



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	87 – COSIT
DATA	14 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprovar as despesas, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias.

Dispositivos Legais Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, art. 75-D, parágrafo único, art. 457, § 2º; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso V, alínea “m”; Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, art. 34, inciso VII.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

VERBAS INDENIZATÓRIAS. TELETRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS.

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, não devem ser incluídos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprovar as despesas, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 9, DE 11 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, incisos I e II, § 1º, e art. 111, inciso II; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, **caput** e §§ 1º e 4º; Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, art. 75-D, parágrafo único.

Assunto: Imposto sobre a Renda De Pessoa Jurídica - IRPJ

APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – LUCRO REAL – DESPESAS DEDUTÍVEIS

Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podem ser consideradas como dedutíveis na determinação do lucro real, desde que o beneficiário comprove, mediante documentação hábil e idônea, os valores despendidos.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 311, §§ 1º e 2º; Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. MATÉRIA ESTRANHA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. INEFICÁCIA.

Consulta parcialmente ineficaz.

Não produz efeitos a consulta quando a dúvida suscitada não tiver relação com a legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 e 52, incisos V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 1º.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2022

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), com fundamento no art. 46

do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente atua na fabricação de refrigerantes e refrescos e comércio atacadista de bebidas, e em razão da crise ocasionada pela atual pandemia por coronavírus, a empresa adotou o regime integral de *home office* para alguns dos empregados. A empresa pretende pagar uma ajuda de custo mensal, em valor fixo apurado com base na média de gastos, para esses funcionários, para auxiliá-los com as despesas referentes ao serviço de *internet* e consumo de energia elétrica durante o período de expediente. O pagamento em questão tem como base o art. 75-D do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Esclarece que a norma trabalhista prevê expressamente que as ajudas de custo, ainda que habituais, não constituem base de cálculo para incidência de encargos trabalhistas e previdenciários.

3. Ainda, para evitar a adoção de procedimentos contrários ao entendimento do fisco, questiona se os referidos valores deverão integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) dos funcionários, mediante retenção na fonte, e a possibilidade de a empresa deduzir o montante pago a título de ajuda de custo pelo regime de *home office* do lucro real, para apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

4. Observa que, como a regulação do regime de *home office* é relativamente recente, a legislação previdenciária parece não ter se adequadado, de modo expresso, a essa nova situação.

5. Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 (CF/1988), no §11 do art. 201 dispõe que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária [...], nos casos e na forma da lei.”

6. Persiste que o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe que o conceito de salário de contribuição, para fins de cobrança das contribuições previdenciárias, é a remuneração auferida entendida como:

...

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;

...

7. Argumenta que a hipótese de incidência delimitada constitucionalmente para as contribuições é o pagamento de valores àqueles que, a qualquer título, prestem serviços à empresa, desde que se consubstanciem em “rendimentos do trabalho”. Entende, que a remuneração, destarte, não consiste em qualquer valor pago pelo empregador, mas apenas aquele que constitua contraprestação pelo trabalho ou serviço prestado.

8. No caso em questão, continua, os valores pagos a título de ajuda de custo possuem natureza estritamente indenizatória, prestando-se a ressarcir as despesas arcadas pelos funcionários em decorrência da adoção do regime de trabalho diferenciado, essenciais para a realização das suas atividades fora do ambiente da empresa.

9. A consultante entende que o caráter da referida verba se assemelha aos pagamentos previstos nas alíneas “g”, “m” e “s”, do § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, que foram expressamente excluídos da base de cálculo das contribuições:

...

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

...

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

...

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do [art. 470 da CLT](#);

...

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

...

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

...

10. Prossegue: caso a Receita Federal entenda que o pagamento habitual da referida ajuda de custo em valor fixo sofra a incidência das contribuições para o INSS e o FGTS, a consultante questiona se o reembolso das despesas em percentual determinado sobre o valor dispendido pelo funcionário ao final de cada mês, mediante comprovação das faturas apresentadas, é suficiente para comprovar a natureza indenizatória da verba e, como consequência, afastar a cobrança dos tributos em questão.

11. Traz também indagações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), observando que devemos partir da premissa estabelecida pela CF/1988 - e disciplinada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), de que o conceito de “renda” abrange todo e qualquer acréscimo patrimonial:

...

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.

...

12. Observa que o conceito do CTN, como ressalta Paulo Ayres Barreto¹, equivale ao conceito constitucional de renda que decorre do art. 153, III, da CF/1988:

“Da análise do Texto Constitucional **concluimos que a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica)**, observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro. O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu artigo 43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros.”

13. Ainda na sua linha de raciocínio, afirma: por esse motivo, não há incidência de IR sobre o recebimento de indenizações, pois, como já dito, são valores que simplesmente recompõem o patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, para reparar danos decorrentes do descumprimento de obrigações.

14. Traz o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, sedimentado por julgamento de recurso especial pela sistemática de repetitivos², representado pelo seguinte trecho do voto do Ministro Luiz Fux:

(...) Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato

¹ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. São Paulo: Dialética, 2001, p. 73. (citação do consulente)

² Tema Repetitivo 370. (citação do consulente)

gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, ato gerador do imposto.³

(...)

15. A seguir, o consulente inicia sua abordagem com relação à dedutibilidade dos valores pagos a título de ajuda de custo como despesa operacional.

15.1. O consulente traz o que dispõe o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que condiciona as deduções de despesas à demonstração de que sejam necessárias e usuais:

...

Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

...

(grifos do consulente)

15.2. Prossegue: “como se sabe, as despesas são aquelas vinculadas às operações do contribuinte, ou seja, que sejam úteis ao desenvolvimento das atividades empresarial mantedora da fonte produtora” e, ainda, que: “o art. 311 do Regulamento de Imposto de Renda estabelece que **quaisquer** gratificações pagas aos empregados são despesas operacionais, não fazendo distinção ou condicionando ao atendimento das regras previstas em eventual acordo”: (grifo do consulente)

...

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

...

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

...”

15.3. O consulente observa que a Receita Federal já se manifestou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 209, de 24 de junho de 2019, que:

...

11. Com base na legislação supratranscrita, para que uma despesa incorrida seja considerada como dedutível, deve haver um vínculo entre o gasto e a atividade exercida pela pessoa jurídica, demonstrando-se sua necessidade para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e sua usualidade ou normalidade, acepção de habitualidade no negócio da pessoa jurídica.

...

³ REsp 1152764/CE, Rel. Ministro Luiz Fux. Primeira Seção, publicado em 01/07/2010. (citação do consulente)

15.4. O consulente cita a Solução de Consulta Disit nº 52/2006, contudo, identificamos que se trata da Solução de Consulta Disit08 nº 522, de 19 de dezembro de 2006, que condiz com a citação, qual seja:

...

“Sendo assim, constitui despesa operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração do Lucro Real, o valor dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, quando caracterizar gastos necessários à exploração de suas atividades principais ou acessórias. ...”

...

16. Terminada sua exposição, o consulente apresenta seus questionamentos, requerendo que as Autoridades Fiscais esclareçam a correta interpretação e aplicação da legislação tributária em relação, especificamente, aos seguintes aspectos:

16.1 “Está correto o entendimento de que o valor pago a título de ajuda de custo, em valor fixo e mensal, para ressarcimento de despesas arcadas pelos funcionários com internet e consumo de luz, pelo regime de home office, não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador e do empregado e do FGTS?”

16.2 “Caso a resposta acima seja negativa, o reembolso das despesas em percentual determinado sobre o valor dispendido pelo funcionário ao final de cada mês, mediante comprovação das faturas apresentadas, é suficiente para comprovar a natureza indenizatória da verba e, como consequência, afastar a cobrança dos tributos em questão?”

16.3 “Está correto o entendimento de que o pagamento da ajuda de custo realizado semestralmente, em valor fixo calculado com base na média de gastos dispendidos pelos funcionários, se enquadra na norma prevista na alínea “e” do §9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, excluindo-se da base de cálculo das contribuições previdenciárias e do FGTS?”

16.4 “Está correto o entendimento de que, tratando-se de pagamento de natureza indenizatória, os valores não irão se sujeitar à inclusão da base de cálculo do IRPF retido pela fonte pagadora?”

16.5 “Está correto o entendimento de que os valores pagos a título de ajuda de custo, pelo regime de home office, se enquadra no conceito de despesa operacional, dedutível do lucro real, para fins de apuração do IRPJ?”

FUNDAMENTOS

17. Primeiramente, registre-se ser incabível a manifestação sobre matéria de fato, já que o instituto da consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) visa veicular interpretação sobre determinado dispositivo legal, portanto, matéria de direito, como disciplinado nos artigos 46 e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

18. A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da RFB.

19. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula.

20. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a estes. Nesse sentido, a Solução de Consulta eficaz não convalida nem invalida quaisquer informações, procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito, caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos não foram descritos adequadamente ou que houve omissão de dados necessários à interpretação da legislação.

21. Dados os efeitos protetivos que conferem ao consulente, tais consultas regem-se por normas processuais específicas e bem definidas, atualmente consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, as quais devem ser compulsória e estritamente observadas, sob pena de o pleito ser declarado ineficaz, não produzindo efeitos.

22. Esses efeitos prestam-se, portanto, tão somente, a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB acerca de determinada norma tributária aplicável a situações por ele vivenciadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

23. Após os esclarecimentos iniciais, analisaremos os questionamentos apresentados pelo consulente, que têm como questão central a natureza jurídica das verbas pagas aos empregados celetistas para arcar com as despesas referentes ao serviço de internet e consumo de energia elétrica durante o período de expediente em razão do regime integral de teletrabalho.

24. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece, em seu artigo 28, o que o legislador entende como salário-de-contribuição para a previdência social, para o segurado empregado (foco da nossa análise), assim como para o trabalhador avulso, que assim dispôs:

...

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;

...

(grifos nossos)

24.1. Do dispositivo acima citado observamos que o legislador ressaltou como salário-de-contribuição os rendimentos destinados à **retribuição do trabalho** do empregado.

24.2. O consulente informa que os valores pagos se prestam a ressarcir as despesas arcadas pelos **empregados** em decorrência da adoção do regime de trabalho diferenciado, essenciais para a realização das suas atividades fora do ambiente da empresa. Reforçando que o pagamento não será destinado a retribuir o trabalho em si, mas a indenizar o empregado pelos dispêndios que ele irá suportar em decorrência da alteração do local de trabalho. Portanto, esse o contexto que serve de fundamento para análise dessa consulta.

24.3. Portanto, depreende-se que, **diante do contexto apresentado pelo consulente**, os valores pagos pela empresa aos seus empregados deixarão de ser devidos caso o empregado volte a realizar suas atividades no espaço físico da empresa, tratando-se, portanto, de uma ajuda de custo que se destina a ressarcir as despesas arcadas pelo empregado. Por conseguinte, conforme determina o art. 214, § 9º, inciso V, alínea “m” do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e o inciso VII do art. 34 da Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, a ajuda de custo encontra-se excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

...

V - as importâncias recebidas a título de:

...

m) importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado o seu pagamento em dinheiro, e diárias para viagem; e

...

Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022:

Art. 34. Não integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 9º):

...

VII - a ajuda de custo, ainda que habitual, observado o disposto no § 2º; (CLT, art. 457, § 2º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 214, § 9º, inciso III, e inciso V, alínea "m");

24.4. Ressalte-se que a CLT traz no parágrafo único do art. 75-D, incluído pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, que as utilidades mencionadas no **caput** deste artigo não integram a remuneração do empregado:

...

Art. 75-D. As disposições relativas à responsabilidade pela aquisição, manutenção ou fornecimento dos equipamentos tecnológicos e da infraestrutura necessária e adequada à prestação do trabalho remoto, bem como ao reembolso de despesas arcadas pelo empregado, serão previstas em contrato escrito.

Parágrafo único. As utilidades mencionadas no **caput** deste artigo não integram a remuneração do empregado.

...

24.5. Da mesma forma, o § 2º do art. 457 da CLT estabelece que as importâncias pagas a título de ajuda de custo não constituem base de incidência para contribuição previdenciária:

Art. 457.

...

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, **pagas a título de ajuda de custo**, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e **não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário**. (Grifos nossos)

24.6. Portanto, analogicamente, podemos concluir no mesmo sentido, qual seja, os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

24.7. Esclarece-se que a Solução de Consulta nº 63, de 19 de dezembro de 2022, ao tratar tais verbas como ganhos eventuais, não trouxe o entendimento mais adequado, tendo em vista que ganhos eventuais devem ser compreendidos como verbas que não são pagas habitualmente ao trabalhador.

Por outro lado, os valores pagos a título de ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, são verbas pagas com habitualidade, pelo menos enquanto durar essa modalidade de prestação de serviços, por isso, não podem ser enquadrados como ganhos eventuais e sim, como ajuda de custo.

24.8. Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprová-los, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias. A título de comparação, observe-se que o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche somente estarão excluídos do salário de contribuição quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, conforme previsto no art. 28, § 9º, alínea “s” da Lei nº 8.212, de 1991, devendo-se aplicar a mesma lógica aos valores pagos aos empregados com a finalidade de ressarcir as despesas arcadas por eles em decorrência da adoção do regime de teletrabalho.

25. Além da dúvida suscitada em relação à interpretação da legislação que versa sobre as contribuições previdenciárias, o consulente, igualmente, relata dúvida com relação à incidência de Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Entretanto, o instituto da consulta, fundamentada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata, exclusivamente, de dúvidas sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributos administrados pela RFB e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, o que não se aplica. Portanto, por se tratar de matéria estranha à legislação tributária e aduaneira, essa parte da consulta é considerada ineficaz, com fundamento no inciso XIII do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Cabe registrar que o FGTS, criado pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, vigente a partir de 01 de janeiro de 1967, atualmente regido pela Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, é gerido e administrado por um Conselho Curador, do qual a RFB não faz parte.

26. O consulente, também, questiona sobre a incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) em relação aos referidos pagamentos.

26.1. Previamente, destacamos alguns dispositivos, o artigo 146, inciso III, da CF/1988, e os arts. 43 e 111, inciso II, do CTN:

Constituição Federal

...

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...

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.

...

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...

II - outorga de isenção;

...

26.2. A Solução de Consulta Cosit nº 9, de 11 de março de 2021, assim dispôs sobre o fato gerador do Imposto sobre a Renda:

...

20. O art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), em atenção ao comando estabelecido no art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988, define, em nível de norma geral, o fato gerador do Imposto sobre a Renda. Nota-se que, de acordo com os ditames do CTN, a lei instituidora desse tributo determina o alcance de todo o acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte.

21. Verifica-se, ainda, que, em conformidade com o art. 43, inciso I, do CTN, a definição de renda abrange o produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos. O § 1º do mesmo artigo determina, outrossim, que a incidência do imposto independe, entre outros fatores, da denominação do rendimento e da forma de percepção.

22. O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) possui sua hipótese de incidência estabelecida pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que, segundo o artigo 3º, § 1º, dessa

lei, haverá incidência sobre o rendimento bruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, dentre outros, desconsiderando a denominação do rendimento, da localização e condição jurídica da fonte pagadora e da forma de percepção dos rendimentos, bastando para a incidência o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título, conforme transcrito:

(...)

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o **produto** do capital, **do trabalho** ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 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.

(grifou-se)

26.3. A referida Solução de Consulta traz em seu item 34 uma importante observação: “Em decorrência do art. 43 do CTN é fundamental a verificação da existência ou não de acréscimo patrimonial, ou seja, acréscimo consubstanciado em renda ou proventos de qualquer natureza.” Surge, portanto, uma questão que deve ser elucidada, qual seja: Os valores pagos aos trabalhadores por despesas arcadas em suas respectivas residências, em decorrência do regime de teletrabalho, resultam em acréscimo patrimonial?

26.4. Neste sentido, o item 37 da mesma Solução, traz uma condição para a demonstração do caráter indenizatório dos valores pagos, a necessidade de comprovação da destinação ou de prestação de contas. Senão vejamos:

...

37. Do exposto, fica evidente que valores recebidos por servidores municipais não podem ser considerados isentos do IRPF, quando não há necessidade comprovação da destinação ou de prestação de contas, caracterizando acréscimo patrimonial.

...

26.5. A Solução de Consulta Disit01 nº 27, de 9 de agosto de 2010, já trazia esse entendimento, pois assim dispunha:

...

9. Ante o dispositivo legal acima exposto, **verifica-se que é necessário que o rendimento recebido tenha caráter indenizatório**, ou seja, pressupõe que **deve haver o ressarcimento das despesas efetivamente realizadas** para que uma verba, a título de indenização de, paga por pessoa jurídica de direito público, seja alcançada pela não-incidência do imposto de renda, **pois somente assim se revestirá da natureza jurídica de indenização, e não de renda**.

10. Veja que, no caso em análise a indenização tem por finalidade ressarcir o indivíduo por danos sofridos ou por despesas realizadas em benefício de terceiros e não haverá tributação pelo imposto de renda. De fato, nestes casos não há renda, pois não constitui produto do trabalho ou do capital, como também **não há acréscimo patrimonial** (proventos de qualquer natureza), o que há, na verdade, é a restituição do patrimônio do titular.

...

(grifos nossos)

26.6. Portanto, para a comprovação da inexistência de acréscimo patrimonial faz-se necessário que o beneficiário comprove, mediante documentação hábil e idônea, que os valores foram despendidos pelo empregado, caracterizando sua natureza indenizatória, afastando, por conseguinte, a incidência do Imposto sobre a Renda.

27. Por fim, o consulente questiona sobre se os valores pagos aos trabalhadores por despesas arcadas em suas respectivas residências, em decorrência do regime de teletrabalho, podem ser considerados despesa operacional, dedutível do lucro real, para fins de apuração do IRPJ.

27.1. A Solução de Consulta Disit08 nº 522, de 19 de dezembro de 2006, tratou de questão similar:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS DEDUTÍVEIS

Nos termos da legislação tributária vigente, **consideram-se dedutíveis as despesas operacionais** não computadas como custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora da renda**, admitindo-se como operacionais as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações e atividades da empresa.

Sendo assim, constitui despesa operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração do Lucro Real, o valor dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, quando caracterizar gastos necessários à exploração de suas atividades principais ou acessórias. Por outro lado, são indedutíveis na apuração do Lucro Real, os valores pagos a título de “luvas” na contratação de novos empregados, por não caracterizarem despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica.

(grifos nossos)

27.2. No que se refere à legislação tributária, o Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018) aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, dispõe sobre a dedutibilidade de despesas consideradas como operacionais:

Despesas necessárias

311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora**. (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais** ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(grifos nossos)

27.3. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, elucidou dúvidas sobre os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais à empresa:

...

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, com despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

...

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma **usual**, costumeira ou ordinária. O requisito de **usualidade** deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

...

(grifos nossos)

27.4. Seriam os valores pagos aos trabalhadores por despesas arcadas por eles próprios, em suas respectivas residências, em decorrência do regime de teletrabalho, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podendo ser consideradas usuais?

27.5. Com base na legislação supratranscrita, para que uma despesa incorrida seja considerada como dedutível na determinação do lucro real, deve haver um vínculo entre o gasto e a atividade exercida pela pessoa jurídica, demonstrando-se sua necessidade e usualidade para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

27.6. Observa-se também que não há, na legislação tributária, uma lista exaustiva de despesas dedutíveis ou indedutíveis. Assim, para que uma despesa possa ser considerada como dedutível na determinação do lucro real, esta deve atender aos parâmetros estabelecidos na legislação de regência, qual seja, art. 311 do RIR/2018.

27.7. Portanto, entendemos que os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, tendo relação com a atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podem ser considerados operacionais.

27.8. Entretanto, assim como observado no questionamento anterior, faz-se necessária a comprovação pelo beneficiário, mediante documentação hábil e idônea, dos valores despendidos, caracterizando a necessidade, usualidade e normalidade das verbas, conferindo-lhes a natureza de despesa operacional, dedutível na determinação do lucro real, para fins de apuração do IRPJ do consulente.

CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, conclui-se que:

28.1. Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprovar as despesas, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência das contribuições previdenciárias;

28.2. Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho não

devem ser incluídos na base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. Contudo, para a caracterização do aspecto indenizatório dos valores percebidos, o beneficiário deve comprovar as despesas, mediante documentação hábil e idônea, afastando, por conseguinte, a incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física;

28.3. Os valores pagos para ressarcimento de despesas arcadas pelos empregados com internet e consumo de energia elétrica, em decorrência da prestação de serviços no regime de teletrabalho, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, podem ser consideradas como dedutíveis na determinação do lucro real, desde que o beneficiário comprove, mediante documentação hábil e idônea, os valores despendidos;

28.4. Não produz efeitos a consulta quanto ao questionamento relativo ao FGTS, eis que o instituto da consulta, fundamentada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata, exclusivamente, de dúvidas sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa a tributos administrados pela RFB, o que não ocorre com o FGTS.

À consideração dos coordenadores da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e da Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

assinado digitalmente
CARMEM DA SILVA ARAUJO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais.

assinado digitalmente
WILLIAM CHAVES SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais
Previdenciárias

assinado digitalmente
NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Impostos Sobre a Renda de
Pessoa Física e a Propriedade Rural

assinado digitalmente
GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e
de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

De acordo. Encaminhe-se a Coordenação-Geral de Tributação.

assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos Sobre a Renda,
Patrimônio e Operações Financeiras

assinado digitalmente

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições
Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Fica reformada a Solução de Consulta nº 63, de 19 de dezembro de 2022. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação