Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 104 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSAS PARA O EXTERIOR. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Os valores remetidos a título de doação a residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica, sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), art. 744, caput e §1º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS. APLICAÇÃO DE RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.

O dispositivo legal que estabelece o requisito de que a instituição isenta de IRPJ deva aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais não restringe a aplicação dos recursos ao território nacional.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12, § 2º, "b", e 15, § 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. REQUISITOS. APLICAÇÃO DE RECURSOS NA MANUTENÇÃO E DESENVOLVIMENTO DOS SEUS OBJETIVOS SOCIAIS.

O dispositivo legal que estabelece o requisito de que a instituição isenta de CSLL deva aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais não restringe a aplicação dos recursos ao território nacional.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 111; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12, § 2º, "b", e 15, § 3º.

Relatório

A interessada, "associação civil de direito privado, sem fins lucrativos", formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e da incidência do Imposto sobre Renda na fonte (IRRF) sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

2. Afirma que, "por se tratar de associação civil sem fins lucrativos goza de isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), nos termos dos arts. 12, § 2º, e 15 da Lei 9.532/97, bem como de isenção da Cofins nos termos do artigo 14 da MP 2.158/01", e que "atende fielmente aos requisitos estabelecidos no art. 12, § 2º, Lei nº 9.532/1997".

3. Passa então a detalhar suas atividades, nestes exatos termos:

> "A atuação da Consulente no Brasil consiste principalmente no combate à pirataria e no auxílio à definição de políticas públicas para a promoção da inovação tecnológica e do crescimento econômico no Brasil.
>
> A Consulente trabalha com governos em todo o mundo para assegurar que a proteção à propriedade intelectual acompanhe o ritmo das mais recentes inovações tecnológicas, como a computação em nuvem, defendendo, assim, direitos de propriedade intelectual.
>
> Também conduz programas vigorosos de repressão, ajudando associados a se proteger contra o roubo de software por meio de ações judiciais contra violação de direitos, operações de falsificação e pirataria na internet.
>
> Boa parte das atividades de pesquisa da Consulente resulta em publicações, que são importantes fontes para respeitados estudos globais sobre pirataria e os impactos econômicos resultantes.
>
> Além disso, a Consulente educa o consumidor sobre os danos associados à pirataria de software e oferece um programa de treinamento para ajudar organizações a gerenciar de forma efetiva seus ativos de software".

4. No que se refere às suas receitas, "os recursos que aufere são decorrentes de doações e contribuições dos seus associados, sendo todos os recursos aplicados na execução das atividades acima descritas e constantes do seu estatuto social".

5. O ponto central da consulta origina-se do fato de que, "diante da necessidade de desenvolver estudos sobre o tema no exterior e manter intercâmbio de caráter cultural com outras associações e entidades, a Consulente pretende doar recursos para entidade sem fins lucrativos que atua nesse setor no exterior". Segundo ela, "tais recursos têm como

principal intuito viabilizar projetos de combate à pirataria e de proteção dos direitos das produtoras, desenvolvedoras, revendedoras e distribuidoras de programas e sistemas para computador (software)".

5.1. Traz as seguintes ponderações a respeito da entidade beneficiária da mencionada doação:

> "Mais especificamente, a Consulente pretende doar determinada quantia para [Nome da Fundação], igualmente certificada como organização sem fins lucrativos, partilhando de objetivos sociais muito similares aos da Consulente. Em suma, referida entidade tem como principal objetivo promover a educação da população com relação às inovações tecnológicas e crescimento econômico com base na tecnologia (doc. 02).
>
> Conforme consta do estatuto da [Nome da Fundação], todas as atividades exercidas pela fundação são filantrópicas e com propósito educacional, sendo beneficiada, nos termos da legislação norte americana, pela isenção de impostos (trata-se de entidade qualificada à isenção de tributos nos Estados Unidos da América, nos termos do disposta em seu Código Tributário no artigo 501(c)(3) organization).
>
> Assim, a convergência dos objetivos sociais da Consulente e da [Nome da Fundação] são evidentes.
>
> Por fim, é importante mencionar que a [Nome da Fundação] é mantida pela [Nome da entidade], entidade sem fins lucrativos que também é associada da Consulente".

6. "No que tange à isenção do IRPJ e da CSLL", assevera, "o art. 15, da Lei n° 9.532/1997 dispõe que as instituições sem fins lucrativos devem observar os requisitos previstos no art. 12 dessa mesma lei", o qual "estabelece que as instituições isentas, como é o caso da Consulente, devem observar os requisitos dispostos nas alíneas 'a' a 'e', bem como no § 3º, em linha com a determinação do citado artigo 15".

6.1. Transcreve as alíneas "a" a "e" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e diz (grifos da consulente):

> "**Entre tais requisitos, não há nenhum que imponha, à associação sem fins lucrativos, a aplicação integral dos seus recursos no país, diferentemente, portanto, da exigência imposta pelo Código Tributário Nacional (CTN) às instituições imunes**.
>
> Assim, com base no art. 111 do CTN, que exige a interpretação literal da legislação que outorga uma isenção tributária, não havendo qualquer restrição quando ao destinatário da remessa ao exterior, a isenção em questão deve ser aplicada".

7. " Na Solução de Consulta nº 388/2007", prossegue, "**foi reconhecida a possibilidade de associação civil sem fins lucrativos aplicar parcela de suas receitas no exterior**, desde que em estrita consonância com a execução dos objetivos sociais a que se propõe a respectiva entidade" – transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 388, de 7 de agosto de 2007, editada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (SRRF08/Disit).

8. "Com relação à remessa de tais receitas, esclarece a Consulente que serão realizadas por meio de doações à organização domiciliada no exterior", e defende a aplicação

ao caso da "isenção do IRRF, conforme determina o art. 690, *caput* e inciso III do RIR", o qual é por ela reproduzido.

8.1. Continua, dizendo que "este órgão de consulta também já reconheceu a isenção do IRRF na remessa de recursos à residentes ou domiciliados no exterior", e reproduz a ementa da "Solução de Consulta nº 79/2013" e da "Solução de Consulta nº 219/2002" (expedidas pela SRRF07/Disit).

9. No seu entendimento, o § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, "ao estabelecer os requisitos a serem cumpridos pelas instituições a que se refere o *caput* do artigo para gozo da imunidade, que também se aplicam às instituições isentas, como é o caso da Consulente, não incluiu entre eles a obrigatoriedade de as instituições empregarem integralmente seus recursos no País"; "essa necessidade de aplicação de valores integralmente em território nacional é aplicável apenas às instituições imunes, nos termos do art. 14, inciso II, do CTN". E reforça: "Como a **alínea "b" do § 2° do art. 15 da Lei n° 9.532/97** exige, tão somente, que as instituições apliquem integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetos sociais, não há qualquer limitação territorial de doação para entidade sem fins lucrativos sediada no exterior".

10. Conclui sua argumentação reafirmando que, "com relação às remessas, a isenção de IRRF na doação à entidade filantrópica sediada no exterior no art. 690, caput e inciso III, também deve ser reconhecida".

11. Apresenta então seus questionamentos, nestes exatos termos:

> "1. De acordo com o art. 15, caput e art. 12, § 2°, alínea "b" e § 3º da Lei n° 9.532/97, a Consulente está autorizada a aplicar os recursos por ela auferidos em projetos de fundação sem fins lucrativos localizada no exterior, denominada [Nome da Fundação], que compartilha objetivos sociais similares com o da Consulente?
>
> 2. Caso seja autorizada a aplicar parcela de suas receitas no exterior, nos termos acima descritos, gozará a Consulente de isenção de IRRF sobre as remessas efetuadas a título de doação para a [Nome da Fundação], nos termos do que prescreve o art. 690, caput e inciso III do Decreto 3000/1999?"

Fundamentos

12. Em seu primeiro questionamento, a consulente cita dispositivos da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que versam sobre isenção do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e indaga se "**está autorizada** a aplicar os recursos por ela auferidos em projetos de fundação sem fins lucrativos localizada no exterior" (destacou-se).

12.1. Diante da natureza da indagação, convém aclarar, preliminarmente, que o processo administrativo de consulta (sobre "dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado" – art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório do preenchimento dos requisitos legais para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, mormente os relacionados à natureza de suas atividades ou às origens e aplicações de seus recursos. Em suma, a solução de consulta não confere à consulente a isenção de tributos por ela invocada na petição nem tampouco a ratifica.

12.2. Aliás, é oportuno recordar que essa isenção independe de prévio reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 181 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, e art.192 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - RIR/2018), competindo ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma isentiva. Ao fisco caberá impor a suspensão da isenção quando constatado o descumprimento dos requisitos legais (arts. 172 e 174, § 5º, do Decreto nº 3.000, de 1999, e arts.183 e 184, § 5º do RIR/2018).

12.3. Em verdade, depreende-se que a consulente almeja esclarecer se a referida aplicação de recursos implicaria a perda da indigitada isenção, dúvida que se fundaria essencialmente na interpretação do art. 12, § 2º, alínea "b", da Lei nº 9.532, de 1997, o que será objeto de análise a seguir.

13. Antes disso, cabe observar que, no caso dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que são entidades imunes, conforme a Constituição Federal de 1988, de fato o Código Tributário Nacional impõe a restrição em comento. Vejamos:

> "Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> IV - cobrar imposto sobre:
>
> (...)
>
> c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;
>
> (...)
>
> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
>
> (...)
>
> II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
>
> (...)"

14. A consulente, no entanto, não se qualifica como entidade imune, o que afasta a aplicação dos citados dispositivos. Por sua vez, o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, concede isenção do IRPJ e da CSLL às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que coloquem os serviços para os quais houverem sido instituídas à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, desde que cumpridos os requisitos nele estabelecidos. Esse artigo faz remissão aos arts. 12 a 14 dessa mesma Lei, razão por que todos eles são a seguir reproduzidos:

"Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802.)

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015.)

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998.)

§ 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013.)

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições:(Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013.)

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013.)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013.)

§ 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013.)

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 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 subseqüente.

§ 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, § 2°, alíneas "a" a "e" e § 3° e dos arts. 13 e 14.
>
> § 4º (Revogado)
>
> § 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.)"

15. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), na Solução de Consulta Cosit nº 171, de 3 de julho de 2015, já examinou a isenção do IRPJ e da CSLL das associações referidas no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, diante do exercício de determinadas atividades, razão pela qual nos parágrafos a seguir será exposta a orientação registrada naquela Solução de Consulta.

16. Essa orientação funda-se no Parecer Normativo (PN) CST nº 162, de 11 de setembro de 1974 (Diário Oficial da União - DOU de 17.10.1974), editado sob a vigência do art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966 (RIR/1966), cujo conteúdo manteve-se basicamente o mesmo no art. 174 do RIR/1999, que tem por matriz legal o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Igualmente, o art.184 do RIR/2018 reproduz o conteúdo normativo. Especial atenção deve ser dada ao trecho abaixo reproduzido (sublinhou-se):

> "Dúvidas vêm sendo levantadas pelas entidades beneficiárias da isenção estatuída no art. 25. do R. I. R. (Decreto número 58.400/66) com relação aos ganhos provenientes de certas atividades por elas exercidas.
>
> 2. Para o exato alcance da norma consubstanciada no artigo citado, deve-se atentar para o fato de que embora a natureza das atividades e o caráter dos recursos e condições em que são obtidos não estejam mencionados no dispositivo como determinantes da perda ou suspensão do benefício, é indiscutível constituírem eles elementos a serem levados em consideração pela autoridade fiscal que reconhece a isenção (RIR/66, art. 31, c , III e IV). Tendo em vista, ainda, que as isenções são outorgadas para facilitar atividades que ao Estado interessa proteger e que, no campo em exame, adquire relevo a finalidade social e a diminuta significação econômica das entidades favorecidas, é de se concluir que não seria logicamente razoável que elas se servissem da exceção tributária, para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não gozem da isenção.
>
> 3. Decorre daí que, por serem as isenções do artigo 25 do RIR/66 de caráter subjetivo, não podem elas, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Conclui-se que, desvirtuada a natureza das atividades ou tornados diversos o caráter dos recursos e condições de sua obtenção, elementos nos quais se lastreou a autoridade para reconhecer o direito ao gozo da isenção, deixa de atuar o favor legal".

17. Acerca dos ensinamentos desse Parecer, em face da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a Solução de Consulta Cosit nº 171, de 2015, apresenta os seguintes comentários (sublinhou-se):

> "15. Relembre-se, em termos gerais, a lição do PN CST nº 162, de 1974, que assenta que, revestindo-se a isenção em pauta de caráter subjetivo, não pode ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. A isenção, conforme dispõe o caput do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, incide sobre as entidades nele referidas e não sobre determinadas espécies de receitas por elas auferidas. Em outras palavras, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para seu gozo, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, implicará a perda da isenção na sua totalidade; ou seja, a tributação pelo IRPJ e pela CSLL abrangerá toda a receita obtida pela instituição e não apenas parte dela.
>
> 16. Ainda de acordo com o PN CST nº 162, de 1974, e em reforço, depreende-se a existência de duas situações que, uma vez incorridas, tornam impeditivo o gozo do favor fiscal. Alude o referido PN que, embora não estejam expressamente previstos na lei, a natureza da atividade exercida e o caráter e as condições em que os recursos são obtidos devem, forçosamente, ser levados em consideração, com vistas ao reconhecimento da isenção. Defluem, como conseqüência, dois requisitos que precisam ser observados - tendo em vista a condição privilegiada de que desfrutam tais entidades -, que estão relacionados à prática de atos de natureza econômico-financeira, a qual não pode jamais: (i) extrapolar a órbita dos objetivos da entidade, de modo a (ii) concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício. Ou seja, admite-se o exercício de atividades de natureza econômica pelas entidades, sem prejuízo da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, desde que essa atividade esteja estritamente inserida no contexto daquilo que representa o objeto social da beneficiária e não acarrete concorrência com atividade desempenhada por pessoas jurídicas não abrangidas pela benesse; sempre, claro, respeitando-se a exigência de ausência de finalidade lucrativa a qual se encontra definida no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997."

18. Tendo sempre em mente as orientações acima expendidas, cumpre analisar a questão apresentada pela consulente, que consiste em definir se o fato de "doar determinada quantia" para organização sem fins lucrativos, domiciliada no exterior (a qual, segundo ela, partilha de objetivos sociais muito similares aos seus), importaria o descumprimento do requisito para fruição da isenção de IRPJ e da CSLL, posto na alínea "b" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que obriga a entidade beneficiária dessa isenção a "**aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais**" (grifou-se).

19. Para isso, convém transcrever o parágrafo segundo do artigo 2 de seu estatuto, constante às fls. 34 a 42 (sublinhou-se):

> "Parágrafo Segundo – Para a consecução de seus objetivos, a Associação usará meios legais cabíveis, podendo manter relações com instituições congêneres nacionais ou estrangeiras, editar boletins e publicações em geral de divulgação de suas atividades e de interesse do quadro social."

20. Considerando que, de acordo com esse parágrafo, para a consecução de seus objetivos (mencionados no item 3 desta Solução de Consulta), a consulente pode manter relações com instituições congêneres nacionais ou estrangeiras**,** e que, segundo ela afirma, a instituição domiciliada no exterior receptora dos recursos por ela doados exerce integralmente atividades filantrópicas e com propósito educacional e partilha objetivos sociais muito similares ao seus, há que se reconhecer que a doação em pauta é consonante com a exigência

de a entidade isenta "aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais".

20.1. Resta examinar se a circunstância de a instituição donatária estar domiciliada no exterior implicaria o descumprimento do disposto na alínea "b" do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997. Ora, uma vez que se trata de dispositivo que versa sobre isenção, há de se observar a regra geral de hermenêutica positivada no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que prescreve a sua interpretação literal. Interpretar literalmente um determinado dispositivo significa não ampliar nem restringir o texto legal, definição consagrada no Parecer Normativo CST nº 48, de 18 de maio de 1978 (Diário Oficial da União de 29 de maio de 1978). Por conseguinte, impõe-se a conclusão de que, se o dispositivo em comento não restringiu a aplicação dos recursos nele referidos ao território nacional, não é licito ao intérprete fazê-lo.

21. Respondido o primeiro questionamento, passa-se a investigar se a remessa de doações a pessoa jurídica sem fins lucrativos domiciliada no exterior estaria dispensada de retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, com amparo no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

22. A renda e os proventos de qualquer natureza auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se de modo genérico ao IRRF, de forma isolada e definitiva, independentemente de sua natureza, segundo prescreve o art. 741, inciso I do RIR/2018:

> "Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:
>
> I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea "a");
>
> (...)"

23. Excetuam-se da incidência apenas os casos expressamente previstos em legislação própria ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional e art. 1.042 do RIR/2018). Dessa forma, a isenção ou imunidade concedida pela legislação brasileira às pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil não se estendem, automaticamente, aos residentes e domiciliados no exterior.

24. O 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:

> Art. 178. As imunidades, as isenções e as não incidências de que trata este Capítulo não eximem as pessoas jurídicas das demais obrigações previstas neste Regulamento, especialmente aquelas relativas à retenção e ao recolhimento de impostos sobre rendimentos pagos ou creditados e à prestação de informações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 33).
>
> Parágrafo único. A imunidade, a isenção ou a não incidência que beneficia a pessoa jurídica não aproveita aos que dela percebam rendimentos sob qualquer título e forma (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 31; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 9º, § 1º).

25. Cabe neste ponto ressaltar que os valores remetidos a título de doação, embora não sejam produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (conceito de renda), enquadram-se no conceito de "proventos de qualquer natureza", contido no art. 43, inciso II, do CTN, pois acarretam um acréscimo patrimonial para a entidade que recebe a importância remetida.

26. Estando os valores recebidos a título de doação inseridos no campo de incidência do imposto sobre a renda, apenas não serão tributados caso haja norma isentiva, a qual, na legislação tributária nacional, unicamente existe na hipótese em que o beneficiário é pessoa física residente no País, conforme o art. 6º, inciso XVI da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, combinado com o seu art. 1º:

> Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por **pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil**, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei. (grifamos)
>
> Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:
>
> (...)
>
> XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;
>
> (...).

27. Cumpre, no entanto, observar que o anterior RIR/1999 continha previsão, em seu art. 690, inciso III, de não retenção do IRRF nas remessas de valores havidos por doação por residente ou domiciliado no exterior. Sendo assim, durante a sua vigência, as remessas em questão estavam livres da retenção.

28. Ocorre que o Decreto nº 3.000, de 1999, foi revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, e o novo Regulamento nada dispõe a esse respeito, razão pela qual tal dispensa de retenção não mais se aplica.

29. Sendo assim, incide o IRRF nas remessas a título de doação para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica. Não havendo alíquota específica para o caso, aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento), exceto se o beneficiário for residente em país ou dependência classificado como de tributação favorecida, hipótese em que a alíquota aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento), tudo isso em conformidade com o art. 744 do RIR/2018:

> 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):
>
> (...)
>
> § 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida,

ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do caput. (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).

(...)

Conclusão

30. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) o dispositivo legal que estabelece o requisito de que, para fruição da isenção do IRPJ e da CSLL, a instituição isenta deva aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, não restringe a aplicação dos recursos ao território nacional;

b) os valores remetidos a título de doação a residente ou domiciliado no exterior, pessoa física ou jurídica, sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), ou de 25% (vinte e cinco por cento), na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida.

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

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

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 à interessada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit