



---

## Solução de Consulta nº 239 - Cosit

**Data** 10 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz e não produz efeitos consulta que não tenha por objetivo esclarecer dúvida a respeito de interpretação de dispositivo da legislação tributária.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º, 3º, § 2º, inciso IV e art. 18, incisos I e II.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF**

PRÊMIO CIENTÍFICO CONCEDIDO POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL A BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. VINCULAÇÃO ÀS SUAS ATIVIDADES ESSENCIAIS. IMUNIDADE.

Cumpridos os requisitos legais para gozo da imunidade, entidade de assistência social não se submete à incidência do IOF em operação de câmbio para remessa ao exterior de prêmio concedido por trabalho científico em área relacionada às suas finalidades essenciais.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 150, inciso VI, alínea c; Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 2º, § 3º, inciso III.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

PRÊMIO CIENTÍFICO CONCEDIDO POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL A BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. VINCULAÇÃO A DESEMPENHO DOS PARTICIPANTES. INCIDÊNCIA.

A imunidade que beneficia o remetente de valores ao exterior não o exonera da obrigação de retenção do imposto na fonte, uma vez que não se transmite àqueles que recebem os rendimentos.

Na hipótese de realização de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por fonte no Brasil a pessoa física residente no exterior, outorgado em razão da avaliação do desempenho dos participantes, hipótese na qual os prêmios assumem o aspecto de remuneração do trabalho, independentemente se distribuídos em dinheiro ou sob a forma de bens e serviços, o imposto sobre a renda incide na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Caso o beneficiário seja pessoa jurídica residente no exterior, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de beneficiário pessoa jurídica domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto sobre a renda.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 4.506, 30 de novembro de 1964, art. 14; Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 43, 45 e 121; Decreto-lei n.º 1.493, de 7 de dezembro de 1976, art. 10; Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 63; Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, arts. 7º e 8º; Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), arts. 128, 677, 701 e 744; Parecer Normativo CST n.º 173, de 26 de setembro de 1974.

## Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo a associações de defesa de direitos sociais, formula consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que é uma sociedade civil sem fins lucrativos, declarada de utilidade pública por lei municipal e qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) junto ao Ministério da Justiça. Informa que tem por finalidade o fortalecimento de políticas públicas em saúde, especificamente para a melhoria da qualidade de vida dos portadores de determinada doença degenerativa.

3. Em resumo, relata que atende familiares e pacientes para orientação e informações relativas aos sintomas, direitos, tratamentos, descobertas, testes, medicamentos e novidades na área médica que possam auxiliar no tratamento da referida doença, além de organizar campanhas de conscientização e eventos de capacitação profissional, incentivar e promover pesquisas para a difusão de conhecimento a respeito da doença.

4. Relata ter criado um concurso internacional, cujo objetivo seria premiar um pesquisador cuja pesquisa, que investigue as causas e a cura da doença em questão, seja

julgada a melhor do ano por uma comissão julgadora. Informa que o valor do prêmio é remetido anualmente para o ganhador, que normalmente reside em outro país.

5. Entende ser beneficiária da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal (CF), de 5 de outubro de 1988, quanto ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), e da isenção prevista no art. 174 do Decreto n.º 3.000, de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), quanto ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e indaga acerca da retenção destes impostos pelas instituições bancárias, no momento de fechamento do câmbio para remessa ao exterior do valor relativo ao prêmio.

6. Cita o art. 12 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e declara cumprir integralmente os requisitos exigidos por esta lei. Por fim, apresenta os questionamentos a seguir:

“A dúvida é saber a obrigação tributária do Requerente quanto ao pagamento do IMPOSTO DE RENDA e IOF na remessa do prêmio ao ganhador do [nome do prêmio], na interpretação do dispositivo da legislação indicada.

Outra dúvida é sendo o ganhador do [nome do prêmio] uma pessoa física ou uma pessoa jurídica a regra seria a mesma?

Isso posto, pergunta:

1) Está correto o procedimento adotado pelas Instituições Financeiras de obrigar a consulente a recolher Imposto de Renda e IOF?

2) Caso contrário, qual será o procedimento (ou entendimento) correto?”

7. Em 4 de agosto de 2016, a consulente foi intimada a apresentar nova petição com o preenchimento de todas as informações exigidas pelo Anexo II da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, e documento que pudesse atestar o mandato de seu representante legal.

8. A consulente, em resposta à intimação, solicitou a juntada de Ata de Assembléia Geral Extraordinária e nova petição relativa à consulta tributária com as informações exigidas pelo Anexo II da IN RFB n.º 1.396, de 2013, onde incluiu o entendimento de que também estaria desobrigada do recolhimento relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), citando a Medida Provisória n.º 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, e do recolhimento da quota patronal da contribuição previdenciária, conforme art. 55 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Por fim, apresentou os questionamentos da forma a seguir, os quais foram renumerados para melhor compreensão:

“1) O [nome do consulente] está isento/imune do pagamento do Imposto de Renda?

2) Haverá isenção/imunidade na remessa do [nome do prêmio] sendo o ganhador do prêmio uma Pessoa Física?

3) Haverá isenção/imunidade na remessa do [nome do prêmio] sendo o ganhador do prêmio uma Pessoa Jurídica?

- 
- 4) Não sendo o [nome do consulente] isento/imune qual o percentual que terá que recolher na operação de remessa do [nome do prêmio] ao ganhador Pessoa Física?
- 5) Não sendo o [nome do consulente] isento/imune qual o percentual que terá que recolher na operação de remessa do [nome do prêmio] ao ganhador Pessoa Jurídica?
- 6) Está correto o procedimento adotado pelas instituições financeiras em obrigar a consulente a recolher Imposto de Renda na remessa do [nome do prêmio]?
- 7) A Consulente está imune/isenta de Cofins?
- 8) A Consulente está imune/isenta de INSS sobre a quota patronal das atividades filantrópicas?”

## Fundamentos

9. Cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como objetivo dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. No entanto, o processo de consulta deve seguir estrita observância das normas legais para ser considerado eficaz e produzir efeitos, nos termos dos arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

(...)

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)”

10. A Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que regulamenta o processo de consulta à interpretação da legislação tributária, trata, em seu artigo 18, dos casos de ineficácia. Conforme art. 3º, inciso IV, em conjunto com o art. 18, incisos I e II, não produz efeitos a consulta formulada sem a indicação dos dispositivos legais que originaram a dúvida de interpretação.

“Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

(...)

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)”

11. O Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970, esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta a correlação da situação concreta objeto da questão com os dispositivos normativos que ensejaram a incerteza quanto à sua correta aplicação:

“Não será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.

(...)

Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão”.

12. A leitura do art. 18, incisos I e II da IN RFB nº 1.396, de 2013, e do PN CST 342, de 1970, é clara quanto à necessidade de serem opostos aos fatos apresentados os correspondentes dispositivos da legislação tributária cuja respectiva aplicação aos fatos contenha dúvida oriunda de obscuridade ou ambigüidade, ensejando manifestação oficial da RFB no sentido de sanar essa dificuldade interpretativa.

13. Diante disso, pode-se afirmar que a solução de consulta não constitui instrumento de reconhecimento da condição de entidade imune ou isenta. O direito ao gozo da imunidade ou da isenção tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais/legais, competindo ao próprio consulente verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma. Cabe à RFB proceder à suspensão da imunidade ou isenção tributária, apenas no caso de ocorrer falta de observância dos requisitos legais.

14. Constata-se, assim, que, apesar de indicar legislação, a consulente o faz de forma genérica quanto aos questionamentos 1, 7 e 8, não refletindo efetiva dúvida na interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária. A consulente questiona

apenas se estaria ou não imune ou isento quanto ao imposto sobre a renda, à Cofins e à quota patronal da contribuição previdenciária, sem qualquer identificação dos termos da norma que causaram insegurança em sua interpretação, e por isso não produz efeitos a consulta em relação a estes questionamentos, nos termos dos incisos I e II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

15. Registre-se ainda que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

16. Feitos tais esclarecimentos, passa-se a analisar os demais questionamentos que tratam basicamente do IOF e do IRRF no caso de remessa de valores ao exterior para pagamento de prêmio a não residente pessoa física ou pessoa jurídica.

17. Preliminarmente, cumpre diferenciar os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária.

18. Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> diferencia imunidade de isenção, afirmando que “(...) *uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...)*”.

19. Ou seja, a isenção tributária configura uma forma de exclusão do crédito tributário, que deve ser prevista em lei, nos termos do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

<sup>1</sup> Curso de direito tributário/Paulo de Barros Carvalho. - 15. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2003.

20. O art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, dispõe que as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, são isentas do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

“Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

§ 5º O disposto no §2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 13.353, de 2016)”

21. Já a imunidade tributária se refere a uma limitação ao poder de tributar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Constituição Federal.

22. O art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), inciso VI, alínea c, citado pelo consultante, em conjunto com o § 4º do referido artigo, estabelece regras jurídicas acerca da imunidade tributária, delimitando-a quanto aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades de assistência social, dentre outros, sem fins lucrativos.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

23. Note-se que o trecho final da alínea c do inciso VI do art. 150 da CF, de 1988, determina, para o implemento da referida imunidade, que sejam atendidos os requisitos estabelecidos em lei, os quais constam no CTN em seu art. 9º, inciso IV, alínea c, em conjunto com o art. 14, e na Lei nº 9.532, de 1997, arts. 12 a 14, atentando-se para o fato de que o Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu, no curso do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802, o art. 12, § 1º e § 2º, alínea f, *caput* do art. 13 e o art. 14 da referida Lei.

24. Primeiramente, cabe destacar que a isenção citada pela consulente e prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, se refere a dispositivo específico para o IRPJ e a CSLL, razão pela qual não há que se cogitar sua aplicação em relação ao IOF incidente sobre as operações de câmbio, regulamentado pelo Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

25. De todo modo, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, em relação às entidades enumeradas na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, que não incide IOF sobre as suas operações, “*desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa)*”. Trata-se de acórdão em Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 454753-CE, julgado em 20 de abril de 2010.

26. Referido acórdão, ao julgar agravo regimental interposto pela União, por meio do qual sustentava-se que a imunidade prevista no art. 150, VI, c da Constituição se limitava à renda, proventos e serviços, de modo a não abranger o produto de operações financeiras ou investimentos, esclareceu que “*esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, “c” da Constituição) também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de “Imposto sobre Operações Financeiras – IOF”. Confirmam-se, entre outros, os seguintes precedentes: RE 192.899-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 25.08.2006; RE 211.390-AgR-Edcl, rel. min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ de 04.11.2005 e o RE 232.080-AgR-ED, rel. min. Nelson Jobim, Segunda Turma, DJ de 12.04.2002.*”

27. Por outro lado, o Decreto nº 6.306, de 2007, no seu art. 2º, § 3º, inciso III, acolhe tal entendimento, estabelecendo que não incide IOF nas operações realizadas por entidades de assistência social, desde que tais operações sejam vinculadas às suas finalidades essenciais:

“Art. 2º O IOF incide sobre:

(...)

§ 3º Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

(...)



III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.”

28. Sendo assim, e considerando verdadeira a afirmação da consulente de que constitui-se como instituição de assistência social sem fins lucrativos, o prêmio em questão guarda pertinência com as suas finalidades essenciais, uma vez que incentiva pesquisas científicas que, ao final, poderão conduzir à melhoria da qualidade de vida dos portadores da doença que é o foco da sua atuação, e por isso a remessa ao exterior para seu pagamento não está sujeita à incidência do IOF.

29. Passamos a tratar da incidência do IRRF.

30. Deve-se inicialmente esclarecer à consulente que, exceto se alcançados por isenção específica, valores remetidos ao exterior, que configurem acréscimo patrimonial do beneficiário, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, ainda que o remetente seja entidade imune ou isenta, tendo em vista que tal imposto, na referida situação, não estaria incidindo sobre os rendimentos da entidade, mas sim sobre os rendimentos do beneficiário dos rendimentos.

31. O Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), dispõe em seu art. 178 que a imunidade, isenção ou não incidência concedida a uma pessoa jurídica não beneficia aqueles que recebem rendimentos pagos por ela, não a eximindo da obrigação da retenção do imposto. Neste mesmo sentido foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 26 de fevereiro de 2015, a qual, analisando questão relativa à remessa de juros ao exterior por pessoa jurídica de direito público interno, sujeita à imunidade de impostos do art. 150, VI, alínea a, esclareceu que “(...) a isenção ou imunidade que beneficiam o remetente dos valores ao exterior não o exoneram da obrigação de retenção do imposto na fonte.”

32. Especificamente quanto à incidência do imposto sobre a renda no pagamento de prêmios, a matéria foi objeto de manifestação por esta Administração Tributária, na análise da Solução de Divergência (SD) Cosit nº 9, de 16 de julho de 2012, em período anterior à vigência da IN RFB nº 1.396, de 2013. A presente análise, portanto, será norteadada por tal entendimento, na parte que se refere ao imposto sobre a renda.

33. O CTN dispõe a respeito desse imposto, e sobre a condição de sujeito passivo da obrigação tributária:

#### “SEÇÃO IV

##### Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

**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.

(...)

**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.

(...)

**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;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

34. As normas gerais de direito tributário, veiculadas pelo CTN, conforme transcrito acima, estabelecem sujeição à obrigação tributária, tanto para o beneficiário do rendimento (contribuinte), como para a fonte pagadora do rendimento (responsável). Assim, a presente análise trata de situação a ser abordada sob o ponto de vista desta última espécie de sujeito passivo, por ser a posição em que se encontra a consulente, como fonte pagadora dos prêmios.

35. Conforme características do rendimento, a legislação tributária contempla hipóteses de sujeição deste à retenção do imposto de renda, que pode ocorrer de forma exclusiva na fonte, ou como antecipação de valor submetido a ajuste pelo beneficiário, em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA).

36. A respeito de prêmios pagos em dinheiro, dispõe a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 14. Ficam sujeitos ao impôsto de 30% (trinta por cento), mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas. (Vide Decreto-lei nº 1.493, de 1976)”

37. Inserido na mesma regulação, prevê o Decreto-Lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976:

“Art. 10. O Imposto de Renda de que trata o artigo 14 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, incide sobre os prêmios em concursos de prognósticos desportivos seja qual for o valor do rateio atribuído a cada ganhador.”

38. A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, assim dispõe:

“Art. 63. Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de vinte por cento, exclusivamente na fonte. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º O imposto de que trata este artigo incidirá sobre o valor de mercado do prêmio, na data da distribuição. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Compete à pessoa jurídica que proceder à distribuição de prêmios, efetuar o pagamento do imposto correspondente, não se aplicando o reajustamento da base de cálculo.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica aos prêmios em dinheiro, que continuam sujeitos à tributação na forma do art. 14 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.”

39. Nos termos das normas transcritas, as hipóteses tratadas apresentam em comum a tributação exclusiva na fonte, com retenção e recolhimento sob responsabilidade da fonte pagadora. Diferenciam-se, entretanto, no que tange às alíquotas aplicáveis.

40. Para esse fim, os rendimentos são classificados em duas categorias, em razão do objeto entregue: de um lado, os prêmios pagos em dinheiro, e de outro, aqueles em bens diversos dessa espécie, além de serviços. A partir dessa classificação, as alíquotas são de 30% (trinta por cento) para o primeiro caso, e 20% (vinte por cento) para o segundo.

41. A tributação de rendimentos relacionados às hipóteses de concursos e sorteios foi analisada pelo Parecer Normativo CST nº 173, de 26 de setembro de 1974, que apresenta importantes esclarecimentos sobre o tema, conforme trechos a seguir:

“(…)

5. São mencionados os concursos desportivos em geral e os de turfe em particular, que, dentro do contexto em que se inserem, devem ser entendidos como a prática de apostas em resultados de certames desportivos. Depreende-se, portanto, que a tributação em tela decorre, não da participação em competições, mas dos sorteios ou apostas que com base nelas se realizem.

6. Desse modo exceto se outorgadas através de sorteio, refogem à incidência comentada os prêmios conquistados em competições hípicas, em corridas de automóveis e semelhantes. Tais rendimentos não escapam, todavia, à tributação. Outorgados pela avaliação do desempenho dos participantes, assumem o aspecto de remuneração do trabalho e, como tal, são gravados consoante a legislação específica na fonte, como antecipação, e na declaração, classificáveis na cédula C ou D, conforme haja ou não vínculo empregatício entre o beneficiário e a fonte pagadora; ou somente na fonte, se residente ou domiciliado no exterior, o beneficiário, de acordo com o art. 292, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda.

7. O raciocínio se aplica a outras espécies de concursos, como os artísticos, os científicos e os literários. Por conseguinte, o valor dos prêmios distribuídos em concursos de canto, dança, execução instrumental e outros do gênero, são tributáveis na forma exposta.

(...)”

42. Com efeito, a previsão em tela tem caráter específico. Assim, para fins do imposto sobre a renda, os rendimentos de concursos, cuja premiação depende de desempenho do participante, assumem natureza de remuneração do trabalho, e como tal, sujeitam-se à regra geral de incidência de retenção do imposto, contida no art. 701, combinado com o art. 677, do RIR/2018.

43. Nesse contexto, também se mostra pertinente a referência ao entendimento expresso na SD Cosit nº 9, de 2012, cuja ementa vai a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

CONCURSOS ARTÍSTICOS, DESPORTIVOS, CIENTÍFICOS, LITERÁRIOS OU A OUTROS TÍTULOS ASSEMELHADOS. PRÊMIOS DISTRIBUÍDOS EM DINHEIRO OU SOB A FORMA DE BENS E SERVIÇOS. BENEFICIÁRIO PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA.

I - Beneficiário Pessoa Física

Na hipótese da ocorrência de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por pessoa jurídica a pessoa física, deve ser adotado o seguinte:

a) quando houver vinculação quanto à avaliação do desempenho dos participantes, hipótese na qual os prêmios assumem o aspecto de remuneração do trabalho, independentemente se distribuídos em dinheiro ou sob a forma de bens e serviços, o imposto sobre a renda incide na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA), ou, se o beneficiário for residente no exterior, incide exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b) quando não houver vinculação quanto à avaliação do desempenho dos participantes e:

b.1) distribuídos sob a forma de bens e serviços, no caso de concursos em geral, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 20% (vinte por cento) ou, se o beneficiário for residente no exterior, à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b.2) distribuídos em dinheiro e:

b.2.1) tratando-se de concursos de prognósticos desportivos e concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 30% (trinta por cento) ou, se o beneficiário for residente no exterior, à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b.2.2) não se tratando de concursos de prognósticos desportivos e concursos desportivos em geral, o imposto sobre a renda incide na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA), ou, se o beneficiário for residente no exterior, incide exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

## II - Beneficiário Pessoa Jurídica

Quanto aos prêmios distribuídos a beneficiário pessoa jurídica sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estes prêmios tributam-se exclusivamente na fonte à alíquota de 20% (vinte por cento).

Quanto aos prêmios em dinheiro distribuídos a beneficiário pessoa jurídica, obtidos em loterias, inclusive as instantâneas, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, e também os obtidos em concursos de prognósticos desportivos, todos estes tipos de prêmios tributam-se exclusivamente na fonte à alíquota de 30% (trinta por cento).

Quanto aos prêmios em dinheiro recebidos em concursos que não sejam aqueles previstos no art. 14 da Lei nº 4.506, de 1964, e nem os previstos no art. 10 do Decreto-Lei 1.493, de 1976, neste caso o prêmio será contabilizado na escrituração da pessoa jurídica recebedora, de forma a compor a receita por ela auferida.

No caso de o beneficiário ser pessoa jurídica domiciliada no exterior, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento).

No caso de beneficiário domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, 30 de novembro de 1964, art. 14; Decreto-lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976, art. 10; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 63; Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 28; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 245, 676, 677; 679 e 685 e Parecer Normativo CST nº 173, de 26 de setembro de 1974.

44. Os fundamentos e subsídios apresentados permitem a obtenção dos esclarecimentos buscados na consulta, relativamente ao IRRF do ponto de vista da consulente como fonte pagadora. Como se percebe, a forma de tributação é fundamentalmente determinada em função de ser a premiação dependente de desempenho do participante do concurso, ou de resultado de aposta ligada a fator aleatório ou a desempenho de terceiros.

45. No caso de prêmio em dinheiro ou em bens e serviços, outorgado em função de desempenho do participante, como é a situação relatada pela consulente, sendo o ganhador uma pessoa física, aplica-se tratamento de rendimento de trabalho. Dessa forma, tratando-se de pessoa física residente no exterior, dispõe a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

“Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).”

46. Esse dispositivo permite concluir que a alíquota aplicável ao rendimento dos prêmios ligados ao desempenho do participante pessoa física, residente no exterior, pagos por residente ou domiciliado no País, será de 25% (vinte e cinco por cento), com tributação exclusiva na fonte.

47. Já o beneficiário pessoa jurídica residente no exterior será tributado à alíquota de 15% (quinze por cento), conforme regra contida no art. 744 do RIR/2018, posto que não há tributação específica para o caso:

“Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28):

(...)”

48. Quanto à tributação dos prêmios em referência, relativamente a beneficiário residente ou domiciliado em país que não tribute a renda, ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a alíquota aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999:

“Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

## Conclusão

33. Diante dos fundamentos expostos, propõe-se:

a) Declarar parcialmente ineficaz a presente consulta, em relação aos questionamentos 1, 7 e 8;

b) Responder ao consulente, quanto à parte considerada eficaz, que:

b.1) Cumpridos os requisitos legais para gozo da imunidade, entidade de assistência social não se submete à incidência do IOF em operação de câmbio para remessa ao exterior de prêmio concedido por trabalho científico em área relacionada às suas finalidades essenciais.

b.2) A imunidade que beneficia o remetente de valores ao exterior não o exonera da obrigação de retenção do imposto na fonte, uma vez que não se transmite àqueles que recebem os rendimentos. Na hipótese de realização de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por fonte no Brasil a pessoa física residente no exterior, outorgado em razão da avaliação do desempenho dos participantes, hipótese na qual os prêmios assumem o aspecto de remuneração do trabalho, independentemente se distribuídos em dinheiro ou sob a forma de bens e serviços, o imposto sobre a renda incide na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Caso o beneficiário seja pessoa jurídica residente no exterior, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de beneficiário pessoa jurídica domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto sobre a renda.

(assinado digitalmente)  
MARCIO ANGELIM OVIDIO SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente  
ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin

Assinado digitalmente  
FÁBIO 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 Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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