



---

## Solução de Consulta nº 260 - Cosit

**Data** 24 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

AQUISIÇÃO DE OBRA AUDIOVISUAL. NOVELAS. ROYALTIES. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA ENTRE BRASIL E ISRAEL. INCENTIVO FISCAL.

O formato audiovisual de “novelas” está contemplado no incentivo fiscal previsto no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993. A redução prevista no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993, aplica-se ao imposto calculado à alíquota de 10%, previsto como limite no art. 12, 2, b da Convenção Brasil-Israel para evitar a dupla tributação.

**Dispositivos Legais:** arts. 3º-A, 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.685, de 1993; art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 1º da Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001; art. 12, 2, b, do Decreto nº 5.576, de 2005 (“Convenção Brasil-Israel”).

## **Relatório**

Trata-se de consulta acerca da interpretação da legislação tributária, relativamente à fruição do abatimento de 70% do imposto de renda devido, incidente na fonte, permitido pela Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993 (Lei do Audiovisual), cumulativamente com a alíquota de 10% de imposto de renda, a título de royalties, estabelecida na Convenção Brasil – Israel.

2. A consulente afirma que atua no ramo de distribuição cinematográfica, de vídeo e de programas de televisão, produção audiovisual de cinema e internet, utilizando-se de contratos de licenciamento de direitos de filmes, séries, formatos e programas para televisão, adquiridos no exterior, para distribuição no Brasil.

3. Conclui sua consulta com os seguintes questionamentos (fl.4):

3.1 *Na descrição do artigo 3º A da lei 8.685 de 20/07/1993 “qualquer título, de direitos relativos a transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens”*

*enquadra-se na lei. Portanto FORMATO DE NOVELA se enquadra na lei, correto?”*

- 3.2 *“Quando realizamos remessa ao exterior para pagamento de licenças, o IRRF na maioria dos países a alíquota é 15% (artigo 72 Lei 9.430), mas no caso específico de Israel, a alíquota utilizada é de 10%, conforme decreto 5576 de 08/11/2005. Nossa dúvida: podemos utilizar benefício do art. 3-A da lei 8.685/1993 (redução de 70% do imposto devido) na alíquota de 10% de remessa a ISRAEL, correto?”*

## **Fundamentos**

4. A formalização da consulta à legislação tributária subordina-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos artigos 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011. A matéria se encontra regulamentada, no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória. Convém enfatizar que o escopo único do instituto é, tão somente, fornecer ao sujeito passivo a interpretação, adotada pela RFB, acerca de determinada norma tributária, a qual discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão.

6. Nesse entendimento, registre-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela consultante, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre estes e a realidade factual. Assim, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consultante.

7. O primeiro questionamento da consultante (item 3.1) tem como objetivo buscar esclarecimentos acerca do enquadramento de formatos audiovisual novelísticos no abatimento do imposto devido, de que trata o art. 3º-A da Lei n.º 8.685, de 20 de julho de 1993, Lei do Audiovisual, alterada pela Lei n.º 11.437, de 28 de dezembro de 2006, *in verbis*:

Art. 3º-A. Os contribuintes do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 72 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, beneficiários do crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento pela aquisição ou remuneração, a qualquer título, de direitos, relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de quaisquer obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de 70% (setenta por cento) do imposto devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries.

§1º A pessoa jurídica responsável pela remessa das importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas aos contribuintes de que trata o caput deste artigo terá preferência na utilização dos recursos decorrentes do benefício fiscal de que trata este artigo.

§2º Para o exercício da preferência prevista no §1º deste artigo, o contribuinte poderá transferir expressamente ao responsável pelo crédito, emprego, remessa, entrega ou pagamento o benefício de que trata o caput deste artigo em dispositivo do contrato ou por documento especialmente constituído para esses fins.

8. A Medida Provisória n.º 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, que se encontra em vigor, uma vez que foi editada antes da Emenda Constitucional n.º 32/2001, em seu art. 1º, estabelece a definição das espécies do gênero “obra audiovisual”. As expressões: “obra audiovisual”, “obra videofonográfica” e “cinematográfica ou videofonográfica seriada”, estão definidas nos incisos I, III e X, respectivamente, do art. 1º da Medida Provisória n.º 2.228-1/2001, *in verbis*:

Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão;

(...)

III - obra videofonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som;

(...)

X - obra cinematográfica ou videofonográfica seriada: aquela que, sob o mesmo título, seja produzida em capítulos;

(...)

9. Segundo o art. 3º-A da Lei n.º 8.685, de 1993, “*quaisquer obras audiovisuais ou eventos*” poderão fazer jus ao referido abatimento do imposto devido. Portanto, conclui-se que o conceito do formato audiovisual de “novelas”, por se enquadrar na espécie “obra videofonográfica seriada”, que por sua vez faz parte do gênero “obra audiovisual”, está contemplado no abatimento do imposto devido, a que se refere o art. 3º-A, da Lei n.º 8.685, de 1993. Em reforço a tal entendimento, confira-se a Portaria n.º 342, de 11 de dezembro de 2009, da Ancine, que torna pública a relação dos termos consolidados pela revisão conceitual realizada dentro do Plano de Trabalho para Desenvolvimento do Projeto Ancine Digital, instituído pela Portaria n.º 84, de 8 de maio de 2008:

Anexo I  
Sistema Ancine Digital  
Revisão Conceitual

---

Obra audiovisual seriada aberta ficcional, exibida com periodicidade diária, com duração pré-determinada mas sujeita a alterações, ou seja, cujo número de capítulos/episódios seja alterado ao longo da etapa de produção da obra, sem, no entanto, se tronarem indefinidos.

10. O segundo e último questionamento da consulente (item 3.2) tem como objetivo buscar esclarecimentos acerca da possibilidade de utilizar a alíquota de 10% do imposto de renda, estabelecida pelo art. 12 da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel (Convenção Brasil-Israel), destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 5.576, de 8 de novembro de 2005, conjuntamente com o abatimento de 70% do imposto de renda devido, incidente na fonte, permitido pela Lei do Audiovisual.

11. Assumindo como verdadeiras as informações prestadas pela consulente, constata-se que as remessas por ela efetuadas em função de “contratos de licenciamento de direitos de filmes, séries, formatos e programas para televisão, adquiridos no exterior” estão sujeitas, via de regra, à incidência do IRRF à alíquota de 15%, nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996, por se tratar, nos termos da lei, de importâncias “pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive de transmissão de...quaisquer filmes ou eventos”. Vejamos o texto da lei:

Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.

12. Porém, conforme estabelecido pelo artigo 98 do CTN (Código Tributário Nacional), os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

13. Nessa linha, a Convenção Brasil-Israel dispôs em seu artigo 12 sobre “royalties”, *in verbis*:

#### ARTIGO 12

##### Royalties

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante poderão ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos "royalties" for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder:

a) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio;

b) 10 por cento do montante bruto dos "royalties" em todos os demais casos.

3. O termo "royalties", conforme empregado no presente Artigo, significa pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pelo uso, ou pelo direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para transmissão por rádio ou televisão), de qualquer patente, marca de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, assim como pelo uso, ou pelo direito de uso, de um equipamento industrial, comercial ou científico, ou por informações relativas à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. As disposições dos parágrafos 1º e 2º não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos "royalties", residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham os "royalties", atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, e o direito ou bem gerador dos "royalties" estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente. Nesse caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7º.

5. Os "royalties" serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for esse mesmo Estado, uma subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor dos "royalties", residente ou não de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente em relação com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os "royalties", e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento desses "royalties", estes serão então considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado.

6. Quando, em consequência de um relacionamento especial entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante dos "royalties", tendo em conta o uso, direito ou informação pelo qual são pagos, exceder o que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo na ausência de tal relacionamento, as disposições do presente Artigo serão aplicáveis apenas a este último montante. Nesse caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições da presente Convenção.

14. Desde que atendidos os requisitos estipulados na Convenção Brasil-Israel, da consulente não se pode exigir IRRF sobre os royalties de que trata esta consulta (para fins de aplicação da convenção, o termo "royalties" significa pagamentos de qualquer espécie recebidos como remuneração pelo uso, ou pelo direito de uso, de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, inclusive filmes cinematográficos e filmes ou fitas para transmissão por rádio ou televisão) em valor que exceda 10% sobre o montante bruto dos royalties, nos termos do art. 12, 2, b do tratado.

15. A Lei nº 8.685, de 1993, por seu turno, estabelece uma redução de 70% do "imposto devido" pelo contribuinte do Imposto de Renda incidente nos termos do art. 72 da Lei nº 9.430, de 1996. A questão que se procura esclarecer nesta consulta é se o "imposto devido" a que se refere a lei deve ser entendido como aquele calculado à alíquota de 15% - e neste caso, o tratado seria aplicado levando em conta, para fins de aplicação do limite, o imposto já reduzido em 70%, ou se o imposto limitado pelo tratado (ou seja, com a aplicação da alíquota de 10% sobre o montante dos **royalties**). Vejamos um exemplo numérico para facilitar a visualização das duas situações, respectivamente A e B:

<b>Royalties de R\$ 100.000,00</b>	
Situação A	Situação B
1. Aplicação da alíquota de 15% “IRRF devido” = R\$ 15.000,00	1. Aplicação da alíquota de 15% IRRF = R\$ 15.000,00
2. Redução de 70%: IRRF a recolher = R\$ 4.500,00	2. Aplicação da Convenção Brasil-Israel: Limite = R\$ 10.000,00 (=10% * R\$100.000,00) “IRRF devido” = R\$ 10.000,00
3. Aplicação da Convenção Brasil-Israel: Limite = R\$ 10.000,00 IRRF a recolher = R\$ 4.500,00	3. Redução de 70%: IRRF a recolher = R\$ 3.000,00
4. Resultado final: a) “IRRF devido” = R\$ 15.000,00 b) IRRF a recolher = R\$ 4.500,00 c) Incentivo fiscal a destinar = R\$ 10.500,00 d) Total despendido (b+c): R\$ 15.000,00	4. Resultado final: a) “IRRF devido” = R\$ 10.000,00 b) IRRF a recolher = R\$ 3.000,00 c) Incentivo fiscal a destinar = R\$ 7.000,00 d) Total despendido (b+c): R\$ 10.000,00

16. Como regra geral, normas desonerativas (isenções, reduções da base de cálculo ou da alíquota) devem ser primeiramente aplicadas para só então entrar em cena a limitação prevista em tratado internacional. Isto porque o crédito tributário (nos termos da convenção, o imposto exigido de acordo com a legislação interna brasileira) sequer chega a ser constituído ou é constituído em valor reduzido, à medida em que a norma de isenção impede a própria incidência da norma impositiva no caso concreto, enquanto as normas que reduzem base de cálculo ou alíquota afetam o critério quantitativo da regra matriz de incidência.

17. O incentivo fiscal previsto no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993, no entanto, comporta uma peculiaridade. Trata-se de incentivo fiscal vinculado à destinação de parcela do próprio imposto devido pelo contribuinte. A incidência tributária ocorre de forma plena, com a constituição do crédito tributário em sua inteireza, para só então entrar em cena a norma de incentivo fiscal, que tão somente permite ao contribuinte destinar parcela daquele crédito tributário para a finalidade objeto do incentivo.

18. A Lei nº 8.685, de 1993, com a redação dada pela Lei nº 11.437, de 28 de dezembro de 2006, estabelece que o valor do incentivo fiscal deve ser depositado, dentro do prazo legal fixado para o recolhimento do imposto, em uma conta bancária específica, aberta em nome do contribuinte, do seu representante legal ou do responsável pela remessa (neste último caso, quando, conforme previsão do §2º do art. 3º-A da mesma lei, o contribuinte expressamente transfere o benefício ao responsável pela remessa):

---

Art. 4º O contribuinte que optar pelo uso dos incentivos previstos nos arts. 1º, 1º-A, 3º e 3º-A, todos desta Lei, depositará, dentro do prazo legal fixado para o recolhimento do imposto, o valor correspondente ao abatimento em conta de aplicação financeira especial, em instituição financeira pública, cuja movimentação sujeitar-se-á a prévia comprovação pela Ancine de que se destina a investimentos em projetos de produção de obras audiovisuais cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente.

§ 1º As contas de aplicação financeira a que se refere este artigo serão abertas:

(...)

II - em nome do contribuinte, do seu representante legal ou do responsável pela remessa, no caso do art. 3º e do art. 3º-A, ambos desta Lei.

(...)

19. Uma primeira conclusão a que se pode chegar é que, caso não ocorra o depósito na conta mencionada, o crédito tributário equivalente ao incentivo fiscal, já constituído, é imediatamente exigível.

20. Depositados os valores na conta antes mencionada, devem eles ser aplicados no prazo assinalado no art. 5º da lei, caso contrário serão destinados ao Fundo Nacional de Cultura:

Art. 5º Os valores depositados nas contas de que trata o inciso I do § 1º do art. 4º e não aplicados no prazo de 48 (quarenta e oito) meses da data do primeiro depósito e os valores depositados nas contas de que trata o inciso II do § 1º do art. 4º e não aplicados no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, prorrogável por igual período, serão destinados ao Fundo Nacional da Cultura, alocados no Fundo Setorial do Audiovisual.

21. A Instrução Normativa nº 133, de 7 de março de 2017, da Agência Nacional do Cinema (Ancine), que disciplina os procedimentos relativos ao recolhimento e aplicação dos recursos derivados dos benefícios fiscais previstos, entre outros, pelo art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993, detalha os procedimentos para dar cumprimento ao previsto na lei:

Art. 3º Os contribuintes do Imposto de Renda e da Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE, que optarem pelos benefícios fiscais previstos nos art. 3º ou 3º-A da Lei nº. 8.685/93 e art. 39, X, da MP nº. 2.228-1/01, deverão autorizar o responsável pela remessa a depositar, em conta de recolhimento, os montantes preceituados naqueles dispositivos legais para futuro investimento em projetos audiovisuais aprovados pela ANCINE, nos termos desta Instrução Normativa.

Art. 4º O contribuinte poderá transferir a decisão de investimento dos recursos ao responsável pela remessa, ou outorgar poderes para abertura de conta de recolhimento, aplicação e transferência dos recursos incentivados ao seu representante, por meio de dispositivo de contrato ou por documento especialmente constituído para esses fins.

Parágrafo Único. Se estiver autorizado pelo Poder Executivo a atuar no país, o contribuinte poderá atuar diretamente como titular da conta de recolhimento.

Art. 5º Para a fruição dos benefícios fiscais previstos pelos art. 3º e 3º-A da Lei nº. 8.685/93, e pelo art. 39, inciso X da MP nº. 2.228-1/01, é exigido o prévio registro na ANCINE do responsável pela remessa e da empresa titular da conta de recolhimento, nos termos e modalidades previstos na Instrução Normativa que disciplina o registro dos agentes econômicos.

Parágrafo único. A empresa titular da conta de recolhimento deverá requerer um cadastro eletrônico do contribuinte estrangeiro, quando ele não tiver obrigação de registro na ANCINE.

Art. 6º. Para recolhimento dos valores dos benefícios fiscais, a empresa titular da conta de recolhimento solicitará a abertura de conta de recolhimento à ANCINE, enviando a documentação que consta no Anexo desta Instrução Normativa.

(...)

Art. 7º Os valores serão depositados em conta de recolhimento pelo responsável pela remessa, por meio de boleto bancário, disponível no sistema ANCINE DIGITAL – SAD.

Parágrafo único. A emissão dos boletos somente será possível após confirmação da abertura da conta de recolhimento e verificada a regularidade do registro da empresa titular da conta na ANCINE.

Art. 8º A empresa titular da conta de recolhimento, quando representante legal do contribuinte, deverá autorizar previamente que as empresas responsáveis pela remessa façam a emissão dos boletos e depósito dos recursos na conta de recolhimento de sua titularidade.

Art. 9º. A empresa titular da conta de recolhimento aplicará os recursos provenientes dos benefícios fiscais recolhidos por meio dos boletos bancários em projetos aprovados pela ANCINE.

Art. 10. O prazo para aplicação dos recursos dos art. 3º e 3º-A da Lei nº. 8.685/93 é de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data do efetivo crédito de cada depósito na conta de recolhimento.

Parágrafo único. O prazo será prorrogado por igual período, uma única vez, automaticamente, caso não haja manifestação contrária da empresa titular da conta de recolhimento.

Art. 13. Os valores não aplicados em um determinado projeto no prazo estabelecido nos art. 10 e 11 desta Instrução Normativa serão destinados ao Fundo Nacional de Cultura – FNC, alocados em categoria de programação específica denominada Fundo Setorial do Audiovisual – FSA, acompanhados dos respectivos rendimentos.

22. A aplicação dos recursos pelo titular da conta de recolhimento, nos termos da mesma Instrução Normativa, se dá por meio da transferência dos valores ali depositados para a conta de captação (conta bancária vinculada ao projeto, de titularidade do seu proponente):

Art. 17. A transferência dos recursos da conta de recolhimento para a conta de captação do projeto indicado para recebimento dos recursos ocorrerá após a análise pela ANCINE do contrato de coprodução, celebrado entre o contribuinte ou o titular da conta de recolhimento e a proponente do projeto, e a indicação dos depósitos realizados na conta de recolhimento a serem aplicados no projeto.

Parágrafo único. A efetiva transferência de recursos para a conta de captação ocorrerá somente após a aprovação da primeira liberação dos recursos incentivados para o projeto.

23. Finalmente, o proponente deverá realizar o projeto de acordo com o que foi aprovado pela Ancine, sob pena de ficar obrigado a devolver os valores do incentivo fiscal à Fazenda Nacional, acrescidos de correção monetária, multa e juros, como determina o art. 6º da Lei nº 8.685, de 1993. 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) contém essa previsão no seu art. 552, combinado com os arts. 548 e 766:

Art. 552. O não cumprimento do projeto a que se referem o art. 546 ao art. 549 e o art. 551 e a não efetivação do investimento ou a sua realização em desacordo com o estabelecido implicam a devolução dos benefícios concedidos, acrescido de juros e multa, conforme disposto nos art. 997 e art. 1.015, respectivamente (Lei nº 8.685, de 1993, art. 6º, caput e § 1º).

Parágrafo único. Na hipótese de cumprimento de mais de setenta por cento sobre o valor orçado do projeto, a devolução dos benefícios concedidos será proporcional à parte não cumprida (Lei nº 8.685, de 1993, art. 6º, § 2º)

Art. 548. Os contribuintes do imposto sobre a renda incidente na fonte de que tratam o § 1º do art. 764 e o § 1º do art. 766 poderão se beneficiar de abatimento de setenta por cento desse imposto, desde que, respectivamente (Lei nº 8.685, de 1993, art. 3º e art. 3º-A; e Medida Provisória nº 2.228-1, de 2001, art. 49):

I - invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileiras de longa-metragem de produção independente e na coprodução de telefilmes e minisséries brasileiros de produção independente e de obras cinematográficas brasileiras de produção independente, previamente aprovados pela Ancine; e

II - invistam no desenvolvimento de projetos de produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente e na coprodução de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries, previamente aprovados pela Ancine.

Art. 766. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive a transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira (Lei nº 9.430, de 1996, art. 72).

§ 1º Os contribuintes do imposto sobre a renda incidente na forma prevista neste artigo, beneficiários do crédito, do emprego, da remessa, da entrega ou do pagamento pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de direitos relativos à transmissão, por meio de radiodifusão de sons e imagens e de serviço de comunicação eletrônica de massa por assinatura, de obras audiovisuais ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira, poderão beneficiar-se de abatimento de setenta por cento do imposto sobre a renda devido, desde que invistam no desenvolvimento de projetos de

produção de obras cinematográficas brasileira de longa-metragem de produção independente ou na coprodução de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente de curta, média e longas-metragens, documentários, telefilmes e minisséries (Lei nº 8.685, de 1993, art. 3º-A, caput) .

§ 2º A pessoa jurídica responsável pela remessa das importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas aos contribuintes de que trata o caput terá preferência na utilização dos recursos decorrentes do benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 8.685, de 1993, art. 3º-A, § 1º) .

§ 3º Para o exercício da preferência prevista no § 2º, o contribuinte poderá transferir expressamente ao responsável pelo crédito, pelo emprego, pela remessa, pela entrega ou pelo pagamento o benefício de que trata o caput em dispositivo do contrato ou por documento especialmente constituído para esse fim (Lei nº 8.685, de 1993, art. 3º-A, § 2º) .

§ 4º O contribuinte que optar pelo uso do incentivo previsto no § 1º ao § 3º deverá observar o disposto no art. 4º da Lei nº 8.685, de 1993 .

24. Confirma-se nesse sentido também a Instrução Normativa nº 125, de 22 de dezembro de 2015, da Ancine, que regulamenta a elaboração, apresentação, análise, aprovação e acompanhamento da execução de projetos audiovisuais realizados com a utilização dos incentivos criados, entre outras, pela Lei nº 8.685, de 1993:

Art. 89. As proponentes que, tendo sido autorizadas à movimentação de recursos de fomento indireto, ou contratado recursos de fomento direto não concluírem o projeto nos prazos e condições estabelecidos, estarão sujeitas às penalidades previstas na legislação, nos regramentos do Fundo Setorial e demais mecanismos de fomento direto, conforme estabelecido na Instrução Normativa que trata da Prestação de Contas.

Parágrafo único. O não cumprimento do projeto, a não efetivação do investimento ou a sua realização em desacordo com o estatuído na autorização da ANCINE, nos editais do Fundo Setorial do Audiovisual, bem como na legislação vigente implica a devolução dos benefícios concedidos, acrescidos de correção monetária, juros e demais encargos previstos na legislação do imposto de renda ou nos regramentos específicos do FSA.

25. É de se concluir, portanto, que, tendo sido constituído o crédito tributário, a parcela destacada para aplicação na atividade incentivada, em nenhuma situação, será reavida pelo contribuinte ou pelo responsável pela remessa, pois será destinada ao Fundo Setorial do Audiovisual ou ao projeto específico que se pretende beneficiar. Neste último caso, poderá ainda ser devolvida aos cofres da Fazenda Nacional, caso haja o descumprimento do projeto que foi aprovado pela Ancine.

26. Considerado tal raciocínio, existindo tratado para evitar a dupla tributação que limite o valor do imposto exigido, como é o caso da Convenção Brasil-Israel, o crédito tributário a que se fez referência no parágrafo anterior não pode ser constituído e exigido em montante superior ao limite convencional, e por isso o “imposto devido” objeto da redução de que trata a Lei nº 8.685, de 1993, só pode ser o imposto devido após a aplicação do tratado.

27. Não fosse assim, aliás, o valor total despendido pelo contribuinte que optasse pelo incentivo fiscal (R\$ 15.000,00, no exemplo numérico contido no parágrafo 15 acima) seria maior do que o valor do imposto caso ele não fizesse tal opção (R\$ 10.000,00), e haveria, na realidade, um desincentivo à opção.

28. Além disso, entender-se que o “imposto devido” é aquele calculado antes da aplicação do tratado significaria que o incentivo fiscal, de interesse do Estado brasileiro, acabaria por esvaziar o resultado prático da Convenção Brasil-Israel, o que violaria os princípios contidos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada na ordem jurídica nacional pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, especialmente no seu art. 31, segundo o qual um tratado deve ser interpretado de boa-fé e à luz de seu objetivo e finalidade.

29. Pode-se concluir, portanto, que a redução prevista no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993, deve ser aplicada ao imposto levando em consideração a limitação do art. 12, 2, b da Convenção Brasil-Israel.

## Conclusão

30. À vista do exposto, responde-se à consulente que:

30.1 O formato audiovisual de “novelas” está contemplado no benefício fiscal previsto no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993.

30.2 A redução prevista no art. 3º-A da Lei nº 8.685, de 1993, aplica-se ao imposto calculado à alíquota de 10%, previsto como limite no art. 12, 2, b da Convenção Brasil-Israel para evitar a dupla tributação.

*Assinado digitalmente*

MÁRCIO ANGELIM OVIDIO SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

IVONETE BEZERRA DE SOUZA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotin – Coordenação de Tributação Internacional.

*(assinado digitalmente)*

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional (Ditin)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

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

## **Ordem de Intimação**

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

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit