



Solução de Consulta nº 92 - Cosit

Data 29 de julho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO. SERVIDOR PÚBLICO MUNICIPAL. REMUNERAÇÃO PAGA A AGENTES FISCAIS MUNICIPAIS VINCULADA A METAS DE ARRECADAÇÃO.

A parcela remuneratória paga pelo Município a seus agentes fiscais, vinculada a metas de arrecadação de impostos municipais, constitui rendimento tributável pelo imposto sobre a renda, não obstante a lei que criou esse benefício lhe atribua natureza indenizatória.

Esses rendimentos sujeitam-se à incidência do imposto na fonte, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º, 3º, § 1º, e 7º, inciso I, e § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º, *caput*, e 8º, inciso I; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 33, 34, 35, 677, 681 e 775.

Relatório

1. O contribuinte acima identificado, pessoa física, “auditor fiscal”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).
2. Sua dúvida diz respeito à incidência do imposto relativamente a “verba indenizatória”, criada por lei municipal, a respeito da qual se apresentam detalhes, a seguir, extraídos dos documentos anexados pelo consulente ao processo (ofício da Secretaria Municipal de Finanças, lei complementar municipal e respectivo decreto regulamentador).

3. Lei complementar municipal instituiu o “Ressarcimento de Despesas de Atividade Fiscal”, devido aos agentes fiscais do Município, “a título de indenização das despesas efetuadas no esforço de superar a meta global e individual de arrecadação dos impostos municipais”.
4. Segundo essa Lei, o referido ressarcimento “é desprovido de característica salarial”, ficando “excluído da legislação pessoal do Município” e “incluído entre as verbas de custeio da Secretaria Municipal de Finanças”. A par disso, o Estatuto do Servidor Municipal “definiu e constitui como indenização ao servidor municipal o ressarcimento de despesas autorizadas havidas para desempenho das suas funções”.
5. No entanto, o “setor de folha de pagamento da Secretaria Municipal de Planejamento tem classificado o [ressarcimento] como verba Tributável para fins de imposto sobre a renda gerando, assim, dúvidas da real natureza da verba”.
6. É mister acrescentar que, em conformidade com o citado decreto regulamentador, o valor do dito “ressarcimento” é determinado mediante a multiplicação de um coeficiente (variável de zero a um, e relacionado a metas de arrecadação) por uma quantidade fixa de unidades fiscais do Município (o valor em reais dessa unidade fiscal é estabelecido anualmente). O seu pagamento, segundo esse mesmo decreto, “deve ser mensal, a partir do segundo mês subsequente ao período de apuração”.

Fundamentos

7. O art. 113, § 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), dispõe que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, o qual, segundo o art. 114 do mesmo CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.
8. No caso do imposto sobre a renda, o CTN estabeleceu como fato gerador desse tributo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, nos termos do seu art. 43, incisos I e II (sublinhou-se):
- Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de 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.*
- § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*
9. Observe-se que o CTN inseriu no campo de incidência do imposto todos os acréscimos patrimoniais e não apenas aqueles que se amoldam ao conceito de renda. O § 1º

do art. 43 do CTN, recém-transcrito, deixa ainda mais explícito o amplo escopo do tributo ao estabelecer que “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” (grifou-se) – disposição igualmente contida no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

10. Por conseguinte, a mera designação de determinado rendimento, seja por lei federal, estadual ou municipal, como “indenização”, ou a atribuição a ele de “caráter indenizatório”, não constitui fundamento para excluir esse rendimento da tributação pelo imposto sobre a renda.

11. Em se tratando de tributação das pessoas físicas, como regra geral, a legislação ordinária identifica os acréscimos patrimoniais como **rendimento bruto** e dispõe que sobre ele incide o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), à medida do recebimento – admitidas determinadas deduções, expressamente previstas (arts. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; arts. 3º, 4º e 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995).

12. Convém transcrever os arts. 33 e 34 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, os quais consolidam as referidas normas:

*Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, **caput**, incisos I e II; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).*

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).

13. Essas disposições, cabe assinalar, seguem os princípios da universalidade e da generalidade que orientam o imposto sobre a renda (art. 153, inciso III, e § 2º, inciso I, da Constituição Federal), os quais indicam que todas as rendas auferidas e todas as pessoas sujeitam-se ao imposto, à exceção dos casos de **imunidade, não incidência ou isenção**.

14. Antes de prosseguir, importa registrar que as importâncias a que alude o consulente (“Ressarcimento de Despesas de Atividade Fiscal”), em princípio, implicam acréscimo patrimonial para o seu beneficiário e classificam-se como rendimentos do trabalho assalariado, consoante discriminação exemplificativa do art. 36 do RIR/2018, do qual se reproduzem os incisos mais relevantes perante o tema em pauta (sublinhou-se):

Art. 36. 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 Complementar nº 109, de 2001, art. 68; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14; 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; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):

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

(...)

V - gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;

(...)

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

(...)

15. Nessa condição, tais rendimentos sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, segundo o disposto no art. 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, mediante a tabela progressiva mensal (art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007), e também à incidência na Declaração de Ajuste Anual, nos termos dos arts. 7º, **caput**, e 8º, inciso I, da Lei nº 9.250, de 1995 (arts. 76, inciso I, 78, 677 e 681 do RIR/2018) – a responsabilidade pela retenção do imposto é da **fonte pagadora**, conforme previsto no art. 7º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 775 do RIR/2018.

16. Diante disso, cumpre investigar se o intitulado “ressarcimento” estaria afastado da tributação por configurar caso de **imunidade, não incidência ou isenção**.

17. Embora consabido, calha reforçar que é incabível invocar a **imunidade**, porquanto não há qualquer disposição constitucional vigente relacionada ao imposto sobre a renda, no que toca à tributação das pessoas físicas (o inciso II do § 2º do art. 153 da Constituição Federal, única disposição pertinente originalmente nela presente, que tratava dos “rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos”, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

18. A hipótese de **não incidência** sucede quando não há a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, ou seja, o beneficiário dos pagamentos não desfrutaria de um acréscimo patrimonial.

18.1. Visto que os rendimentos em pauta são formalmente identificados como “ressarcimento de despesas” (denominação que é irrelevante para a incidência do imposto, como se viu), cabe comentar que, de fato, o ressarcimento de despesas, em sentido estrito, quando corresponda ao prévio adimplemento com recursos próprios de obrigações de terceiros, poderia configurar-se uma hipótese de não incidência (tratar-se-ia de mera reposição patrimonial).

18.2. Todavia, de forma alguma é o que se dá no presente caso, em que a parcela remuneratória intitulada como “ressarcimento de despesas” não guarda qualquer relação com

o real significado de sua designação, pois, como consignado no Relatório, ela é determinada mediante a multiplicação de um coeficiente (variável de zero a um, e relacionado a metas de arrecadação) por uma quantidade fixa de unidades fiscais do Município.

18.3. A par disso, vale rememorar o disposto no art. 36, inciso X, do RIR/2018: nele, claro está que **são tributáveis** as “**verbas, dotações ou auxílios para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego**” (grifou-se).

19. Por fim, impende perquirir se os rendimentos em exame estão ao abrigo de **isenção**, a qual, por imposição do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e dos arts. 97, inciso VI, 111, inciso II, e 176 do CTN, é sempre decorrente de disposição expressa de lei específica, disposição essa que não comporta interpretação extensiva.

19.1. O Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) consolida, no seu art. 35, as hipóteses de isenção de rendimentos recebidos por pessoas físicas. O inciso I desse artigo arrola em suas alíneas “a” a “p” especificamente os “rendimentos originários do trabalho e assemelhados” isentos do IRPF, nele não se encontrando alínea concernente aos rendimentos ora sob análise:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

I - os seguintes rendimentos originários do trabalho e assemelhados:

*a) a alimentação, o transporte e os uniformes ou as 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, **caput**, inciso I);*

b) o auxílio-alimentação pago em pecúnia aos servidores públicos federais civis ativos da administração pública federal direta, autárquica e fundacional (Lei nº 8.460, de 17 de setembro de 1992, art. 22, § 1º e § 3º, alínea “b”);

c) o valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, não integrante da remuneração dos beneficiários, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 25);

d) o auxílio-transporte em pecúnia, pago pela União, destinado ao custeio parcial das despesas realizadas com transporte coletivo municipal, intermunicipal ou interestadual pelos militares, pelos servidores e pelos empregados públicos da administração pública federal direta, autárquica e fundacional da União, nos deslocamentos de suas residências para os locais de trabalho e vice-versa (Medida Provisória nº 2.165-36, de 23 de agosto de 2001, art. 1º, § 2º);

*e) a indenização de transporte a servidor público da União que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos por força das atribuições do cargo (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 60; Lei nº 8.852, de 4 de fevereiro de 1994, art. 1º, **caput**, inciso III, alínea “b”; e Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995, art. 7º);*

*f) as diárias destinadas exclusivamente ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em Município diferente ao da sede de trabalho, inclusive no exterior (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, **caput**, inciso II);*

g) o valor do salário-família (Lei nº 8.112, de 1990, art. 200; e Lei nº 8.218, de 1991, art. 25);

h) a ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e de seus familiares, na hipótese de remoção de um Município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, **caput** , inciso XX);

i) as contribuições empresariais para o Plano de Poupança e Investimento - PAIT (Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, art. 12, **caput**, inciso III; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, **caput**, inciso X);

j) as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e de seus dirigentes (Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, art. 68, **caput** ; e [Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, caput, inciso VIII](#));

k) as contribuições pagas pelos empregadores relativas ao Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, destinadas a seus empregados e seus administradores (Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997);

l) o incentivo pago em pecúnia ao servidor licenciado, nos termos do art. 18 da Medida Provisória nº 2.174-28, 24 de agosto de 2001 , observado o disposto no art. 25 da Lei nº 12.998, de 18 de junho de 2014 (Medida Provisória nº 2.174-28, de 2001, art. 22 ; e Lei nº 12.998, de 18 de junho de 2014, art. 25);

m) o montante dos depósitos, dos juros, da correção monetária e das quotas-partes creditados em contas individuais pelo Programa de Integração Social - PIS e pelo Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, **caput** , inciso VI);

n) o valor recebido a título de vale-cultura (Lei nº 7.713 de 1988, art. 6º, **caput** , inciso XXIII);

o) o valor recebido a título de indenização pelo servidor público federal regido pela Lei nº 8.112, de 1990 , ocupante de cargo efetivo das carreiras ou dos planos especiais de cargos de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 12.855, de 2 de setembro de 2013 , em exercício de atividade nas delegacias e nos postos do Departamento de Polícia Federal e do Departamento de Polícia Rodoviária Federal e em unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e do Ministério do Trabalho situadas em localidades estratégicas, vinculadas à prevenção, ao controle, à fiscalização e à repressão dos delitos transfronteiriços (Lei nº 12.855, de 2013, art. 1º e art. 4º); e

p) o valor dos serviços médicos, hospitalares e dentários mantidos, ressarcidos ou pagos pelo empregador em benefício de seus empregados;

(...)

19.2. Tampouco nos outros incisos do art. 35 há qualquer menção quanto a eventual isenção aplicável ao caso.

Conclusão

20. Ante o exposto, responde-se ao consulente que a parcela remuneratória paga pelo Município a seus agentes fiscais, vinculada a metas de arrecadação de impostos municipais, intitulada “Ressarcimento de Despesas de Atividade Fiscal”, constitui rendimento

tributável pelo IRPF, sujeitando-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, e na Declaração de Ajuste Anual.

Encaminhe-se para revisão.

Assinatura digital
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinatura digital
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinatura digital
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit