MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
COORDENAÇÃO-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO Nº	**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº** **10**, de 14 de agosto de 2001
INTERESSADO	**CNPJ/CPF**
DOMICÍLIO FISCAL	

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Remessas para o exterior. Rendimentos de serviços prestados em atividades culturais.

Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 25 %, os rendimentos de trabalho e os de prestação de serviços decorrentes de atividade cultural remetidos a residentes ou domiciliados no exterior.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, § 6º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art.97; Lei nº 8.313, de 21 de dezembro de 1991, arts. 4º e 19; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 682, I; 685, II, "a" e 690, XI.

RELATÓRIO

Com fundamento no § 6º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c o § 3º, art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 2/97, de 9 de janeiro de 1997, a empresa [xxx] submete à apreciação da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), recurso de divergência relativa a decisões prolatadas pela 7ª e 8ª Regiões Fiscais, respectivamente, a de nº 140, de 5 de julho de 2000 e a de nº 260, de 30 de novembro de 2000.

2. Ambas as decisões versam sobre remessas para o exterior e têm como objeto a apreciação do inciso XI, artigo 690 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), tendo, também, como base o disposto na Lei nº 8.313, de 21 de dezembro de 1991, e na Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

2.1. Embora disponham sobre a mesma matéria, as referidas decisões concluem por interpretações diferentes. Assim se deduz da ementa da Decisão SRRF/8ªRF/Disit nº 260, de 30 de novembro de 2000:

> *"Embora possam revelar finalidade cultural, as remessas ao exterior para pagamento de apresentações de teatro, ballet, música, orquestras sinfônicas, óperas e similares, por caracterizarem remuneração pela prestação de serviços, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte."*

2.2. Por outro lado, ao analisar as atividades de produção cinematográfica, a Decisão SRRF/7ªRF/Disit nº 140, de 5 de julho de 2000, concluiu pela não sujeição de imposto de renda na fonte sobre remessas para o exterior relacionadas a fins educacionais, científicos ou culturais, incluindo-se aquelas para a produção de filme, conforme se verifica em sua ementa:

> *"As remessas para o exterior relacionadas a fins educacionais, científicos ou culturais, incluindo-se aquelas para a contratação de "ballets", de orquestras sinfônicas, de óperas e de grupos teatrais estrangeiros não estão sujeitas à retenção do imposto de renda incidente na fonte."*

2.3. Convém ressaltar que a Cosit, tendo tomado conhecimento de divergência entre outras decisões sobre o mesmo assunto, emitiu a Solução de Divergência nº 6, de 13 de julho de 2001, em que reformou a Decisão nº 140, de 5 de julho de 2000 e manteve entendimento favorável à incidência de IRRF sobre remessas que, embora apresentadas com fins culturais, visassem, na realidade, a pagamento de serviços prestados a residentes ou domiciliados no exterior. Reproduz-se, aqui, a ementa da Solução de Divergência nº 6, de 2001:

> *"Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 25 %, os rendimentos de trabalho e os de prestação de serviços decorrentes de atividade cultural remetidos a residentes ou domiciliados no exterior."*

FUNDAMENTOS LEGAIS

3. Trata-se de matéria prevista no artigo 682 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), bem como no artigo 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, regulamentado pelo artigo 685, inciso II, alínea a, do RIR/1999.

4. Embora haja previsão de imposto de renda na fonte (IRRF) sobre remessas para o exterior, conforme previsão dos artigos mencionados, quis o legislador excluir de seu campo de incidência as remessas para fins culturais, nos casos de que dispõe o inciso XI do artigo 690 do RIR/1999.

5. Convém observar que o artigo 690 trata de não-incidência tributária, e não de isenção, por inexistência de lei específica que a conceda, como determina o § 6º do artigo 150, da Constituição Federal (Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993) bem como o artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional:

"Art. 690. Não se sujeitam à retenção de que trata o art.682, as seguintes remessas destinadas ao exterior:

.....

XI- remessas para fins educacionais, científicos ou culturais, bem como em pagamento de taxas escolares, taxas de inscrição em congressos, conclaves, seminários ou assemelhados, e taxas de exames de proficiência;

....."

6. O parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 determina:

"Art.150.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule excessivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g."

.....

7. O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece em seu artigo 97:

"Art.97. Somente a lei pode estabelecer:

.....

VI- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades."

8. Cabe lembrar que, para fins de reconhecimento do caráter cultural de determinado projeto ou produção artística, é referência marcante a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (Lei Rouanet), que criou o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), com o objetivo, dentre outros, de promover a produção cultural e artística, bem como o de preservar e difundir o patrimônio artístico, cultural e histórico do País. A Lei nº 8.313, de 1991, estabeleceu, em seu artigo 19, que, para fins de concessão dos benefícios nela previstos, os projetos culturais a serem reconhecidos devem submeter-se à aprovação da Secretaria da Cultura da Presidência da República (SEC/PR), segundo procedimentos rígidos e formais de verificação:

*"Art. 19. Os projetos culturais previstos nesta lei serão apresentados à SEC/PR, ou a quem esta delegar a atribuição, acompanhados de planilha de custos, **para aprovação de seu enquadramento nos objetivos do Pronac** e posterior encaminhamento à CNIC (Comissão Nacional de Incentivo à Cultura) para decisão final.*

§ 1º No prazo máximo de noventa dias do seu recebimento poderá a SEC/PR notificar o proponente do projeto de não fazer jus aos benefícios pretendidos, informando os motivos da decisão.

§ 2º Da notificação a que se refere o parágrafo anterior, caberá recurso à CNIC, que deverá decidir no prazo de sessenta dias.

§ 3º (Vetado)

§ 4º (Vetado)

§ 5º (Vetado)

§ 6º A aprovação somente terá eficácia após publicação de ato oficial contendo o título do projeto aprovado e a instituição por ele responsável, o valor autorizado para obtenção de doação ou patrocínio e o prazo de validade da autorização.

....."
(grifo nosso)

9. A Lei nº 8.313, de 1991, estabelece, também, em seu artigo 4º, §§ 2º, 3º e 4º, rigoroso acompanhamento dos projetos por ela alcançados - inclusive, com utilização de perícia para análise e parecer de projetos -, para fins de aplicação de recursos e de reconhecimento dos benefícios previstos:

Art. 4º Fica ratificado o Fundo de Promoção Cultural, criado pela Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, que passará a denominar-se ***Fundo Nacional da Cultura (FNC)****, com o objetivo de captar e destinar recursos para projetos culturais compatíveis com as finalidades do Pronac e de:*

I - estimular a distribuição regional eqüitativa dos recursos a serem aplicados na execução de projetos culturais e artísticos;

II - favorecer a visão interestadual, estimulando projetos que explorem propostas culturais conjuntas, de enfoque regional;

III - apoiar projetos dotados de conteúdo cultural que enfatizem o aperfeiçoamento profissional e artístico dos recursos humanos na área da cultura, a criatividade e a diversidade cultural brasileira;

IV - contribuir para a preservação e proteção do patrimônio cultural e histórico brasileiro;

V - favorecer projetos que atendam às necessidades da produção cultural e aos interesses da coletividade, aí considerados os níveis qualitativos e quantitativos de atendimentos às demandas culturais existentes, o caráter multiplicador dos projetos através de seus aspectos sócio-culturais e a priorização de projetos em áreas artísticas e culturais com menos possibilidade de desenvolvimento com recursos próprios.

§ 1º O FNC será administrado pela Secretaria da Cultura da Presidência da República (SEC/PR) e gerido por seu titular, assessorado por um comitê constituído dos diretores da SEC/PR e dos presidentes das entidades supervisionadas, para cumprimento do

Programa de Trabalho Anual aprovado pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura (CNIC) de que trata o art. 32 desta lei, segundo os princípios estabelecidos nos artigos 1° e 3° da mesma.

§ 2º Os recursos do FNC serão aplicados em projetos culturais submetidos com parecer da entidade supervisionada competente na área do projeto, ao comitê assessor, na forma que dispuser o regulamento.

§ 3º Os projetos aprovados serão acompanhados e avaliados tecnicamente pelas entidades supervisionadas, cabendo a execução financeira à SEC/PR.

§ 4º Sempre que necessário, as entidades supervisionadas utilizarão peritos para análise e parecer sobre os projetos, permitida a indenização de despesas com o deslocamento, quando houver, e respectivos pró-labore e ajuda de custos, conforme ficar definido no regulamento.

....."

(grifo nosso)

10. A referência à Lei nº 8.313, de 1991, tem a finalidade de demonstrar a importância de prévio exame de projetos culturais, por parte do Ministério da Cultura, para que o Fisco reconheça, quando for o caso, a não-incidência tributária sobre remessas que lhes sejam atinentes.

12. Frise-se, contudo, que as remessas que objetivem a remuneração de serviços prestados, ainda que decorrentes de atividade cultural, estão sujeitas ao IRRF. Ressalta, nesse sentido, a redação disposta nos artigos 682 e seguintes do Decreto nº 3000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999):

" Art.682. Estão sujeitos ao imposto de renda na fonte, de acordo com 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;

....."

(grifo nosso)

13. O artigo 7º da Lei nº 9.779, de 1999, regulamentado pelo artigo 685, inciso II, alínea *a*, do RIR/1999 também prevê a incidência de imposto de renda na fonte sobre as remessas em pagamento de serviços:

"Art.7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, 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 vinte e cinco por cento."

14. No artigo 685 do RIR/1999, a incidência de IRRF está expressa, da seguinte forma:

"Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues ou remetidos, por fonte situada no País, estão sujeitos à incidência na fonte:

I-.....

II- à alíquota de vinte e cinco por cento:

a) Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;

....."

15. Por vir a ser um dos pontos delineadores da matéria, é importante mencionar o conceito de "*rendimentos*", definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

"Art. 3º. (...)

§ 1º Constituem ***rendimento bruto o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos****, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados."*

(grifo nosso)

16. De Plácido e Silva em Vocabulário Jurídico, Editora Forense, 16ª edição, define "*rendimentos"* da seguinte forma:

"Formado de renda, no sentido de produzir, é o vocábulo vulgarmente empregado em amplo sentido, na mesma acepção da receita ou tudo o que se percebe, inclusive como ***remuneração, pelo trabalho ou o exercício de atividades civis ou mercantis****.*

É nesta acepção que o emprega o Direito Tributário, quando regula a imposição e arrecadação do imposto de renda, para indicar a matéria tributável, atingida por ele.

Assim, rendimento, tomando em sua significação vulgar, em distinção à renda, tanto exprime o lucro ou ganho resultante da aplicação do capital, como os ganhos resultantes do trabalho.

Em sentido estrito, porém, rendimento é o fruto produzido pelo capital aplicado. Desse modo, possui sentido equivalente a renda. E assim sendo, somente se consideram rendimentos os juros, os lucros ou as

rendas auferidas ou percebidas pela aplicação do capital em negócios, em fundos públicos ou em propriedades imobiliárias.

....."

(grifo nosso)

17. Observa-se, ainda, que, tendo em vista a tributação em bases universais, a não-incidência do imposto de renda na fonte sobre remessas, permite, hoje, a transferência de arrecadação tributária para o país de destino. Merece registro, nesse sentido, a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 2.013 - 4, de 4 de outubro de 1999, sobre seu artigo 1º:

" Cabe esclarecer que a não-incidência do imposto de renda nas remessas para o exterior representa, regra geral, mera transferência de recursos tributários do tesouro brasileiro para o país de destino, haja visto que a esmagadora maioria dos países que mantêm relações negociais com o Brasil adota o princípio de tributação em bases universais, pelo qual se permite que o imposto pago no país de origem do rendimento seja abatido do que for devido no de destino. Dentro dessa realidade, o benefício fiscal concedido acaba por se frustrar, por não interferir no custo fiscal da operação."

18. Vale salientar que, hoje, tende-se a abandonar a noção de território, para efeitos fiscais, adotando-se bases universais no que diz respeito aos efeitos tributários. Identifica-se, no caso, o elemento de conexão "fonte do pagamento da renda", observado por Alberto Xavier em Direito Tributário Internacional do Brasil :

"... os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas ou fatos (como a fonte de produção ou de pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato).

Nem sempre, porém, a lei ou as convenções utilizam uma única conexão nas suas previsões normativas, sendo freqüentes os casos de pluralidade de conexões. O elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos. Integrado na hipótese da norma de conflitos – desempenhando a função de "lançar a ponte" (na célebre terminologia de Raape) entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico aplicável -, a verdade é que a sua influência também se faz sentir na estatuição da norma."

19. Merece atenção o fato de, no caso, o elemento de conexão ser o lugar da situação da fonte dos rendimentos, o lugar de onde surgem os recursos de pagamento da renda a ser tributada, a chamada *"fonte do seu pagamento, fonte financeira, ou fonte subjetiva".*

20. Dessa forma, como regra geral, entende-se que as remessas para fins culturais são beneficiadas pela não-incidência (art. 690, inciso XI, RIR/1999) desde que não sejam consideradas remuneração de serviços prestados e tenham suas finalidades (projetos, eventos, exposições, etc.) reconhecidas como "atividade cultural", pelo Ministério da Cultura, em atendimento às exigências previstas na Lei nº 8.313, de 1991.

21. Estão, contudo, sujeitas ao IRRF, à alíquota de 25%, as remessas para o exterior, ainda que relativas a atividades culturais, destinadas à remuneração de serviços prestados, por se enquadrarem na hipótese de incidência contida em dispositivo próprio da legislação tributária (art.685, II, *a*, do RIR/1999), isto é, o de rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços remetidos por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

22. Assim, há incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 25%, estabelecida pelo art. 685 RIR/1999, inciso II, alínea *a*, nos casos específicos de remessas efetuadas para pagamento de serviços de profissionais - mesmo que em atividades culturais -, por previsão específica de tributação sobre pagamento de serviços prestados a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior. Conforme já enfatizado, o fato de haver dispensa de tributação, no Brasil, sobre tais remessas não a desoneraria de tributação no exterior, transferindo-se, assim, os recursos tributários do Brasil para o país de destino.

CONCLUSÃO

23. Com base na legislação mencionada, as remessas em pagamento de serviços, decorrentes de atividade cultural, a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

24. Mantém-se, assim, a Decisão nº 260, de 30 de novembro de 2000, prolatada pela 8ª Região Fiscal.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

25. Encaminhe-se o presente processo à Disit/SRRF da 8ª Região Fiscal, para ciência da [xxx].

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Coordenadora-Geral Substituta da Cosit