



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	64 – COSIT
DATA	26 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

IMPOSTO SOBRE A RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INTERVALO ENTRE JORNADAS DE TRABALHO INDENIZADO. BASE DE CÁLCULO.

O tratamento tributário do pagamento a título de intervalo interjornada não foi modificado com a entrada em vigor da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. O valor pago pela supressão total ou parcial do horário de intervalo do empregado, seja intervalo interjornada ou intrajornada, integra a base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADO A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO.

A participação nos lucros e resultados paga a diretor estatutário não empregado não está abrangida nos termos da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, devendo ser considerada como rendimento tributável da espécie, sujeito à retenção na fonte, calculado com base na tabela progressiva mensal.

**Dispositivos legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 111, 113 e 114; Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, arts. 1º e 2º; 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. 36, inciso XIII, alínea “b”.

## Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INTERVALO INTERJORNADA INDENIZADO. BASE DE CÁLCULO.

Após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, a verba paga em razão da supressão parcial ou total do intervalo interjornada ou intrajornada integra

a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 108, DE 7 DE JUNHO DE 2023.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na categoria contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 368, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.

**Dispositivos legais:** Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, caput, incisos I e III, e § 2º, e art. 28, caput, incisos I e III, e § 9º, alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

TRIBUTO NÃO ADMINISTRADO PELA RFB. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta na parte que versar sobre tributo não administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

**Dispositivos legais:** Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 1º.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, a ser analisada no rito da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, conforme descrição a seguir.

2. A consulta envolve a interpretação sobre hipótese de incidência de tributação no pagamento ao empregado, a título de intervalo interjornada, após a publicação da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017 (Reforma Trabalhista), relativamente à incidência de Imposto sobre a

Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição Previdenciária e Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), sobre referida rubrica na folha de pagamento.

3. A consulta questiona se a Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, alterou a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, Contribuição Previdenciária e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) sobre o pagamento de intervalo interjornadas, ao alterar a redação do § 4º do art. 71 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, explicitando a natureza indenizatória do pagamento da referida rubrica ao empregado.

4. Explica a Consulente que, embora a legislação não tenha tratado expressamente da violação do intervalo interjornadas, acredita que deve ser aplicada por analogia a mesma lógica do § 4º do art. 71 da CLT, que trata da violação do intervalo intrajornada, uma vez que ambas as situações estão dentro da definição de Horas de Repouso e Alimentação (HRA).

5. A consulta questiona também se, sobre o Programa de Participação nos Resultados (PPR)/Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a Diretor Administrador (Estatutário), ou seja, não empregado, aplica-se a tabela específica ou exclusiva ou a tabela mensal do IRRF, bem como se incide INSS e FGTS no PLR, nos termos da Solução de Consulta Cosit (SC) nº 368, de 18 de dezembro de 2014, e da SC nº 16, de 14 de março de 2018.

6. A Consulente conclui expressando o seguinte entendimento:

*1. Para O INTERVALO INTERJORNADAS, incide somente o Imposto de renda Retido na Fonte (IR/Fonte), não incidindo a Contribuição Previdenciária (INSS), tendo em vista ser parcela recebida a título indenizatório, não integrando tal rubrica o salário de contribuição, com base na Lei nº 13.467/2017, bem como não incide o FGTS, nos termos da Instrução Normativa SIT nº 144/2018, alterada pela Instrução Normativa SIT nº 145/2018, em seu art. 10, inciso XXX dispõe que NÃO integram a remuneração o pagamento do período suprimido do intervalo intrajornada, não concedido em seu período mínimo, quando a hipótese de incidência se originar a partir de 11/11/2017, data de início de vigência da Lei nº 13.467/2017, por analogia.*

*2. Para o PLR/PPR de Diretor Estatutário (não empregado) incide o Imposto de Renda Retido na Fonte (IR/Fonte) e a Contribuição Previdenciária (INSS) sobre referida rubrica, nos termos das Soluções de Consultas nºs 368/2014 e 16/2018 e Lei nº 10.101/2000.*

7. Ao final, questiona:

*a) se o seu entendimento, a respeito da incidência da tributação para os casos acima expostos na presente consulta está correto, em relação à hipótese de incidência dos tributos relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IR/Fonte), Contribuição Previdenciária (INSS) e Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) sobre o intervalo interjornada, nos termos da Lei nº 13.467/2017, no sentido de saber se referida verba possui natureza remuneratória ou indenizatória para*

*fins da tributação mencionada; b) se seu entendimento sobre a tributação incidente sobre a Participação nos Lucros e Resultados (PLR/PPR) de Diretor Estatutário (não empregado), para fins de recolhimento correto dos tributos acima descritos na consulta está correto, tendo em conta as Soluções de Consultas Cosit nºs 368/2014 e 16/2018.*

## FUNDAMENTOS

8. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela IN RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

9. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que dependem de interpretação das disposições dessa legislação. Desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

### **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) - intervalo entre jornadas**

10. O primeiro questionamento da consulente refere-se à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e de outros tributos que relaciona, sobre o pagamento a empregado a título de intervalo entre jornadas, depois da publicação da Lei nº 13.467, de 2017.

11. Inicialmente, cumpre esclarecer que a Lei em referência não trata do intervalo entre jornadas. Ela dá nova redação ao § 4º do art. 71 da CLT, que trata do intervalo para repouso ou alimentação em uma jornada de trabalho. O art. 71 prevê um intervalo mínimo de 1 (uma) hora, que não pode exceder de 2 (duas) horas para qualquer trabalho contínuo que exceda de 6 (seis) horas. Esse intervalo é denominado intervalo intrajornada. De acordo com o § 4º do dispositivo em questão, com a nova redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017, a supressão total ou parcial de tal intervalo ensejará o pagamento, de natureza indenizatória, do período suprimido, com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da hora normal de trabalho. Veja a íntegra do comando:

*CLT*

*Art. 71 - Em qualquer trabalho contínuo, cuja duração exceda de 6 (seis) horas, é obrigatória a concessão de um intervalo para repouso ou alimentação, o qual será, no mínimo, de 1 (uma) hora e, salvo acordo escrito ou contrato coletivo em contrário, não poderá exceder de 2 (duas) horas.*

*(...)*

*§ 4º A não concessão ou a concessão parcial do intervalo intrajornada mínimo, para repouso e alimentação, a empregados urbanos e rurais, implica o*

*pagamento, de natureza indenizatória, apenas do período suprimido, com acréscimo de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da remuneração da hora normal de trabalho. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)*

12. Já o intervalo para descanso entre duas jornadas de trabalho (intervalo entre jornadas ou interjornada) está normatizado no art. 66, também da CLT, nos seguintes termos:

*CLT*

*Art. 66 - Entre 2 (duas) jornadas de trabalho haverá um período mínimo de 11 (onze) horas consecutivas para descanso.*

13. Verifica-se que o art. 66 definiu o intervalo interjornada, mas não regulou as consequências de sua inobservância dentro do contrato de trabalho. Esse vazio legal foi preenchido por atos de decisões da Justiça do Trabalho, entre os quais a Súmula nº 110, de 2003, que consolidou o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho (TST) sobre o tema, seguida da Orientação Jurisprudencial nº 355, de 2008, também do TST, que generalizou a aplicação do entendimento do TST a todo trabalhador, deixou clara a construção jurídica realizada por meio da técnica integrativa da analogia e definiu a remuneração somente das horas suprimidas do intervalo de forma semelhante ao trabalho extraordinário. A seguir, o inteiro teor dos citados atos:

*Súmula TST nº 110, 2003. JORNADA DE TRABALHO. INTERVALO – Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003 No regime de revezamento, as horas trabalhadas em seguida ao repouso semanal de 24 horas, com prejuízo do intervalo mínimo de 11 horas consecutivas para descanso entre jornadas, devem ser remuneradas como extraordinárias, inclusive com o respectivo adicional.*

*Orientação Jurisprudencial nº 355/TST-SDI-I - 14/04/2008 - Jornada de trabalho. Intervalo interjornadas. Inobservância. Horas extras. Período pago como sobrejornada. CLT, art. 66. Aplicação analógica da CLT, art. 71, § 4º. Súmula 110/TST.*

*«O desrespeito ao intervalo mínimo interjornadas previsto no art. 66 da CLT acarreta, por analogia, os mesmos efeitos previstos no § 4º do art. 71 da CLT e na Súmula 110/TST, devendo-se pagar a integralidade das horas que foram subtraídas do intervalo, acrescidas do respectivo adicional.» (os grifos não constam do original)*

14. O entendimento firmado nesses atos decorreu da interpretação por analogia do § 4º do art. 71 da CLT, na sua redação original, cujo texto não continha disposição expressa de “indenização” para fins do pagamento do período suprimido do intervalo intrajornada. Tal rubrica era interpretada como se tivesse natureza salarial (Súmula 437/TST), da mesma forma como a hora extra, inclusive com repercussão em outras parcelas, a exemplo de férias e décimo terceiro.

15. Nesse contexto, a nova redação do citado § 4º dada pela Lei nº 13.467, de 2017, contendo disposição expressa de “indenização” para fins do pagamento do intervalo, suscitou

dúvidas à consulente sobre a manutenção ou não da tributação do referido pagamento. Esse é o foco da análise a seguir.

16. A nova redação do § 4º, especialmente o termo “indenização”, trouxe grande impacto em termos trabalhistas em relação ao pagamento do intervalo intrajornada, afetando por via reflexa o pagamento das horas suprimidas do intervalo interjornada, objeto da aplicação por interpretação analógica da mesma norma.

17. Contudo, a qualificação expressa da natureza da remuneração não trouxe reflexos sobre o tratamento tributário do intervalo interjornada suprimido. Primeiro, porque nos termos do art. 111, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário”. Ou seja, não se admite a técnica integrativa da analogia na hipótese de desoneração tributária. Segundo, porque atribuir a característica de indenização ao pagamento, por si só, não dispensa a incidência do imposto sobre a renda.

18. A doutrina especializada, no que tange à interpretação do art. 43 do CTN, que dispõe sobre o fato gerador do imposto sobre a renda, tem firme orientação no sentido de que a **materialidade desse imposto está relacionada à existência de acréscimo patrimonial, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva.**

19. Nessa linha de raciocínio, deve-se evidenciar que nem toda verba chamada de indenizatória ou reparatória está imune à incidência do imposto sobre a renda. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) há muito se afastou da tese segundo a qual as verbas indenizatórias, só por terem essa designação, estão, **ipso facto**, fora da hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Isso porque a terminologia “indenização” é ampla o suficiente para abranger, dentre outros, os valores recebidos a título de danos emergentes – que, até o limite da recomposição da perda, não incrementam, mas recompõem o patrimônio – e os valores recebidos a título de lucros cessantes, tributáveis pelo imposto sobre a renda, pois substituem o acréscimo patrimonial que deixou de ser auferido.

20. No presente caso analisado, não houve recomposição de patrimônio perdido pelo trabalhador, mas **remuneração das horas suprimidas do intervalo interjornada**. Essas horas trabalhadas do intervalo, segundo a Súmula TST nº 110, de 2003, “*devem ser remuneradas como extraordinárias, inclusive com o respectivo adicional de trabalho*”.

21. Nesse sentido, a decisão atual da Justiça do Trabalho mostra que a orientação emanada dos atos citados no item 13, quanto ao pagamento das horas suprimidas do intervalo como extraordinárias, continua aplicável depois do advento da Lei nº 13.467, de 2017. Veja o Acórdão publicado em 27/10/2023, a seguir transcrito:

*Acórdão/Ag-AIRR/EMENTA:*

*AGRAVO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA SOB A ÉGIDE DA LEI 13.467/2017. TRANSCENDÊNCIA NÃO CONFIGURADA. INTERVALO*

*INTERJORNADAS. TURNOS ININTERRUPTOS DE REVEZAMENTO. PETROLEIRO. LEI 5.811/1972. A jurisprudência desta Corte Superior consolidou o entendimento de que a Lei 5.811/72, ao regulamentar a duração do trabalho da categoria dos petroleiros, nada dispôs acerca do intervalo interjornadas, motivo pelo qual é aplicável à hipótese o disposto no artigo 66 da CLT, o qual assegura ao empregado o período mínimo de onze horas consecutivas para descanso entre duas jornadas de trabalho, e que, portanto, **a ausência de concessão do intervalo interjornadas aos petroleiros enseja o pagamento das horas suprimidas como extras, nos termos da Súmula 110 e da Orientação Jurisprudencial 355 da SBDI-1, ambas do TST.** Decisão regional em sintonia com a jurisprudência iterativa, notória e atual desta Corte. (...) (TST, Ag-AIRR - 1066-61.2017.5.05.0161, Relator Desembargador Convocado: Fábio Túlio Correia Ribeiro, Data de Julgamento: 25/10/2023, 6ª Turma, **Data de Publicação: DEJT 27/10/2023**) (os grifos não constam do original)*

22. Para ratificar o entendimento exposto até aqui, serão analisados a seguir os dispositivos do CTN, que tratam da tributação pelo imposto sobre a renda.

23. O art. 113 estabelece que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Diz-se principal a de caráter pecuniário, estabelecida em lei, e que surge a partir da ocorrência do fato gerador. Veja a íntegra do seu comando:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*(...)*

24. Observe-se, que para surgir a obrigação de pagar o imposto sobre a renda, deve-se verificar se ocorreu o fato gerador desse tributo.

25. A definição de fato gerador da obrigação principal encontra-se no art. 114 do CTN:

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

26. O fato gerador do imposto sobre a renda, por sua vez, também está definido no CTN, mais especificamente em seu art. 43, que assim dispõe:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

*I - **de renda**, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - **de proventos de qualquer natureza**, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (grifos não são do original)*

27. Dos artigos do CTN acima transcritos, percebe-se com segurança que a obrigação tributária de pagar o imposto sobre a renda relativo ao pagamento do trabalho prestado durante o intervalo interjornada surge com o respectivo fato gerador, qual seja, a aquisição da disponibilidade econômica de renda ou de proventos que repercuta acréscimo ao patrimônio do trabalhador.

28. Dúvidas não há de que o pagamento realizado a título de supressão do intervalo interjornada enseja ao trabalhador disponibilidade econômica a partir do momento em que adquire condição de dispor dos rendimentos depositados em sua conta, que foram efetivamente acrescidos ao seu patrimônio, enquadrando-se perfeitamente na hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

29. Assim, conforme presumido pela consulente, em sua petição, o valor pago ao trabalhador a título de intervalo interjornada integra a base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA). Esse entendimento aplica-se igualmente pela supressão do intervalo intrajornada.

#### **Contribuições Sociais Previdenciárias – intervalo entre jornadas**

30. Com relação às Contribuições Previdenciárias, é mandatário colacionar a compreensão manifesta acerca dos pagamentos decorrentes da supressão de gozo do período intrajornada, cf. arrazoado da Solução de Consulta Cosit nº 108, de 7 de junho de 2023, cuja ementa consigna:

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INTERVALO INTRAJORNADA INDENIZADO. BASE DE CÁLCULO.*

*Após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, ocorrida em 11 de novembro de 2017, a verba paga em razão da supressão parcial ou total do intervalo intrajornada integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição.*

31. Tal premissa, contudo, não responde plenamente à dúvida da consulente, que se destaca pela intenção de aplicação analógica do tratamento tributário legado à supressão de intervalo intrajornada (art. 71, da CLT) à supressão do intervalo entre jornadas mínimo de 11 horas (art. 66, da CLT), tendo presumido a não incidência dos tributos previdenciários naquele caso.

32. A despeito de a remuneração pela supressão do intervalo entre jornadas – dada a consequente prestação de serviço de segurado empregado - restar sujeita à incidência das contribuições previdenciárias por se amoldar às hipóteses de incidência descritas no bojo dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, há de se esclarecer que, mesmo que hipoteticamente houvesse



clara determinação de não incidência à parcela “intrajornada”, restaria impossível a aplicação do trato beneficiado a outra parcela qualquer por analogia.

33. Isso porque: (i) eventual trato beneficiando a parcela remuneratória paga é exceção à regra, logo, pelos cânones lógico-interpretativos, sua leitura é estrita: às exceções deve-se dar leitura estrita; (ii) em razão disso, o CTN prescreve adstrição à interpretação literal de isenção, em seu art. 111; e a hermenêutica exegética, como se sabe, é inerentemente incompatível com a analogia.

34. Ademais, em face da situação narrada na petição da consulente, embora não seja suficientemente clara, é possível conjecturar que a supressão do intervalo entre jornadas se dá em razão da necessidade de trabalho extraordinário, o que materializa pagamento de horas extras pelo trabalho e dos adicionais consecutivos, i.e., verbas remuneratórias que não se destacam do tratamento tributário previdenciário comum.

35. Portanto, reitera-se o entendimento que sana a dúvida levantada: mesmo na vigência da Lei nº 13.467, de 2017, os pagamentos decorrentes da supressão total ou parcial do horário de intervalo do empregado, seja intrajornada ou entre jornadas, se acomodam nas hipóteses de incidência das Contribuições Previdenciárias.

#### **Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - intervalo entre jornadas**

36. No que diz respeito ao tratamento do FGTS, registre-se que o escopo do processo de consulta cinge-se aos tributos administrados pela RFB, conforme expressamente prevê o art. 1º da IN RFB nº 2.058, de 2021, que regulamenta o processo de consulta. Assim, em relação ao FGTS, não se tratando de tributo administrado pela RFB, deve ser a consulta declarada ineficaz, nos termos do art. 27, inciso XIII, da referida IN.

#### **Pagamento de PPR/PLR a Diretor Estatutário não Empregado**

37. Por fim, resta apreciar a situação relativa ao tratamento tributário da Contribuição Previdenciária e do IR aplicável à PPR/PLR paga a diretor estatutário não empregado.

38. No que diz respeito à incidência da Contribuição Previdenciária sobre tal pagamento, a matéria foi tratada na Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014, conforme observado pela própria Consulente, a qual concluiu pela incidência da Contribuição, conforme ementa abaixo transcrita.

*Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.*

*DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.*

*CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*

*O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de*

*direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.*

**SEGURADO EMPREGADO.**

*O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.*

39. Portanto, quanto a este item da consulta, vincula-se a presente à Solução de Consulta Cosit nº 368, de 2014, nos termos do disposto no art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021, abaixo transcrito.

*Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.*

*§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.*

40. Com relação à incidência do IRPF sobre a PPR/PLR paga ao empregado, a tributação se dá exclusivamente na fonte, com base em tabela progressiva anual específica, não integrando a base de cálculo do IRPF devido na DAA, conforme o disposto no art. 17, § 1º, da IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014.

*Art. 17. São tributadas exclusivamente na fonte as importâncias recebidas pelos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) das empresas.*

*§ 1º A participação de que trata o caput 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 III a esta Instrução Normativa e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na DAA.*

41. Contudo, a PPR/PLR paga aos diretores estatutários não empregados não está abrangida na Lei nº 10.101, de 2000, que, de acordo com o seu art. 1º, destina-se aos

trabalhadores, devendo ser entendido como tais apenas aqueles que apresentam vínculo empregatício. Eis o teor do dispositivo em foco.

*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.*

*(original sem destaque)*

42. Logo em seguida, o art. 2º da mesma Lei nº 10.101, de 2000, determina que a PLR será objeto de negociação entre empresa e seus empregados, deixando claro que o instituto em questão destina-se aos empregados da empresa, sendo que a condição de diretor estatutário exclui o vínculo empregatício. Assim se expressa o dispositivo em comento.

*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:*

*(...) (original sem destaque)*

43. Portanto, o termo “trabalhadores” expresso no art. 1º deve ser interpretado como “empregados”. Com efeito, a PPL/PLR está inserida num contexto de negociação entre empresa e seus empregados e nessa negociação o diretor estatutário figura claramente como representante dos interesses da empresa.

44. Destarte, os rendimentos recebidos pelos diretores estatutários não empregados, embora distribuídos formalmente com a denominação de PPR/PLR, têm natureza efetiva de rendimentos do trabalho na condição de diretor da pessoa jurídica, sujeito às regras gerais de rendimentos do trabalho, independentemente da denominação.

45. A esse respeito, traz-se à colação o Acórdão Carf nº 9202-009.925, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 23 de setembro de 2021, que, em decisão unânime, concluiu que a PPR/PLR paga a diretor estatutário não empregado não está abrigada na Lei nº 10.101, de 2000. Segue-se a ementa da referida decisão.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei nº 10.101/00.*

46. Não obstante o acórdão acima referido tratar de Contribuição Previdenciária, resta expresso que a PLR paga a diretor estatutário não se subsume às regras da Lei nº 10.101, de 2000. Assim, para efeito do IRPF, tal verba deve enquadrar-se na hipótese de rendimento tributável

prevista no art. 36, inciso XII, alínea “b”, 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, conforme texto a seguir transcrito:

*RIR/2018*

*Art. 36. 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 Complementar nº 109, de 2001, art. 68; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 14; 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; Lei nº 9.250, de 1995, art. 33; Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997, art. 11, § 1º; e Lei nº 12.663, de 2012, art. 46):*

*(...)*

*XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:*

*(...)*

*b) diretores ou administradores de sociedades anônimas, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;*

*(...)*

47. Tais rendimentos estão sujeitos à tributação na fonte, segundo a tabela progressiva mensal, na forma do art. 681 do RIR/2018, abaixo transcrito.

*Art. 681. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado na forma prevista no art. 677, os rendimentos do trabalho assalariado pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, caput, inciso I; e Lei Complementar nº 150, de 1º de junho de 2015, art. 34).*

## CONCLUSÃO

48. Do exposto, conclui-se que:

48.1 . após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, o valor pago pela supressão total ou parcial do horário de intervalo interjornada ou intrajornada integra a base de cálculo do imposto sobre a renda retido na fonte a título de antecipação do imposto devido pelo beneficiário na DAA;

48.2. após a vigência da Lei nº 13.467, de 2017, a verba paga em razão da supressão parcial ou total do intervalo intrajornada ou entre jornadas integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias sobre a folha de salários e salário-de-contribuição.

48.3. no que diz respeito ao FGTS, a consulta é ineficaz, tendo em vista não se tratar de tributo administrado pela RFB;

48.4. o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não

mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias;

48.5. a participação nos lucros e resultados paga a diretor estatutário não empregado não está abrigada nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, devendo ser considerada como rendimento tributável da espécie prevista no art. 36, inciso XIII, alínea “b”, do RIR/2018, sujeito à retenção na fonte, calculado com base na tabela progressiva mensal.

À consideração do Coordenador de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e do Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital  
MAURO SÉRGIO GUIMARÃES MACHADO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF03

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinado digitalmente*  
ANDRÉ ROCHA NARDELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

*Assinado digitalmente*  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. DA ROSA  
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. 43 da IN 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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação