



Solução de Consulta nº 171 - Cosit

Data 27 de setembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. PAGAMENTO COM AÇÕES.

O pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) ao empregado sujeita-se à tributação do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) na forma de tributação exclusiva, de responsabilidade da fonte pagadora do PLR, utilizando-se de tabela progressiva criada exclusivamente para essa espécie de pagamento pela Lei nº 10.101, de 2000, atualizada conforme a legislação.

Na hipótese de pagamento em ações, a quantidade de ações será convertida em Reais pela cotação na data do pagamento, constituindo-se o resultado em rendimentos sujeitos à tributação do Imposto sobre a Renda na modalidade de Tributação Exclusiva na Fonte.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 45, 116 e 121; Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, arts. 2º, incisos I e II, 3º, §§ 5º a 9º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 1º, 33, 34 e 683.

Relatório

A pessoa jurídica, acima qualificada, por meio do representante legal, protocolou a presente consulta nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pondo para interpretação a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

2. A consulente informa ser uma empresa com ramo de atividade Holding.
3. Vem informando, ainda, que:

3.1. a Lei nº 10.101, de 2.000, regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição;

3.2. o artigo 2º, incisos I e II da mencionada Lei, estabelece que a negociação deverá ocorrer por intermédio de comissão escolhida pelas partes, a ser integrada também por um representante do sindicato da categoria, ou por convenção ou acordo coletivo, a negociação deverá conter regras claras e objetivas, tais como no que tange a mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os critérios e condições de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;

3.3. a Lei determina que a participação no lucro será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual exclusiva;

3.4. a fim de obter elementos para elaborar estudo de caso, a empresa questiona se a efetivação de pagamento do Participação nos Lucros e Resultados (PLR) com ações tem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

4. A consultante com base na Lei nº 10.101, de 2000, vem formulando dois questionamentos, que, abaixo, se transcrevem:

Partindo do pressuposto que o pagamento do PLR será efetuado em ações da Companhia como dar-se-á a incidência do IRPF na fonte, qual deve ser a forma de apuração do valor base e qual a forma de cálculo do IRPF?

A tabela de tributação exclusiva traz em seu bojo a isenção do imposto de renda no valor de até R\$ 6.677,55 de PLR anual. Assim, se o valor das ações dadas em pagamento do PLR estiver abaixo do limite de isenção não terá incidência?

Fundamentos

5. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

6. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB)), o que implica dizer, compete ao consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consultante (artigo 28 da

mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

7. Em essência a consulta busca a interpretação da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, na hipótese de pagamento da participação nos lucros e resultados (PLR) com quantidade de ações da companhia e de que forma se daria a retenção do Imposto sobre a Renda, na modalidade de tributação exclusiva na fonte, conforme a Tabela de Tributação Exclusiva, anexa à Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

8. Primeiramente, vejamos a legislação posta para interpretação, ressaltando-se os §§ 5º a 11 do art. 3º:

LEI Nº 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000.

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Participação nos lucros e prêmios

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

.....
Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

.....
§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) Produção de efeito) (grifou-se)

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) (grifou-se)

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor

retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) (grifou-se)

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) (grifou-se)

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) (grifou-se)

9. O disposto na Lei nº 10.101, de 2000, encontra-se, atualmente, regulamentado no RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, no art. 683, com a seguinte redação:

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

Participação dos trabalhadores nos lucros das empresas

Art. 683. As importâncias recebidas pelos trabalhadores a título de participação nos lucros ou nos resultados das empresas serão tributadas exclusivamente na fonte, separadamente dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou do crédito, com base nas seguintes tabelas progressivas e não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda devido pelo beneficiário na declaração de ajuste anual (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º, caput; e art. 3º, § 5º e § 11): (grifou-se)

§ 1º Na hipótese de pagamento de mais de uma parcela referente ao mesmo ano-calendário, o imposto sobre a renda deve ser recalculado com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, por meio da utilização da tabela constante do caput, e deduzido o valor retido anteriormente do imposto assim apurado (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 7º).

§ 2º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou nos resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, separadamente dos demais rendimentos recebidos, e ficarão sujeitos, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do caput. (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 8º).

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, considera-se pagamento acumulado o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário (Lei nº 10.101, de 2000, art. 3º, § 9º).

10. Para efeito da tributação na fonte na modalidade de tributação exclusiva na fonte para pagamento de rendimentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), usa-se uma tabela exclusiva para o caso, constante do anexo da Lei nº 10.101, de 2000. Atualmente, usa-se a tabela abaixo transcrita em vigor deste o mês de abril do ano-calendário de 2015,

disponível para consulta no site da RFB na internet, no endereço <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#participa--o-nos-lucros-ou-resultados>> e também na Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, Anexo III.

| LEI Nº 10.101, DE 2000 - ANEXO | | |
|--|----------|------------------------------------|
| PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS | | |
| TABELA DE TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE | | |
| A PARTIR DO MÊS DE ABRIL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2015 | | |
| VALOR DO PLR ANUAL (EM REAIS) | ALÍQUOTA | PARCELA A DEDUZIR DO IR (EM REAIS) |
| de 0,00 a 6.677,55 | 0,0% | |
| de 6.677,56 a 9.922,28 | 7,5% | 500,82 |
| de 9.922,29 a 13.167,00 | 15,0% | 1.244,99 |
| de 13.167,01 a 16.380,38 | 22,5% | 2.232,51 |
| acima de 16.380,38 | 27,5% | 3.051,53 |

11. Vê-se claramente que valor de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor superior a R\$ 6.677,55 sujeitar-se-á à tributação do Imposto de Renda na modalidade de tributação exclusiva na fonte, nos termos dos §§ 5º a 10 do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, regulamentados no art. 683 do Decreto nº 9.580, de 2018, acima transcritos.

12. Para o presente caso, a consulente vem apresentando o seguinte questionamento:

Partindo do pressuposto que o pagamento do PLR será efetuado em ações da Companhia como dar-se-á a incidência do IRPF na fonte, qual deve ser a forma de apuração do valor base e qual a forma de cálculo do IRPF?

A tabela de tributação exclusiva traz em seu bojo a isenção do imposto de renda no valor de até R\$ 6.677,55 de PLR anual. Assim, se o valor das ações dadas em pagamento do PLR estiver abaixo do limite de isenção não terá incidência?

13. Nesse caso, os trabalhadores receberão uma quantidade de ações em pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

14. Para os efeitos tributários, relativamente aos beneficiários das ações, tem-se nessa quantidade de ações recebidas um bem que acarretará acréscimo patrimonial, configurando o fato gerador do Imposto sobre a Renda. Vejamos, então, a legislação:

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. (grifou-se)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifou-se)

(...)

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (grifou-se)

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (grifou-se)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (grifou-se)

(...)

DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018

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

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

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

15. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, vê-se que quando da entrega das ações ao empregado beneficiário do pagamento da PLR ocorrerá o fato gerador do imposto

sobre a renda sendo a consulente, na situação de fonte pagadora, responsável pela retenção do imposto sobre a renda, na forma prescrita nos §§ 5º a 11 do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. O fato de a participação nos lucros e resultados estar sendo recebida na forma de bens (valores mobiliários), não afasta a ocorrência do fato gerador. Sobre essa questão, veja o que dispõe o manual de Perguntas e Respostas IRPF/2021, da RFB:

PAGAMENTO EFETUADO EM BENS

186 — Qual é o tratamento tributário aplicável no caso de pagamento efetuado em bens?

O pagamento efetuado em bens móveis ou imóveis, títulos de crédito ou valores mobiliários etc., é tributável, devendo os bens serem avaliados em dinheiro pelo valor que tiverem na data de sua percepção, sujeitando-se ao recolhimento mensal (carnê-leão), se recebido de pessoa física sem vínculo empregatício ou, na fonte, se pago por pessoa jurídica, ou pessoa física com vínculo empregatício e na declaração de ajuste. (grifei)

(Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º; e Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 1.039, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018)

16. Veja-se que, de acordo com a resposta acima, os pagamentos efetuados em bens submetem-se às mesmas regras de tributação dos pagamentos efetuados em dinheiro. Embora a pergunta trate de rendimentos sujeitos ao carnê-leão (regra geral), suas conclusões valem, *mutatis mutandis*, para o caso em estudo, cuja regra específica prevê a tributação exclusiva na fonte à alíquota própria. Observe-se também, que os bens objetos de pagamento devem ser avaliados em dinheiro pelo valor que tiverem na data do recebimento, tal como prevê o art 1.039 do RIR/2018:

Art. 1.039. Para fins do imposto sobre a renda, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 198).

17. Portanto, para efeito de apuração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a participação do trabalhador em número de ações será convertida em Reais pelo valor de cotação da ação na data do pagamento da PLR. Se o valor da participação em Reais for inferior a R\$ 6.677,55 não haverá retenção de IRRF.

Conclusão

18. Ante o acima exposto, soluciona-se a presente consulta com as seguintes conclusões:

18.1. O pagamento de PLR ao empregado sujeita-se à tributação do IRRF na forma de tributação exclusiva, de responsabilidade da fonte pagadora do PLR, utilizando-se da tabela progressiva criada exclusivamente para essa espécie de pagamento pela Lei nº 10.101, de 2000, atualizada conforme a legislação.

18.2. Na hipótese de pagamento em ações, a quantidade de ações será convertida em Reais pela cotação na data do pagamento, constituindo-se o resultado em rendimentos sujeitos à tributação do Imposto sobre a Renda na modalidade de Tributação Exclusiva na Fonte.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação (Disit).

(assinado digitalmente)

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

(Assinado digitalmente)

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit03

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

(Assinado digitalmente)

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral de Tributação