



Solução de Consulta nº 55 - Cosit

Data 25 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

DIRETOR NÃO EMPREGADO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO.

Os valores pagos por sociedade anônima a título de décimo terceiro salário a diretores não empregados sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte e na Declaração de Ajuste Anual. O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e, se houver mais de um pagamento, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ao beneficiário no mês, a qualquer título.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 7º, inciso VIII; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 16; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 7º, inciso I e § 1º, e 26; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 16; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º, **caput**, e 8º, inciso I; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), art. 43, inciso XIII, alínea “c”; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 36, inciso XIII, alínea “b”.

Relatório

1. A interessada, sociedade de economia mista de âmbito estadual, formula consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do imposto sobre a renda na fonte relativamente à remuneração de seus diretores não empregados.

2. A situação objeto da consulta é assim exposta:

A Companhia Estadual, registrada como sociedade de economia mista. Sociedade Anônima de Capital Fechado, possui Diretores NÃO empregados, cargo em comissão (Estatutários), eleito através de Assembléia, os quais sofrem

desconto de INSS 11%, FGTS 8% e a empresa paga sua contribuição patronal. Com base no estatuto da Cia, possuem benefício de plano de saúde, plano de previdência privada, através da Fundação XXX, mesmo utilizado pelos funcionários, vale alimentação, férias e não possui direito a multa de 40%. Na GFIP são informados na categoria 5. A Cia não assinada a carteira de trabalho. A relação de trabalho é estatutária e não trabalhista. Os Diretores recebem uma 13ª remuneração, sem tributação exclusiva na fonte. O procedimento da Cia é somar aos demais rendimentos. Esse é o principal ponto do questionamento.

3. A título de “fundamentação legal”, a consulente lista as seguintes disposições:

Resolução nº XX do XXX- criado pelo Decreto XXX, artigo XXX.

Lei 6.919/81, artigo 1º. (FGTS)

Estatuto da Companhia, artigo XX ao XX.

Constituição Federal art. 378, inciso II (cargo em comissão)

Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962. Artigo 1º.(13ºsal

CLT art. 3º (requisitos a caracterizar vínculo empregatício)

3.1. Tendo sido intimada (fl. 43) a “informar os dispositivos da legislação tributária que apresentem lacuna ou obscuridade ou estejam causando dúvida na interpretação, em atendimento ao disposto no art. 3º, § 2º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16.09.2013 – DOU de 17.09.2013”, a interessada, em resposta (fls. 50 a 52), transcreve os arts. 620, 637 e 638 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), que tratam da incidência na fonte desse imposto, mediante a aplicação da tabela progressiva, sobre os “rendimentos aos titulares, sócios, dirigentes, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas” e sobre os “rendimentos pagos a título de décimo terceiro salário”.

3.2. Cabem parênteses para anotar que o RIR/1999 foi revogado recentemente pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) – os arts. 620, 637 e 638 do RIR/1999 acima referidos equivalem aos arts 677, 699 e 700 do RIR/2018.

4. Ao final, apresenta estes dois questionamentos:

1) A 13ª remuneração dos Diretores tem direito a tributação exclusiva na fonte?

2) Qual seria o código DARF da Receita Federal adequado a ser informado na DIRF?

Fundamentos

5. No intuito de arrecadar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) proximamente ao momento de ocorrência do seu fato gerador (recebimento dos rendimentos), a legislação tributária utiliza-se de duas modalidades de cobrança, que consistem (1) na retenção (desconto) e recolhimento do imposto pela fonte pagadora dos rendimentos e (2) no recolhimento do imposto pelo próprio beneficiário dos rendimentos, em regra, até o último dia

útil do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos. A tributação, conforme o caso, será considerada definitiva ou antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA).

6. No caso do décimo terceiro salário (também chamado de gratificação de Natal, gratificação natalina ou abono anual), anteriormente à reformulação da legislação do IRPF, introduzida pela Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o valor pago não estava sujeito à incidência do imposto sobre a renda **na fonte**, sendo tributado na DAA juntamente com os demais rendimentos (Decreto-Lei nº 1.695, de 18 de setembro de 1979, art. 2º).

7. O art. 26 da Lei nº 7.713, de 1988 (combinado com o seu art. 7º, inciso I), disciplinado no item 16 da IN SRF nº 49, de 10 de maio de 1989, estabeleceu a incidência do imposto na fonte, de forma diferenciada dos demais rendimentos, mediante a aplicação da “mesma alíquota a que estiver sujeito o rendimento mensal do contribuinte” (nessa ocasião, a apuração do IRPF era mensal e não anual, como sucede agora – arts. 23 e 24 dessa Lei):

Art. 26. O valor da Gratificação de Natal (13º salário) a que se referem as Leis nº 4.090, de 13 de julho de 1962, e de nº 4.281, de 8 de novembro de 1963, e o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, será tributado à mesma alíquota (art. 25) a que estiver sujeito o rendimento mensal do contribuinte, antes de sua inclusão.

8. A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, a par de restabelecer a apuração anual do IRPF (arts. 8º a 14), por meio de seu art. 16, veio determinar que a tributação do décimo terceiro salário “ocorrerá exclusivamente na fonte e separadamente dos demais rendimentos do beneficiário” (sublinhou-se):

Art. 16. O imposto de renda previsto no art. 26 da Lei nº 7.713, de 1988, incidente sobre o décimo terceiro salário (art. 7º, VIII, da Constituição), será calculado de acordo com as seguintes normas:

I - não haverá retenção na fonte, pelo pagamento de antecipações;

II - será devido, sobre o valor integral, no mês de sua quitação;

III - a tributação ocorrerá exclusivamente na fonte e separadamente dos demais rendimentos do beneficiário;

IV serão admitidas as deduções autorizadas pelo art. 7º desta Lei, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo;

V - a apuração do imposto far-se-á na forma do art. 25 da Lei nº 7.713, de 1988, com a alteração procedida pelo art. 1º da Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989.

8.1. Essa tributação está atualmente disciplinada nos arts. 13 a 16 da IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2017.

9. Neste ponto, é pertinente rememorar as informações relativas ao objeto da consulta, o qual consiste em definir se a “décima terceira remuneração” paga a diretores **não empregados** da consulente (sociedade de economia mista de âmbito estadual) sujeita-se ao tratamento tributário previsto no artigo acima transcrito (tributação exclusiva na fonte) ou ao tratamento aplicável aos rendimentos do trabalho (tributação na fonte e na DAA). Conforme esclarece a consulente, esses diretores são eleitos em assembleia e “a Cia não assina a carteira de trabalho”, ou seja, o seu vínculo jurídico com a empresa não é de natureza trabalhista, mas

de cunho societário, com amparo na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) – “A relação de trabalho é estatutária e não trabalhista”.

9.1. Não há obrigatoriedade de pagamento de décimo terceiro salário a diretores não empregados, como ocorre no caso de empregados e de aposentados; cabe à assembleia geral fixar a forma de remuneração dos administradores da sociedade anônima (arts. 145 e 152 da Lei nº 6.404, de 1976). De acordo com o art. XX do estatuto da consulente (fls. XX e XX), “a remuneração e demais vantagens dos Diretores serão fixadas pela Assembléia Geral”; “atualmente, a remuneração e demais vantagens dos Diretores observa o disposto na Resolução nº XX, de XXX, do XXX, criado pelo Decreto nº XXX, deliberação inserta na ata de Assembléia Geral Extraordinária de XXX, conforme segue: (...) treze remunerações mensais por ano, sendo a décima terceira proporcional ao número de meses de efetivo exercício no cargo (...)”.

10. Para definir o alcance do art. 16 da Lei nº 8.134, de 1990, observe-se que o texto de seu *caput* reporta-se ao art. 26 da Lei nº 7.713, de 1998, e ao art. 7º, inciso VIII, da Constituição Federal.

10.1. O art. 26 da Lei nº 7.713, de 1998, precedentemente transcrito, alude à Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, à Lei nº 4.281, de 8 de novembro de 1963, e ao art. 10 do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988. A primeira, “institui a Gratificação de Natal para os Trabalhadores” (empregados); a segunda, “institui abono especial, em caráter permanente, para aposentados de Institutos de Previdência”, “correspondente a 1/12 (um doze avos) do valor anual da aposentadoria ou pensão”; e o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.413, de 1988, trata da “Gratificação de Natal concedida aos funcionários, civis e militares, da União, do Distrito Federal, dos Territórios, dos Estados e dos Municípios e das respectivas autarquias, e aos membros do Poder judiciário, do Poder Legislativo e dos Tribunais de Contas”.

10.2. As disposições do art. 26 da Lei nº 7.713, de 1988, referem-se, portanto, ao décimo terceiro salário a que têm direito os trabalhadores (**empregados**) regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943), os **aposentados** e **pensionistas** (sistema previdenciário oficial, unificado pelo Decreto-Lei nº 72, de 21 de novembro de 1966) e os **servidores públicos**.

10.3. Por seu turno, o art. 7º, inciso VIII, da Constituição Federal dispõe que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais o “décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria”. Consoante o inciso XXXIV e o parágrafo único desse mesmo artigo, é assegurado o direito ao décimo terceiro ao trabalhador com vínculo empregatício, ao trabalhador avulso e ao trabalhador doméstico.

11. Diante disso, constata-se que a “décima terceira remuneração” de diretores **não empregados** não se insere entre os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, segundo as normas do indigitado art. 16 da Lei nº 8.134, de 1990.

12. Tendo em conta que os rendimentos auferidos por esses diretores no exercício de suas funções são classificados, perante a legislação do IRPF, como rendimentos do trabalho assalariado (art. 16 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 43, inciso XIII, alínea “c”, do RIR/1999; art. 36, inciso XIII, alínea “b”, do RIR/2018), a sua “décima terceira remuneração” sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda **na fonte**, de conformidade com o art. 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, calculado mediante a tabela

progressiva mensal (art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007), e **também na DAA**, nos termos dos arts. 7º, *caput*, e 8º, inciso I, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

12.1. Para efeito de cálculo do valor a ser retido na fonte, o § 1º do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, determina que o imposto será retido por ocasião de cada pagamento e, **se houver mais de um pagamento**, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente **à soma dos rendimentos** pagos à pessoa física **no mês**, a qualquer título.

12.2. A importância retida deve ser recolhida ao Tesouro Nacional mediante o preenchimento do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com código de receita 0561 (página 9 do Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – Mafon, edição 2018, disponível em <http://rfb.gov.br>, menu Onde Encontro, opção Mafon).

Conclusão

13. Ante o exposto, responde-se à consulente que a “décima terceira remuneração” por ela paga a diretores não empregados sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, nos termos do art. 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988, como antecipação do devido na DAA (arts. 7º, *caput*, e 8º, inciso I, da Lei nº 9.250, de 1995). O imposto será retido por ocasião de cada pagamento e, se houver mais de um pagamento, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ao beneficiário no mês, a qualquer título.

Encaminhe-se ao revisor.

[assinado digitalmente]

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]

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

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

[assinado digitalmente]

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit