



Solução de Consulta nº 44 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

INCENTIVO À CULTURA. FINANCIAMENTO DE PROJETOS PELO PODER PÚBLICO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO E OPERAÇÃO. BENEFICIÁRIO PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA. BENEFICIÁRIO PESSOA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores transferidos pelo Poder Público a produtores culturais, por meio de fundo estatal de apoio à cultura, para que executem projetos artístico-culturais, são considerados subvenção para custeio ou operação. Nessa condição, não se sujeitam à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte quando o beneficiário for pessoa jurídica. Incide o imposto, no entanto, sobre as mesmas transferências quando o beneficiário for pessoa física.

Caso a transferência seja efetuada por fundo contábil sem personalidade jurídica, será responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda a pessoa jurídica de direito público a que esteja vinculado esse fundo ou a pessoa jurídica a que ela tenha atribuído sua gestão.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, *caput* e § 4º, e 7º, inciso II; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), arts. 75, inciso III, 299, 392, inciso I, e 647, § 1º; Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978; Parecer PGFN/CAF nº 1.396, de 27 de julho de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 22, § 1º.

Relatório

O interessado formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda nos pagamentos relacionados a incentivos culturais, por ele efetuados.

2. Informa que “o Fundo de Incentivo à Cultura XXX é uma Unidade Orçamentária vinculada à Secretaria XXX. Possui CNPJ (matriz), contas bancárias e orçamentos próprios e é gerido por uma Comissão Gestora constituída por ato governamental. Desde 2004, o FIC XXX atua na área de fomento à cultura através da concessão de patrocínio”

financeiro a pessoas físicas e jurídicas para o desenvolvimento de projetos, produtos e ações artístico-culturais” (destaque no original).

3. Sintetiza, na sequência, os procedimentos para análise, escolha e contratação das propostas que receberão a concessão do patrocínio, e a forma de repasse financeiro ao patrocinado e da obrigatória prestação de contas.

4. Prossegue, dizendo que “desde que foi criado por força da Lei Estadual nº XXX e regulamentado pelo Decreto nº XXX, o FIC XXX tem atuado em consonância com as normas jurídicas que lhe fundamentam. Nesse ínterim, verificou-se a existência de legislações e instruções análogas relacionadas à tributação para o caso de patrocínios, como é o caso da Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de dezembro de 1991). Contudo, observa-se a insuficiência de **normatização específica que obrigue ou desobrigue a Comissão Gestora deste fundo a proceder na retenção do Imposto de Renda na fonte, quando se trata de repasses de patrocínio**” (destaque no original).

5. Finaliza sua descrição informando que, “diante do exposto e da presunção de que os contratos de patrocínio não produzem variação no patrimônio dos proponentes (pessoas físicas e/ou jurídicas), a Comissão Gestora deste FIC XXX atuou ao longo dos últimos treze anos isentando-se da retenção do Imposto de Renda na fonte em relação aos repasses financeiros frutos do contrato de patrocínio”.

6. A título de fundamentação legal de sua consulta, assim expõe (destaques no original):

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, estabelece como patrocínio “a transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de natureza cultural com ou sem fins lucrativos, de numerário para a realização de projetos culturais, com finalidade promocional e institucional de publicidade”. O funcionamento do FIC XXX aproxima-se, por analogia, ao funcionamento da Lei Rouanet (Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991), referência no campo do fomento e incentivo à cultura. A Lei Rouanet prevê em seu art. § 2º do Art. 23 que este tipo de transferência (patrocínio) não está sujeita ao recolhimento do Imposto sobre a Renda na fonte. Finalmente, trazemos o disposto no Art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 983, de 18 de dezembro de 2009, que condicionada a entrega da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte às pessoas jurídicas de direito público que “tenham pago ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção sobre a renda na fonte”.

7. Por fim, apresenta seu questionamento (destaque no original):

1) O repasse financeiro mediante contrato de patrocínio para execução de plano de trabalho, tendo como objetivo o desenvolvimento de projeto, ação e/ou produto cultural, é considerado rendimento passível de retenção do imposto sobre a renda na fonte?

Fundamentos

8. A questão trazida a exame consiste na determinação, para efeito de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, da natureza dos valores pagos a pessoas físicas ou jurídicas pelo Poder Público (por meio de fundo governamental de natureza contábil), vinculados a projetos artístico-culturais.

9. No caso ora submetido a apreciação, mediante a instituição de um “fundo de incentivo à cultura”, o Poder Público objetiva prestar apoio financeiro a projetos culturais de iniciativa de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas, que visem a fomentar e a estimular a produção artística e cultural do Estado. Não se trata, de pagamento pela aquisição de bem ou serviço (o Estado não adquire bem ou contrata serviço e, em decorrência, obriga-se ao pagamento correspondente), nem, tampouco, de doação. Trata-se, como se verá, de **subvenção**.

10. O Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978 (publicado no Diário Oficial da União – DOU de 11.01.1979), ao consolidar entendimento acerca do tratamento a ser dado às subvenções recebidas por pessoas jurídicas na apuração do Imposto sobre a Renda, caracterizou as subvenções como um auxílio que não importa qualquer exigibilidade para o seu recebedor, por meio do qual o patrimônio do beneficiário é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isso implique assunção de uma dívida ou obrigação.

11. No momento em que o Estado transfere recursos para um produtor cultural para que ele execute determinada ação cultural selecionada está proporcionando um auxílio pecuniário para que o produtor execute ação que, a um só tempo, está dentro de seu campo de atuação profissional ou empresarial e se coaduna com as políticas públicas traçadas para a área da cultura. Está o Estado, assim, subvencionando o particular, produtor cultural.

12. O Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, já citado, estabeleceu diferenciação entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento. Enquanto as primeiras se consubstanciam por transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a empresa a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais, as últimas se destinam à aplicação específica em bens ou direitos. Mais, as subvenções para investimento apresentam “características bem marcantes”, quais sejam: (a) ser o beneficiário da subvenção sempre aquele que vai suportar o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico; e (b) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, em investimentos específicos, vinculados à implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Evidente, portanto, que o caso de que aqui se trata é de **subvenção para custeio ou operação**.

13. A legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) classifica as subvenções correntes para custeio ou operação dentro do grupo “Outros Resultados Operacionais” e expressamente as inclui no cômputo do lucro operacional (art. 392, inciso I, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda, RIR/1999).

13.1. Vale lembrar que, em contrapartida, tanto os custos de produção quanto as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora não computadas nos custos, são dedutíveis na apuração do lucro real (art. 299 do RIR/1999).

14. No âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, estabelece que a incidência dá-se sobre “o **rendimento bruto**” (art. 3º, *caput*), independentemente “da denominação dos rendimentos,

títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos” (§ 4º do art. 3º), de modo que as subvenções em pauta, quando percebidas por pessoas físicas, igualmente estão ao alcance do Imposto sobre a Renda. Transcrevem-se os citados dispositivos (destacou-se):

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

14.1. Dessas normas conclui-se que, constituindo rendimento bruto as transferências de recursos do consulente a produtor cultural, encontram-se os valores correspondentes no campo de incidência do Imposto sobre a Renda. Não havendo, de outra parte, norma isentiva para o caso, sofrem tais importâncias a incidência do imposto.

14.2. Vale observar, a par disso, que o art. 75, inciso III, do RIR/1999 permite ao contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado deduzir “da receita decorrente do exercício da respectiva atividade” “as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”.

14.3. A respeito da tributação das subvenções recebidas por pessoas físicas, é pertinente comentar que o inciso I do § 1º do art. 61 do RIR/1999, ao dispor sobre os rendimentos da atividade rural, estabelece que “os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios (...)”, integram a receita bruta da atividade rural.

15. Identificada a natureza das transferências de valores realizadas pelo consulente e constatada sua sujeição à incidência de Imposto sobre a Renda, resta, para responder aos questionamentos, verificar o cabimento ou não de retenção na fonte.

16. No caso de **produtor cultural pessoa jurídica**, verifica-se que não há dispositivo que obrigue a retenção de Imposto sobre a Renda nas transferências correspondentes a subvenções.

16.1. Cabe comentar que não cabe neste caso a aplicação do art. 647, § 1º, do RIR/1999, especialmente o item 16 desse parágrafo, abaixo transcrito, porquanto as transferências em tela não configuram pagamento pela prestação de serviço, como precedentemente se afirmou (sublinhou-se):

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

(...)

16. elaboração de projetos;

(...)

17. Outro é, no entanto, o tratamento normativo no caso de **produtor cultural pessoa física**. Com efeito, o amplo escopo da obrigação de retenção expressa no art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988, faz com que as transferências de valores do consulente a pessoas físicas produtores culturais situem-se ao alcance do Imposto sobre a Renda na fonte, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal (art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007). Transcreve-se o dispositivo mencionado (sublinhou-se):

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

18. Neste ponto, impõem-se algumas considerações acerca da responsabilidade pela retenção do Imposto sobre a Renda no caso em tela.

18.1. Como é consabido, a responsabilidade pela retenção do imposto no caso em análise é da **fonte pagadora** dos rendimentos (art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988), assim definida no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014 (destacou-se):

Art. 22. Estão sujeitos à incidência do IRRF, calculado mediante a utilização das tabelas progressivas constantes do Anexo II a esta Instrução Normativa, observado o disposto no art. 65, a título de antecipação do devido na DAA, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoa física ou jurídica e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, tais como:

(...)

§ 1º Considera-se fonte pagadora a pessoa física ou a pessoa jurídica que pagar ou creditar rendimentos.

(...)

18.2. Consulta feita à Lei (Estadual-XX) nº XXX, e ao Decreto (Estadual-XX) nº XXX, dispositivos legais responsáveis respectivamente, pela criação e regulamentação do fundo consulente, permite inferir que, juridicamente, ele se constitui em um fundo público, de caráter meramente contábil e sem personalidade jurídica, o que não o sujeita à obrigação de efetuar a retenção do Imposto sobre a Renda na fonte, restrita às **pessoas jurídicas** que pagarem rendimentos (art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988).

18.3. Importante neste momento transcrever alguns excertos do Parecer PGFN/CAF nº 1.396, de 27 de julho de 2011 (disponível no endereço eletrônico www.dados.pgfn.fazenda.gov.br), que trata da natureza jurídica dos fundos constituídos pelo Poder Público (destaques no original):

(...)

12. De fato, é com o advento da Lei nº 4.320, de 1964, seguida pela edição dos Decretos-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, e nº 900, de 29 de setembro de 1969, além do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que se proporciona relativa densidade normativa à regência da matéria. A doutrina, por exemplo, utilizou-se desses textos para ensaiar uma taxionomia dos fundos.

13. Primeiramente, seguiram-se as definições consagradas desse instituto. Em todas elas, a noção de que se trata de um instrumento de administração financeira, por meio do qual se afetam recursos a finalidades específicas.

(...)

18. Essa última lição – compreender a distinção entre o plexo de recursos e o respectivo gestor – é bastante relevante. Pois como se observa, o primeiro não é sujeito de direitos. Mas o segundo, o segundo é diferente. Ele é sujeito de direitos. Tem personalidade. É pessoa, enfim.

19. O vocábulo “pessoa”, derivado do latim *persona*, exprime ou designa todo ser capaz ou suscetível de direitos e obrigações. Em síntese, pessoa é o sujeito de direitos. É quem titulariza relações jurídicas; quem pode compor os pólos ativo ou passivo de relações jurídicas.

20. O ordenamento contempla duas espécies de pessoas: a pessoal natural e a pessoa jurídica. A personalidade da primeira, ou seja, sua aptidão genérica para titular relações jurídicas, decorre de sua própria natureza: a condição humana. A personalidade da segunda, quem a confere é a lei – diretamente ou lhe condicionado o surgimento à inscrição de seus atos constitutivos nos respectivo registro.

21. Não é o caso dos fundos. A não ser, é claro, que a respectiva lei criadora dispusesse contrariamente, conferindo personalidade jurídica à sua criatura, **o fundo não terá personalidade** jurídica [...]. E mesmo que assim procedesse, i. e., se conferisse ao fundo esse atributo, é certo que ao fazê-lo, a lei o moldaria em forma juridicamente conhecida – a exemplo de uma autarquia –, ocasião em que a própria dúvida sobre sua personalidade já não mais faria sentido algum. Afinal, ei com semelhante conteúdo teria, na verdade, criado pessoa jurídica dedicada exatamente à gestão de recursos afetados a certa finalidade. Na realidade, não seriam mais do que “fundos por designação”, isto é, “categoria constituída por FUNDOS QUE NÃO SÃO FUNDOS, ou seja, por entes da Administração que embora designados ou tomados por ‘Fundos’ são, na realidade, entidades da administração indireta”.

22. É por isso que fundo não contrata, não se obriga, não titulariza obrigações jurídicas. Quem o faz é seu gestor. É por isso também que eventuais referências normativas que pareçam dispor contrariamente terão, na verdade, incorrido em impropriedade, merecendo, portanto, a devida interpretação.

(...)

18.4. Dessa forma, no caso em tela, resta definido que é o Estado XXX, pessoa jurídica de direito público responsável pela gestão do consulente, que deve efetuar a retenção

do Imposto sobre a Renda incidente sobre o valor transferido para produtor cultural pessoa física.

Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que os valores transferidos pelo Poder Público a produtores culturais, por meio de fundo governamental de apoio à cultura, para que executem projetos artístico-culturais, são considerados subvenção para custeio ou operação. Nessa condição, não se sujeitam à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte quando o beneficiário for pessoa jurídica. Incide o imposto, no entanto, sobre as mesmas transferências quando o beneficiário for pessoa física. Caso a transferência seja efetuada por fundo contábil sem personalidade jurídica, será responsável pela retenção do Imposto sobre a Renda a pessoa jurídica de direito público a que esteja vinculado esse fundo ou a pessoa jurídica a que ela tenha atribuído sua gestão.

Encaminhe-se para revisão.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora 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 interessado.

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit