41. Nenhuma das hipóteses de exclusão da base de cálculo contempladas no inciso IV diz respeito a valores concedidos em pecúnia, situação contida nos autos. O inciso V, por sua vez, trata tão somente das parcelas pagas em dinheiro aos servidores públicos federais.

42. Não é demais lembrar que dispositivos legais que instituem exceções às regras gerais de incidência tributária somente se aplicam aos casos que especificam; não comportam interpretação extensiva ou analógica com efeito ampliativo, segundo prescrição unívoca contida no art. 111 do CTN. Ante a inexistência de disposição que afaste do campo de incidência tal rendimento, deve ele sujeitar-se ao imposto sobre a renda.”

Conclusão

21. Ante o exposto, conclui-se pela VINCULAÇÃO da presente consulta às SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N.ºs: 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014; 73, DE 31

DE DEZEMBRO DE 2013, E 90, DE 14 DE JUNHO DE 2016. e pela INEFICÁCIA quanto à não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores de diárias pagos a empregado, em conformidade com a legislação previdenciária.

22. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – SRRF04/Disit.

(assinado digitalmente)

HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

23. Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta nº 90 - Cosit, de 14 de junho de 2016, com base nos artigos 9º, 22 e 24, inciso IV da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

24. Publique-se nos termos do artigo 27, inciso I e parágrafo 2º da mencionada Instrução Normativa e dê-se ciência ao consulente, adotando as medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta Parcialmente Vinculada e Parcialmente Ineficaz, nos termos do artigo 23, inciso V da mesma Norma.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04