



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

10 – COSIT

DATA

17 de fevereiro de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

DESPESAS COM VACINAÇÃO DE EMPREGADOS. DESPESAS DE CUSTEIO. LIVRO CAIXA.

As despesas com vacinação de empregados podem ser consideradas como despesas de custeio passíveis de dedução dos rendimentos do trabalho não assalariado na apuração do IRPF, desde que, no caso concreto, configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e desde que elas sejam comprovadas mediante documentação idônea, escrituradas em livro caixa, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização.

Para configurar a necessidade da despesa é preciso que haja real ou potencial exposição dos empregados a agentes biológicos que possam comprometer a sua saúde, de forma a justificar a sua vacinação preventiva.

Na hipótese de haver norma trabalhista prevendo a obrigatoriedade de fornecimento de vacinas a empregados, tal fato constitui obrigação do empregador e, portanto, caracteriza-se como despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutível para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 68, 69 e 311; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 56, inciso II, 72, inciso II, alínea “e”, e 104, inciso III e §2º.

RELATÓRIO

1. O interessado, pessoa física, médico, vem, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formular consulta sobre a interpretação da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), com o seguinte questionamento:

1) Gostaria de saber se eu, como profissional liberal, que faço livro caixa, posso deduzir despesa de vacinação aos meus colaboradores, afim de prevenir proliferação de doenças transmissíveis e beneficiar a qualidade de vida do trabalhador, reduzindo desta forma o número de possíveis faltas e manter a produtividade dos serviços. Nessas vacinações evitamos a transmissão para clientes e familiares. Então, gostaria de obter entendimento de se essa despesa pode ser dedutível no meu livro caixa.

FUNDAMENTOS

2. Preliminarmente, observe-se que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

3. Da petição do consulente, em que pese ele não ter preenchido adequadamente os campos do “ANEXO I - CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA - PESSOA FÍSICA”, pode-se inferir que a sua dúvida é se as despesas com a vacinação de seus empregados (“colaboradores”) podem ser deduzidas na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), nos termos do art. 104 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2024.

4. Para deslinde da questão, cabe reproduzir, inicialmente, o art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em livro-caixa, na apuração do IRPF devido por quem recebe rendimentos do trabalho não assalariado (destacou-se):

*Art. 6º O contribuinte que perceber **rendimentos do trabalho não assalariado**, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236*

da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:**

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991. (grifos nossos)

5. No mesmo sentido, os arts. 68 e 69 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 68. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir da receita decorrente do exercício da atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, caput, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que haja vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários correspondentes;

II - os emolumentos pagos a terceiros; e

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo; e

III - em relação aos rendimentos a que se referem os art. 39 e art. 40.

Art. 69. As deduções de que trata o art. 68 não poderão exceder à receita mensal da atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro do mesmo ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções porventura existente no final do ano-calendário não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O livro-caixa de que trata o § 2º independe de registro.

6. Por fim, de forma mais detalhada, têm-se os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014 (destacou-se):

Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e

II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.

[...]

Art. 72. A base de cálculo do imposto, na DAA, é a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributados exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; e

II - das seguintes deduções, conforme o caso:

a) as previstas nos incisos I e III a VI do caput do art. 52;

b) a quantia, por dependente, qualquer que seja o mês de início ou do término da relação de dependência durante o ano-calendário, constante da tabela anual do Anexo VI a esta Instrução Normativa;

c) despesas com instrução;

d) despesas médicas; e

e) **despesas escrituradas em livro Caixa.**

[...]

Seção VI

Das Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 104. O contribuinte que receber **rendimentos do trabalho não assalariado**, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, **poderão deduzir**, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução, pelos serventuários públicos, de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais;

III - **as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;** e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

IV - **as importâncias pagas, devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração destes, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, observado o disposto no § 5º.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas de locomoção e transporte, salvo, no caso de representante comercial autônomo, quando o ônus tenha sido deste;

III - em relação aos rendimentos da prestação de serviços de transporte em veículo próprio, locado, arrendado ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária;

IV - ao rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos.

§ 2º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e despesas mediante documentação idônea, escrituradas em livro Caixa, que será mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

§ 4º O livro Caixa independe de registro.

§ 5º Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

§ 6º As despesas com vale-refeição, vale-alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na DAA. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

§ 7º Os gastos com a contratação de serviço de carro-forte para transporte de numerários podem ser enquadrados como despesa de custeio, relativamente aos serviços notariais e de registro, sendo possível sua dedução na apuração do IRPF dos titulares desses serviços, desde que escriturados em livro Caixa e comprovados por meios hábeis e idôneos. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1756, de 31 de outubro de 2017)

7. Inicialmente, observe-se que as despesas com a vacinação dos empregados do consultante não se enquadram como remunerações a eles pagas (art. 104, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014). Basta observar que o art. 458, § 2º, inciso IV, e § 5º, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, afasta, explicitamente, utilidades dessa natureza do conceito de salário:

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não são consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

[...]

IV - assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

8. Também não se enquadram como despesas passíveis de dedução por conta do art. 104, inciso IV combinado com o § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, pois, pela descrição trazida pelo consultante, não são despesas decorrentes de convenções ou acordos coletivos de trabalho.

9. Assim, resta verificar se tais despesas se enquadram, genericamente, no conceito de “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” (art. 104, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014).

10. Nesse sentido, cumpre transcrever a manifestação da Cosit na Solução de Consulta Interna Cosit nº 6, de 18 de maio de 2015 (destaques no original):

15. Acerca das “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, são oportunas estas lições do Parecer CST nº 1.554, de 27 de julho de 1979:

8. Em conseqüência dos diferentes significados que tem a palavra “necessário”, ou a palavra “manutenção”, a última condição mencionada vem sendo objeto de variadas interpretações e aplicações, como se pode verificar pelo rol de deduções admitidas com referência à cédula D.

9. Por exemplo, as contribuições obrigatórias, o imposto sobre serviços, os materiais de escritório ou os materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos ou recuperações, podem ser deduzidos, por representarem despesas indispensáveis para a percepção do rendimento ou para a manutenção da fonte produtora. Temos, no caso, o emprego da expressão “necessárias” significando “essenciais”.

10. Já, a mesma expressão, tomada no sentido de “convenientes” ou “proveitosas” (donde, “despesas convenientes para a percepção do rendimento”), leva à admissão, como deduções na cédula D, de despesas tipicamente administrativas, tais como gastos com publicidade, telefone, recepcionista ou secretária, pagos pelo profissional autônomo. No primeiro caso, temos gastos que visam tornar mais conhecida a fonte produtora do rendimento; nas demais hipóteses, despesas proveitosas para um melhor funcionamento desta, à medida em que liberam o profissional para inteira dedicação no desempenho de sua atividade. São breves exemplos de dispêndios úteis ou oportunos, quer para a obtenção dos rendimentos, quer para a própria administração da fonte produtora dos ganhos.

16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

[...]

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.

11. Consta no art. 311 do atual RIR/2018 (que sucedeu o citado “art. 299 do RIR/1999”), o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:

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).

§ 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).

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

12. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, dispõe que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. 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 da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

13. Feitas essas considerações, observe-se que as despesas com vacinação de empregados podem ser consideradas como despesas de custeio passíveis de dedução dos rendimentos do trabalho não assalariado na apuração do IRPF, desde que, **no caso concreto**, configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e desde que elas sejam comprovadas mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização.

14. Para configurar a necessidade da despesa é preciso que haja real ou potencial exposição dos empregados a agentes biológicos que possam comprometer a sua saúde, de forma a justificar a sua vacinação preventiva.

15. Pode-se citar, exemplificativamente, como parâmetro para essa aferição as normas relativas à segurança e saúde no trabalho, como a NR (Norma Regulamentadora) 32 – Segurança e Saúde no Trabalho em Serviços de Saúde, de 2005, aprovada pela Portaria MTE nº 485, de 11 de novembro de 2005.

16. Na hipótese de haver norma trabalhista prevendo a obrigatoriedade de fornecimento de vacinas a empregados, tal fato constitui obrigação do empregador e, portanto, caracteriza-se como despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutível para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado

CONCLUSÃO

17. Ante o exposto, conclui-se que:

a) as despesas com vacinação de empregados podem ser consideradas como despesas de custeio passíveis de dedução dos rendimentos do trabalho não assalariado na apuração do IRPF, desde que, no caso concreto, configurem despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e desde que elas sejam comprovadas mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização;

b) para configurar a necessidade da despesa é preciso que haja real ou potencial exposição dos empregados a agentes biológicos que possam comprometer a sua saúde, de forma a justificar a sua vacinação preventiva;

c) na hipótese de haver norma trabalhista prevendo a obrigatoriedade de fornecimento de vacinas a empregados, tal fato constitui obrigação do empregador e, portanto, caracteriza-se como despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutível para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado.

Encaminhe-se à Chefe da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10).

Assinatura digital

CELSO TOYODA

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. 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.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação