



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 22

Solução de Consulta nº 175 - SRRF06/Disit

Data 30 de dezembro de 2010

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

FATO GERADOR. AQUISIÇÃO DE AÇÕES. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL.

Configura rendimento tributável, oriundo de fonte situada no exterior, a concessão de ações por empresa estrangeira integrante de grupo econômico do qual faz parte a empresa brasileira, que contratou diretamente o empregado beneficiário, desde que a concessão tenha caráter habitual e natureza contraprestativa.

Para fins de tributação, as ações, como rendimentos em espécie, serão avaliadas em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.

Ações cotadas em bolsa de valores e expressas em dólar deverão ser avaliadas na data da percepção e convertidas para real, utilizando-se o valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.

Na alienação das ações recebidas, impõe-se a apuração do ganho de capital obtido, devendo ser considerado, como custo de aquisição, aquele verificado no momento do recebimento das ações e, como valor de alienação, aquele auferido nessa operação em dólares dos Estados Unidos da América, com posterior conversão em reais, pela cotação do dólar fixada para compra pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.

O ganho de capital deve ser tributado com utilização da alíquota de quinze por cento e recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional - CTN, arts. 114, 116 e 118; Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, art. 9º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 1º, art. 3º, §§ 1º, 2º, 3º e 4º, art. 8º, § 2º, art. 16; Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 43, I e IV, art. 55, IV; Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, arts. 1º, 2º, 8º, 12 e 18; Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, art. 1º, § 1º, art. 16, §§ 1º, 2º, 5º a 8º.

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).

Relatório

A Consulente acima identificada formula consulta a esta Superintendência da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal para indagar aspectos tributários concernentes às operações de recebimento de ações de titularidade de empresa estrangeira e para inquirir a alíquota e a base de cálculo a serem utilizadas para recolhimento do tributo decorrente da alienação posterior dessas ações no exterior.

Informa, inicialmente, que é empregada da empresa [...], e que tal empresa tem como uma de suas cotistas a [...], pessoa jurídica estrangeira, sediada nos Estados Unidos.

Informa, também, que essa empresa estrangeira, “por mera liberalidade e, como política mundialmente adotada, tem concedido, gratuitamente, à Consulente e a todos os colaboradores das diversas empresas [...], a opção de receber em doação (*‘equity grants’*) ações da companhia (*stock units*), desde o exercício fiscal de 2006.” (destaque do original)

Em seguida, esclarece que, desde 2006, aderiu, sucessivamente, a tais programas ofertados pela [...], por meio da assinatura de termo de adesão, e que tal instrumento é expreso quanto ao “caráter de liberalidade da concedente (típica doação) e da total ausência de vínculo” entre as partes (empresa concedente das ações e beneficiário).

Prosseguindo, assinala que, uma vez exercida a opção, as ações são “adquiridas (subscrição) pelo custo de aquisição igual a zero, por se tratar de ato de liberalidade (doação)” e que essas ações “não configuram rendimentos do trabalho recebidos no exterior para fins de tributação do IRPF no Brasil, face à ausência de vínculo empregatício entre a beneficiária (consulente) e a empresa cedente [...].” (grifos do original)

Aduz, mais adiante, que esse seu entendimento acha-se fundamentado nas Soluções de Consulta nºs 99/2005 e 445/2007, ambas da 8ª Região Fiscal.

Com relação à posterior alienação dessas ações no exterior, com a remessa do produto obtido com a venda ao Brasil, entende a Consulente que deverá apurar o ganho de capital fazendo incidir a alíquota da 15% (quinze por cento).

Seguidamente, registra sua dúvida quanto à base de cálculo que deverá utilizar para fins de recolhimento do tributo incidente sobre o ganho de capital.

Reportando-se ao art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, que determina que seja utilizada a “diferença positiva, em dólares dos Estados Unidos da América, entre o valor da alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito”, aduz: “Não obstante as ações recebidas tenham cotação na Bolsa NASDAQ (nos Estados

Unidos), à época do exercício da opção pela Consulente, esta efetivamente não despendeu valor para adquiri-las, uma vez que decorre de doação”.

Concluindo, indaga de forma específica:

a) Está correto o seu entendimento de que as ações da [...] (empresa sediada no exterior, com capital aberto, e que não é sua empregadora), inscritas em função do exercício das opções concedidas por liberalidade (doação), não configuram rendimentos decorrentes do trabalho recebidos no exterior para fins de tributação do IRPF no Brasil, face à ausência de vínculo empregatício entre o beneficiário e a empresa cedente, conforme Soluções de Consulta n.ºs 99/05 e 445/07? (destaques do original)

b) Na posterior alienação de tais ações (adquiridas em função do exercício do direito de opção concedido por liberalidade por [...]), qual será a base de cálculo para apuração do ganho de capital, considerando que a subscrição se deu em razão de doação? (b.1) Qual a alíquota aplicável sobre a base de cálculo? (b.2) Qual a data de pagamento do tributo (IRPF)?

Fundamentos

O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da Consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

Feitas essas considerações, passa-se, a seguir, a analisar a presente consulta, a qual preenche os requisitos para ser considerada eficaz.

Destaca-se, primeiramente, que a indagação trazida neste processo envolve dois momentos jurídicos relevantes e que serão analisados em separado para verificação quanto à ocorrência ou não de fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física: o primeiro, quando do recebimento das ações pela Consulente e, o segundo, quando da venda, no exterior, dessas ações com a remessa, ao Brasil, do produto obtido.

Essa análise tributária requer a apreciação de dois aspectos preliminares: a pessoa jurídica que, efetivamente, estaria oferecendo as ações – a [...] ou a [...] – e a natureza jurídica da concessão, o que será feito em seguida.

Da concessão das ações – pessoa jurídica concedente

De acordo com as informações trazidas neste processo de consulta, a Consulente celebrou contrato de trabalho com a [...], empresa brasileira que possui como únicos sócios as sociedades estrangeiras “[...]” e “[...]”, ambas sediadas nos Estados Unidos da América, sendo a primeira detentora de 36.758.500 (trinta e seis milhões, setecentas e cinquenta e oito mil e quinhentas) quotas e, a segunda, de 1 (uma) quota.

Consta, também, neste processo, que o recebimento das ações é formalizado por meio da assinatura de “termo de adesão”, documento carreado para estes autos (Doc. 04) e do qual são extraídos os seguintes excertos:

[...] Em reconhecimento às suas contribuições, você é qualificada para receber uma concessão única de 25 unidades de ações (“stock units”) da [...] (“GSUs” ou “Prêmios”) que a [...], no momento presente, tem intenção de realizar (“make on”) em, ou, por volta de 22 de novembro de 2006.

Os prêmios deverão ser adquiridos ao longo de um período de mais de quatro anos, de acordo com a aplicação do cronograma de aquisição, que será detalhado nos materiais de subvenção (“grant materials”) que você receberá depois de aceitar esta concessão. Esta concessão única está sujeita à aprovação do Conselho de Administração da [...] e sujeita aos termos do Plano Acionário (“Stock Plan”) (o “Plano”) da [...]. A concessão somente será realizada se estiver sobre o amparo das leis do país onde você reside. A [...] reserva o direito absoluto de, no uso de seu exclusivo poder discricionário, suspender, cancelar ou rescindir o “Plano”, a qualquer momento, sem qualquer compensação.

Caso a [...] te conceda estes “Prêmios”, você deve reconhecer que a sua participação no plano será voluntária e que os benefícios advindos do “Plano” não integrarão seu contrato de trabalho com seu empregador ou com qualquer outra das subsidiárias ou afiliadas da [...], o seu salário ou outra remuneração por quaisquer propósitos, inclusive com fins de computar pagamento durante o período de aviso prévio, indenização pela rescisão do contrato de trabalho (“severance pay”) ou outra compensação ou indenização (se houver).

Por conseguinte, se os “Prêmios” forem concedidos, os benefícios relativos ao “Plano” estarão disponíveis para você apenas durante o curso do seu contrato de trabalho com seu empregador ou com qualquer das subsidiárias ou afiliadas da [...] e, em conformidade com os termos e condições do “Plano” e dos materiais de subvenção (“grant materials”), ao final do contrato de trabalho por qualquer razão, cessará a aquisição de quaisquer outros “Prêmios”. Na eventualidade da [...] conceder quaisquer outros “Prêmios”, você deve declarar também estar ciente do seguinte:

(I) A concessão dos prêmios é voluntária e ocasional e não cria nenhum direito contratual nem qualquer outro direito de receber subvenções futuras, “Prêmios” ou benefícios equivalentes a “Prêmios”, mesmo que no passado tenham sido concedidos “Prêmios” repetidamente.

[...]

Caso a [...] te conceda algum “Prêmio”, você será responsável pelo cumprimento (obediência) de quaisquer exigências legais aplicáveis, conectas à sua participação no “Plano” e por quaisquer impostos ou contribuições sociais decorrentes dessa concessão, aquisição ou exercício de seus “Prêmios”, a venda de quotas (“shares”) ou dividendos das quotas (“shares”), (independente de qualquer imposto de retenção na fonte (“withholding”) e/ou obrigações do empregador), além disso, você deve concordar em consultar o seu contador pessoal ou o seu conselheiro fiscal, por conta própria, a respeito das implicações fiscais de quaisquer “Prêmios” concedidos a você. [...]

[...]

O [..]

Declaro estar de acordo com os termos supra expostos (Reconheço e Concordo)

[...]

Para que sua concessão seja processada, por favor, assine e devolva esta carta ao representante dos Recursos Humanos da [...].

(destacou-se)

Dentro dessas características e condições, verifica-se que a concessão das ações está sendo feita em função, única e exclusivamente, do contrato de trabalho celebrado entre as partes. Veja-se que o “termo de adesão” deixa claro que a Consulente poderá usufruir os benefícios do Plano “apenas durante o curso do seu contrato de trabalho com seu empregador ou com qualquer das subsidiárias ou afiliadas da [...]”, terminando o direito à aquisição de propriedade de qualquer GSU “ao final do contrato de trabalho por qualquer razão”.

Vê-se, assim, que, independentemente de quem seja a sociedade que efetivamente vem concedendo as ações, certo é que o recebimento desse benefício decorre do contrato de trabalho firmado com a Consulente.

Constata-se, pelas informações constantes nesta consulta e pelos documentos que a instruem, que as ações são concedidas pela [...], empresa estrangeira sediada nos Estados Unidos da América. Essa empresa, ao conferir ações a empregado de outra sociedade, no caso, afiliada ou subsidiária da [...], o faz na condição de empresa integrante de grupo econômico formado, entre outras sociedades, pela [...] e pela [...].

Sabe-se que o efeito jurídico clássico e incontroverso do grupo econômico é a imposição de solidariedade passiva entre as entidades componentes do grupo, numa clara demonstração da intenção de se assegurar maior garantia para os créditos trabalhistas e tributários.

Quanto à solidariedade ativa das entidades componentes do grupo, em face do mesmo contrato de trabalho, em que se considera os membros do grupo, ao mesmo tempo, empregadores e não apenas garantidores do crédito, o acolhimento dessa tese, no caso presente, impõe que se atribua às empresas [...] e [...] a condição de empregadoras da Consulente, dentro da idéia de “empregador único”.

Sobre o “empregador único” e a solidariedade ativa e passiva, oportuna a transcrição aqui das lições de Maurício Godinho Delgado (*in* Curso de Direito do Trabalho, 8ª ed., LTr 2009, pág. 385):

Desde que acolhida a tese da solidariedade ativa (além da incontroversa solidariedade passiva), alguns importantes efeitos justralhistas podem se verificar quanto a determinado empregado vinculado ao grupo econômico. Citem-se, ilustrativamente, alguns desses potenciais efeitos: a) ocorrência da accessio temporis, isto é, a contagem do tempo de serviço prestado sucessivamente às diversas empresas do grupo; b) possibilidade de veiculação da temática de equiparação salarial em face de empregados de outras empresas do grupo – caso configurados, evidentemente, os demais pressupostos do art. 461 da CLT; c) pagamento de um único salário ao empregado por jornada normal concretizada, ainda que o obreiro esteja prestando serviços concomitantemente a distintas empresas do grupo (Súmula 129, TST); d) natureza salarial dos valores habituais recebidos de outras empresas do grupo por serviços prestados diretamente a elas (com o conseqüente efeito expansionista circular dos salários); e) extensão do poder de direção empresarial por além da específica empresa em que esteja localizado o empregado – com o que se autorizaria, a princípio, a transferência obreira de uma para outra empresa do grupo, respeitadas as limitações legais quanto à ocorrência de prejuízo (art.468, CLT). (original sem destaque)

Reconhecida a existência de “empregador único”, a [...], titular das ações fornecidas à Consulente, não pode ser considerada mera empresa estrangeira que, num gesto de altruísmo, estaria “doando” suas ações a terceiros. A [...], da mesma forma que a [...], seria empregadora da Consulente e é nessa condição que vem ofertando ações aos empregados.

Assim, independentemente de a Consulente ter celebrado, diretamente, contrato de trabalho com a [...], a empresa estrangeira, [...], ao conceder ações à Consulente, estaria atuando como sua empregadora e não como um terceiro estranho àquela relação jurídica.

Observa-se, inclusive, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado (acima transcritos), que um dos efeitos justralhistas da configuração do “empregador único”, é a “natureza salarial dos valores habituais recebidos de outras empresas do grupo” (*g.n.*).

A atribuição de ações à Consulente pela [...], na forma fixada no “termo de adesão”, somente encontra justificativa e respaldo dentro da idéia de “empregador único”, eis que o benefício apenas é devido no curso do contrato de trabalho, seja com o empregador direto “ou com qualquer das subsidiárias ou afiliadas da [...]”, terminando o direito à aquisição de propriedade de qualquer GSU “ao final do contrato de trabalho por qualquer razão”.

Verifica-se, finalmente, que a existência de “empregador único” não socorre a tese defendida neste processo de consulta, de que estaria uma empresa estrangeira, “por mera liberalidade”, a título de “doação”, concedendo “gratuitamente” ações “a todos os colaboradores das diversas empresas [...]”, os quais seriam terceiros sem vínculo com a concedente. Frisa-se, a [...] concedeu ações à Consulente na condição de sua empregadora e, nesse cenário, esse fornecimento deve ser analisado no âmbito trabalhista, estando afastada qualquer possibilidade de aplicação do instituto da “doação” previsto no direito civil.

Da natureza jurídica da concessão

O “termo de adesão”, que formaliza a concessão das ações, fixa que os benefícios advindos do “Plano” não integrarão o contrato de trabalho da Consulente “com seu empregador ou com qualquer outra das subsidiárias ou afiliadas da [...], o seu salário ou outra remuneração por quaisquer propósitos, inclusive com fins de computar pagamento durante o período de aviso prévio indenização pela rescisão do contrato de trabalho (“severance pay”) ou outra compensação ou indenização (se houver)”.

Essas ressalvas, contudo, devem ser consideradas nulas, eis que vão de encontro aos preceitos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. Nenhuma convenção ou acordo entre empregado e empregador pode desvirtuar ou impedir a aplicação dos preceitos contidos na CLT, como bem esclarece o art. 9º dessa Consolidação, *in verbis*:

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT autoriza o pagamento do salário em pecúnia ou em bens e serviços. Segundo o professor Maurício Godinho Delgado, os bens e serviços são “designados sob o epíteto genérico de **utilidades**” e, para serem assim considerados, devem observar certas condições (Curso de Direito do Trabalho, 8ª ed., LTr 2009, págs. 669/670). Veja-se:

Não considera, porém, a ordem jurídica que todo fornecimento de bens ou serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado ao longo do contrato configure-se como salário in natura; nem todo fornecimento de utilidades assume, portanto, natureza salarial. Há requisitos à configuração do salário-utilidade, sem cuja presença a parcela fornecida não se considera como parte integrante do salário contratual do obreiro.

Os requisitos centrais do salário-utilidade, capturados pela doutrina e jurisprudência do conjunto da ordem justabalhista, são, essencialmente, dois: o primeiro diz respeito à habitualidade (ou não) do fornecimento do bem ou serviço; o segundo relaciona-se à causa e objetivos contraprestativos desse fornecimento.

[...]

*No tocante ao primeiro requisito (habitualidade do fornecimento), a jurisprudência já pacificou que o fornecimento do bem ou serviço tem de se reiterar ao longo do contrato, adquirindo caráter de prestação habitual, para que se confira à conduta o caráter de **pagamento salarial**. A efetivação meramente esporádica do fornecimento (isto é, uma concessão meramente eventual) não gera obrigação contratual ao empregador.*

Habitualidade, no cotidiano trabalhista, corresponde à idéia de repetição uniforme em certo contexto temporal. A habitualidade pode ser diária (tíquete alimentação, por exemplo), semanal (utilidade lazer, por exemplo) ou mensal (cesta de alimentação, por exemplo). Pode até ser semestral ou anual (uma viagem de lazer paga por semestre ou ano contratual, por exemplo) [...].

Reiterada, no tempo, a oferta do bem ou serviço, o requisito da habitualidade desponta.

Registre-se que a oferta habitual pode ser pactuada, mas não efetivamente cumprida (entrega de uma cesta de gêneros variados, a cada seis meses, por

exemplo). Neste caso, o requisito configurou-se por força do pacto entre as partes, é claro (art. 444, CLT).

No tocante ao segundo requisito (caráter contraprestativo do fornecimento), a jurisprudência também já pacificou ser necessário que a causa e objetivos envolventes ao fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativos, em vez de servirem a outros objetivos e causas normativamente fixados. É preciso que a utilidade seja fornecida preponderantemente com intuito retributivo, como um acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado. Se as causas e objetivos contemplados com o fornecimento forem diferentes da idéia de retribuição pelo contrato (contraprestação, portanto), desaparece o caráter salarial da utilidade ofertada. (original sem destaque)

Reportando-se, neste ponto, à concessão objeto deste processo de consulta, constata-se que a empresa [...], ao longo dos anos, tem colocado ações à disposição dos empregados do grupo [...] e a Consulente vem aderindo a essas ofertas “desde o exercício fiscal de 2006”.

Tal concessão, como já exposto anteriormente, é formalizada por meio de “termo de adesão”, estando seu processamento vinculado à assinatura e devolução desse termo “ao representante dos Recursos Humanos da [...] ou por fax para a sede de [...]”. Nos termos pactuados, a concessão ou os “prêmios” (como são chamados) observam “cronograma de aquisição”, o qual é “detalhado nos materiais de subvenção (“*grant materials*”)”, que são entregues ao empregado após a confirmação de seu aceite à oferta.

Dentro dos elementos trazidos neste processo de consulta, constata-se que esse fornecimento é identificado, na doutrina e jurisprudência trabalhista, como “gratificação”, a qual é conceituada pelo professor Mauricio Godinho, na mencionada obra (págs. 687/689), como segue:

As gratificações consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas).

O fato ensejador da gratificação não é tido como gravoso ao obreiro ou às condições de exercício do trabalho (ao contrário do verificado com os adicionais); também não depende estritamente da conduta pessoal do trabalhador ou grupo de trabalhadores (ao contrário do verificado com os prêmios). Tende a ser fato objetivo, normalmente externo à pessoa do trabalhador beneficiado, não se relacionando à sua conduta ou do grupo obreiro mais próximo a ele (estabelecimento ou setor empresarial). São seus expressivos exemplos as gratificações de festas, de aniversário da empresa, de fim de ano (a propósito, esta deu origem à gratificação legal do 13º salário), gratificações semestrais, anuais ou congêneres, etc. Esse fato é escolhido pela vontade instituidora do empregador (contudo, a parcela pode, é claro, ser criada por uma norma jurídica convencional ou legal).

[...]

O caráter contraprestativo da gratificação é bastante claro. Ele desponta do fato de que, através do pagamento da parcela, o empregador eleva a retribuição pecuniária deferida ao obreiro no desenrolar do contrato de trabalho. Contudo, a efetiva integração salarial da verba e sua efetiva potencialidade de produzir

efeitos nas demais parcelas contratuais trabalhistas, supõe a observância de certo **requisito**.

[...]

A corrente objetivista (ou moderna) enfatiza [...] como requisito para o enquadramento gratificatório ou não da parcela, o dado objetivo de seu pagamento habitual, independentemente da intenção do empregador no momento de origem da instituição da verba. Trata-se do critério da habitualidade, estritamente objetivo, atado ao caráter oneroso do contrato empregatício, que não acolhe a idéia de meras graciosidades repetidas ao longo do cumprimento contratual. A jurisprudência brasileira tem se pautado, firmemente, por uma postura objetivista no exame do requisito necessário para a integração salarial e contratual das parcela gratificatória, sepultando de forma definitiva a concepção subjetivista acima exposta. Diz o Supremo Tribunal Federal que as “gratificações habituais, inclusive a de Natal, **consideram-se tacitamente convencionadas**, integrando o salário” (Súmula 207, STF; grifos acrescidos). Na mesma linha, a Súmula 152, do TST: “O fato de constar do recibo de pagamento de gratificação o caráter de liberalidade não basta, por si só, para excluir a existência de um ajuste tácito”.

Nesse quadro jurisprudencial absolutamente pacífico, está assentado que a simples reiteração da parcela, tornando-a habitual, produz sua integração ao contrato e, em consequência, ao salário, independentemente da intenção deliberada afirmada no ato contratual instituidor da gratificação. (original sem destaque)

Reportando-se à situação trazida neste processo de consulta, constata-se que a [...] vem ofertando as ações com habitualidade, fato, inclusive, reconhecido pela própria Consulente, quando assim relatou:

Desde 2006, [...] vem aderindo, sucessivamente, a tais programas ofertados por [...] através da assinatura do termo de adesão. (destacou-se)

Enfim, considerando que a atribuição das ações à Consulente pela [...] tem caráter habitual, eis que tais ações vêm sendo ofertadas sucessivamente, desde 2006, e que a concessão apresenta natureza contraprestativa, o caráter remuneratório da utilidade fornecida apresenta-se incontroverso, com a respectiva integração no salário e no contrato de trabalho.

Nesse sentido, o seguinte dispositivo da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT:

Art. 457 [...]

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (original sem destaque)

Precisando, de resto, vale lembrar que, no campo trabalhista, é irrelevante a nomenclatura que é dada à parcela ou a intenção do empregador. O que importa, para caracterizar a natureza salarial de uma verba e sua repercussão em outras verbas, é o fato de ter sido instituída em razão do contrato de trabalho e de estar presente a habitualidade da concessão. Na espécie, esses requisitos acham-se presentes, o que impõe o reconhecimento da natureza salarial e remuneratória da utilidade fornecida.

Da concessão das ações - tributação

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, que trata do imposto de renda, assim dispõe, *in verbis*:

*Art. 1º Os **rendimentos** e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

[...]

*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. (g.n.)

Pois bem, de acordo com esses dispositivos, os proventos de qualquer natureza, aí incluídas as “gratificações” fornecidas pelos empregadores a seus empregados com habitualidade, ainda que sob a forma de utilidade, constituem rendimento bruto sujeito à tributação do imposto de renda.

A tributação, como formalmente reconhece a lei, independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte 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.

Assim, a despeito de a empresa [...] ter registrado que a concessão das ações estava sendo feita sem qualquer vinculação com o contrato de trabalho celebrado entre as partes, que não integraria esse contrato e que não haveria sua incorporação ao salário ou à remuneração para nenhum efeito, essas estipulações são nulas, não vinculam a Administração tributária e não influenciam na apuração do fato gerador do tributo.

A esse respeito, os artigos 114, 116 e 118 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Verifica-se, dessa modelagem legislativa, que, para ocorrência do fato gerador, basta que se revele, no mundo fenomênico, o fato previsto na norma de incidência tributária, não se indagando se o sujeito passivo quis ou não que ele ocorresse, para haver a imposição fiscal. Aliás, nem poderia ser diferente, pois, em princípio, ninguém, espontaneamente, quer se obrigar com pagamento de tributos.

Dessa forma, os elementos descritos na hipótese de incidência tributária, sempre objetivos, são necessários e suficientes à jurisdicação do fato concreto que os contenha, transformando-o em fato jurídico tributário, independentemente da vontade do sujeito passivo.

Sabe-se que, para fins de apuração do imposto sobre a renda na fonte, são computados todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à pessoa jurídica, inclusive os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos. A esse respeito, o seguinte dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99):

*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, de 1998, 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;

[...]

*IV - **gratificações**, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas; (original sem destaque)*

Vê-se, assim, que a legislação tributária também atribuiu às gratificações a natureza de remuneração, inserindo-as no conceito de rendimentos do trabalho e, com esse

tratamento, tais verbas sujeitam-se à incidência do imposto de renda. Nesse sentido, o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, *in verbis*:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (destacou-se)

Sabe-se que, no caso em apreço, o rendimento está sendo concedido sob a forma de salário-utilidade (ações ordinárias cotadas em bolsa de valores), o que, porém, não afasta a tributação, conforme esclarece o RIR/1999:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

IV - os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção; (grifou-se)

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, que dispõe sobre os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, assim estabelece (os destaques não são do original):

Art. 1º [...]

§ 1º Consideram-se recebidos os rendimentos e ganhos de capital no mês em que primeiro ocorrer o pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa ao beneficiário.

[...]

Art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.

§ 2º Os rendimentos em moeda estrangeira e o imposto pago no exterior são convertidos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo valor fixado pela autoridade monetária do país de origem dos rendimentos para a data do recebimento e, em seguida, em reais pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento.

[...]

§ 5º O imposto relativo ao carnê-leão deve ser calculado mediante utilização da tabela progressiva mensal vigente no mês do recebimento do rendimento e

recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento do rendimento.

§ 6º O imposto pago no país de origem dos rendimentos pode ser compensado no mês do pagamento com o imposto relativo ao carnê-leão e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual, até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos, observado o disposto no § 1º deste artigo e no art. 1º, caput e § 2º.

§ 7º Se o pagamento do imposto de que trata o § 1º ocorrer em ano-calendário posterior ao do recebimento do rendimento, a pessoa física pode compensá-lo com o imposto relativo ao carnê-leão do mês do seu efetivo pagamento e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do pagamento do imposto, observado o limite de compensação de que trata o § 6º relativamente à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento do rendimento.

§ 8º Caso o imposto pago no exterior seja maior do que o imposto relativo ao carnê-leão no mês do pagamento, a diferença pode ser compensada nos meses subsequentes até dezembro do ano-calendário e na Declaração de Ajuste Anual, observado o limite de que trata o § 6º.

É bem de ver, assim, que os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por pessoa residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual. Em se tratando de rendimentos recebidos em dólar, a conversão para o real deve se dar com base na cotação do dólar fixada para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento.

De se observar, ainda, que, como o Brasil e os Estados Unidos da América mantêm acordo de reciprocidade, o imposto pago naquele país poderá ser compensado com o imposto relativo ao carnê-leão ou com o apurado na Declaração de Ajuste Anual, desde que se trate de imposto federal, não tenha sido compensado ou restituído no exterior e sejam observados o limite de compensação e demais condições impostas pela Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002.

Da alienação das ações - tributação

Pretende a Consulente, segundo informado na inicial, alienar as ações no exterior e remeter o produto obtido, com a venda, ao Brasil. Com relação a essa operação, indaga a Consulente o valor da base de cálculo que deverá utilizar para fins de apuração do ganho de capital, pois, segundo alega, embora as ações tenham cotação na Bolsa NASDAQ, “à época do exercício da opção pela Consulente, esta, efetivamente, não despendeu valor para adquiri-las, uma vez que decorre de doação”.

Já se disse anteriormente que a aquisição das ações não decorre de ato de doação, mas de ato oneroso, efetuado no âmbito de um contrato de trabalho, em que a sociedade [...], na condição de empregadora da Consulente (grupo econômico), forneceu-lhe ações, vinculando a concessão ao período em que perdurar o contrato de trabalho.

Frisado este aspecto, passa-se, a seguir, à análise da tributação que incide sobre o ato de alienação das ações.

A Lei nº 7.713, de 1988, ao tratar do imposto de renda, assim preceitua:

Art. 1º Os rendimentos e **ganhos de capital** percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por peçoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

[...]

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

[...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como **ganho de capital**, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (g.n.)

Como se vê, o ganho de capital é representado pela “diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente”, devendo ser observado, para fins de apuração do “custo de aquisição”, o disposto nos artigos 15 a 22 daquela lei (Lei nº 7.713/88).

Confira-se, então, o que dispõe o art. 16 da Lei nº 7.713, de 1988 (os destaques não são do original):

Art. 16. O **custo de aquisição** dos bens e direitos será **o preço ou valor pago**, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

[...]

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Constata-se, pela leitura desse dispositivo, que o custo de aquisição de bens, para fins de apuração do ganho de capital, é o “o preço ou valor pago” pelo bem e somente na ausência desse valor é que será utilizado um dos parâmetros fixados nos incisos I a V do art. 16 da Lei nº 7.713/88.

No caso vertente, o custo de aquisição é aquele verificado no momento do recebimento das ações pela Consulente, tendo a apuração desse custo sido explicitada no título anterior. Não se pode reconhecer que o custo dessas ações é “zero” ou que houve algum ato de doação, considerando que o recebimento não se deu a título gratuito, mas oneroso. Recorde-se que a atribuição das ações teve caráter contraprestativo (gratificação), tendo decorrido de um contrato de trabalho, em que a Consulente somente fará jus a esse fornecimento durante o curso desse contrato.

Finalmente, no que diz respeito à base de cálculo e à alíquota a serem utilizadas para fins de apuração do ganho de capital, a Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, assim esclarece (os destaques não são do original):

*Art. 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2000, o **ganho de capital** decorrente da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos, a qualquer título, em moeda estrangeira, será apurado de acordo com as disposições desta Instrução Normativa.*

[...]

*Art. 2º Na hipótese de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas em moeda estrangeira com rendimentos auferidos originariamente em reais, o **ganho de capital** corresponderá à diferença positiva, em reais, entre o valor de alienação, liquidação ou resgate e o custo de aquisição do bem ou direito ou o valor original da aplicação financeira.*

§ 1º O valor de alienação, liquidação ou resgate, quando expresso em moeda estrangeira, será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais, pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.

[...]

*Art. 8º Nas alienações de bens e direitos e nas liquidações e resgates de aplicações financeiras de que tratam os arts. 2º a 6º, o imposto sobre o **ganho de capital** será:*

I - apurado em cada operação;

II - determinado à alíquota de quinze por cento;

III - recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

[...]

Art. 12. A diferença entre o ganho de capital apurado e o imposto pago no ano-calendário será informada na Declaração de Ajuste Anual como rendimento sujeito à tributação exclusiva. (original sem destaque)

Pois bem, de acordo com esses dispositivos o valor de alienação será aquele auferido na operação em dólares dos Estados Unidos da América, com posterior conversão em reais, pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento. Havendo ganho de capital, representado pela diferença positiva, em reais, entre o valor de alienação das ações e o custo de aquisição dessas ações, esse ganho será tributado na forma do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 118, de 2000, ou seja: a) apurado em cada operação; b) determinado à alíquota de 15% (quinze por cento); e c) recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que:

- As ações concedidas à Consulente por empresa estrangeira integrante do grupo econômico do qual faz parte a empresa brasileira, que celebrou diretamente contrato de trabalho com a Consulente, configura rendimento tributável, oriundo de fonte situada no exterior, e sujeito ao pagamento do imposto de renda se a concessão tiver caráter habitual e natureza contraprestativa, como é o caso das gratificações pagas à Consulente.
- Para fins de recolhimento do tributo, as ações, sendo rendimentos em espécie, deverão ser avaliadas em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção.
- As ações cotadas em bolsa de valores e expressas em dólar deverão ser avaliadas na data de sua percepção e convertida a importância para real, utilizando-se o valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento do rendimento.
- Na alienação das ações recebidas, impõe-se a apuração do ganho de capital obtido, devendo ser considerado como custo de aquisição aquele verificado no momento do recebimento das ações e, como valor de alienação, aquele auferido nessa operação em dólares dos Estados Unidos da América, com posterior conversão em reais, pela cotação do dólar fixada, para compra, pelo Banco Central do Brasil, para a data do recebimento.
- O ganho de capital deve ser tributado em cada operação, com utilização da alíquota de 15% (quinze por cento) e recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

À consideração superior.

VANILDE GOULART SILVA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Com base nos fundamentos contidos na manifestação supra, aprovo o parecer e a conclusão acima propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta ao interessado.

[...].

Na forma do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não admitindo recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se a interessada tomar conhecimento de solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência desta solução, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma do art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

Belo Horizonte, 30 de dezembro de 2010.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR

Chefe da SRRF06/Disit.

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/09)

