



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	178 – COSIT
DATA	16 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

RENDIMENTOS. PAGAMENTO POR LIBERALIDADE. INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos por pessoa física, em razão da prestação de serviços, com cláusula de liberalidade por parte do pagador, sujeitam-se ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e não se enquadram na hipótese de isenção relativa a valores recebidos como doação. Em caso de fonte pagadora domiciliada no exterior e beneficiário residente no Brasil, o respectivo Imposto é devido na modalidade de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual, sob responsabilidade do beneficiário.

Dispositivos legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º a 3º; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, art. 538; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 16, §§ 1º, 5º e 6º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 61, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2018, Nº 7, DE 3 DE JANEIRO DE 2019, Nº 41, DE 31 DE MARÇO DE 2020, E Nº 69, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, formulada por pessoa física, a respeito do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

2. O consulente relata que:

2.1. Recebeu um valor mediante a transferência de moedas virtuais, pago pelos desenvolvedores do programa de computador – *software* - usado para operacionalizar o respectivo criptoativo. O recebimento ocorreu no âmbito de um programa de recompensas, denominado *bug bounty*, levado a cabo pelos desenvolvedores do *software*.

2.2. O citado programa de recompensas constitui uma prática no cenário das organizações dedicadas ao desenvolvimento de tecnologia. Nesse contexto, é permitido que o público em geral

identifique e informe aos desenvolvedores a existência de falhas de segurança nos sistemas informatizados.

2.3. Os desenvolvedores propõem a possibilidade de atribuir uma remuneração a quem realizar essa tarefa de identificação e notificação de falhas de segurança. Tal remuneração, contudo, é desvinculada de obrigação, de modo a constituir-se liberalidade da parte dos desenvolvedores.

2.4. Em razão da inexistência de obrigação por parte dos desenvolvedores, o consulente entende que o mencionado pagamento caracteriza uma forma de doação. Tendo natureza de doação, esse recebimento seria tratado como isento em relação ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas.

3. Diante dos termos que expõe, questiona se os bens e direitos recebidos pelo consulente a título de recompensa, apesar de não terem sido explicitamente declarados pelo transferente com o termo “doação”, podem ser classificados nessa categoria jurídica, por não serem decorrentes de obrigação de recompensar, e ser enquadrados na isenção prevista no inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

FUNDAMENTOS

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. Ressalte-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária que lhe seja conferida, partindo da premissa de que há conformidade entre o que seja narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida qualquer afirmativa do consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

7. Feitas essas considerações, passa-se a apreciar a presente consulta, que preenche os requisitos para ser considerada eficaz.

8. A legislação estabelece a incidência do imposto sobre a renda de forma ampla em relação aos valores percebidos pela pessoa física. Por outro lado, também prevê tratamentos excepcionais para determinados rendimentos. A respeito do tema, no escopo da consulta, cite-se a previsão da Lei nº 7.713, de 1988:

“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.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 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.

(...)”

9. A par desse alcance amplo dos rendimentos para fins de tributação, a legislação pode prever tratamentos excepcionais para determinados rendimentos. É o caso da isenção, que afasta a incidência do tributo nas hipóteses definidas especificamente em lei.

10. O consulente cogita a caracterização da situação narrada como uma forma de doação e, conseqüentemente, contemplada pelo tratamento tributário isencional, conforme a seguir descrito. A esse respeito, no escopo da consulta, cite-se a previsão da Lei nº 7.713, de 1988:

“Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XVI - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança;”

11. O dispositivo legal citado expressa a modalidade de isenção quanto ao IRPF, relativamente a bens adquiridos por doação. A seara da legislação tributária não encerra a definição, para incidência do tributo, do alcance do termo doação. Tal definição constitui matéria do campo do direito privado, como positivado pelo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

“Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.”

12. A doutrina apresenta esclarecimentos a respeito da caracterização desse instituto. Conforme o ensinamento de Orlando Gomes¹:

“Doação é, pois, contrato pelo qual uma das partes se obriga a transferir gratuitamente um bem de sua propriedade para patrimônio da outra, que se enriquece na medida em que aquela empobrece.

O sujeito que comete a liberalidade denomina-se doador; o outro, donatário.

A doação é contrato unilateral, simplesmente consensual e gratuito.

Unilateral, porque somente o doador contrai obrigações. Simplesmente consensual, porque não requer, para seu aperfeiçoamento, a entrega da coisa doada ao donatário. Desde que o acordo se realiza, o contrato está perfeito e acabado. É da aceitação do donatário que nasce para o doador a obrigação de entregar o bem. Gratuito, por excelência, porque o donatário enriquece seu patrimônio sem contrapartida.

O problema da natureza jurídica da doação perdeu interesse com a predominância absoluta da opinião de que é um contrato.

(...)

Para haver doação mister se faz, primeiramente, a diminuição em um patrimônio e aumento correspondente em outro. O donatário há de enriquecer na medida em que o doador empobrece. Enriquecimento pode consistir em qualquer atribuição patrimonial: aquisição pelo donatário de propriedade ou direito real limitado, cessão de créditos ou de quaisquer vantagens. O empobrecimento do doador constitui o elemento de caracterização que permite distinguir a doação de outros negócios jurídicos, como, v.g., renúncia.

Completa-se com o elemento subjetivo: o animus donandi. Indispensável à caracterização da doação é, com efeito, a intenção de praticar um ato de liberalidade. O doador deve ter a vontade de enriquecer o donatário, a expensas próprias. Se lhe falta esse propósito, o contrato não será de doação. É o animus donandi que o caracteriza.

Não basta a gratuidade. Traço decisivo da doação é a liberalidade, a vontade desinteressada de fazer benefício a alguém, empobrecendo-se ao proporcionar à outra parte uma aquisição lucrativa causa. A intenção liberal concretiza-se, em suma, no intuito de enriquecer o beneficiário.”

13. À luz dos dispositivos citados e das lições da doutrina, pode-se identificar, no interesse desta análise, os elementos que formam o contrato de doação. A caracterização dessa modalidade contratual deve se basear em uma visão integrada desses elementos, considerados de forma sistêmica.

¹ Gomes, Orlando. Contratos. Atualizadores Edvaldo Brito (coordenador), Reginalda Paranhos de Brito – 28 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022.

14. Destacam-se nesse conjunto os elementos **unilateralidade**, pela existência de obrigação somente por uma das partes (doador), uma vez aperfeiçoado o contrato; a **gratuidade**, correspondendo ao ônus existente somente para o patrimônio do doador; e, como apontado, a principal característica, que é o **animus donandi**, que representa a vontade desinteressada, por liberalidade, de fazer benefício ao donatário, mediante empobrecimento do doador.

15. Desponta como traço essencial à doação a transferência de bens do doador para o donatário, trazendo como efeito o enriquecimento deste à custa de empobrecimento daquele. Nesse ato em regra prevalece a motivação a partir de relações intersubjetivas, das quais podem advir sentimentos como gratidão e admiração ou decisões baseadas em dever moral.

16. Desse modo, pode-se verificar que a natureza da doação não se harmoniza com um contexto em que ocorre um pagamento, com a finalidade específica de remunerar um serviço que beneficia economicamente o pagador. Em uma situação assim configurada, há uma equivalência entre prestações e benefícios econômicos experimentados pelas duas partes.

17. Nesse cenário, há nítida operação de mercado, cujos traços formam um conjunto que não se compatibiliza com o contrato de doação, conforme explanado anteriormente.

18. Diante desses fundamentos, é de se concluir que o valor recebido pelo consulente, nos termos relatados em sua consulta, não se enquadra na hipótese de isenção aplicável aos valores recebidos como doação. Submete-se, portanto, à incidência do Imposto.

19. Tendo em vista o enquadramento dos valores em tela na categoria de rendimentos que os sujeita à tributação como anteriormente descrito, há como decorrência lógica a exigência do pagamento do respectivo imposto. Assim, cumpre discorrer sobre as regras relativas à obrigação tributária principal, consistente no dever de efetuar o respectivo pagamento, nos termos especificados pela legislação aplicável.

20. A matéria relativa à forma de pagamento do imposto decorrente da sistemática ora abordada foi objeto de manifestação desta Administração Tributária, como consta das Soluções de Consulta cujas ementas são transcritas a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 61, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RENDIMENTOS RECEBIDOS DO EXTERIOR POR PESSOA FÍSICA RESIDENTE NO BRASIL, DECORRENTES DE GANHOS EM APOSTAS ON-LINE. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos recebidos do exterior por pessoa física residente no Brasil, decorrentes de ganhos em apostas on-line: 1. estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, calculado mediante utilização da tabela progressiva mensal vigente no mês do recebimento e recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento do rendimento, não havendo previsão legal para dedução, na apuração da base de cálculo do carnê-leão mensal, de eventuais perdas nas apostas realizadas; e 2. deverão integrar a base de cálculo do imposto na

Declaração de Ajuste Anual (DAA), sendo o imposto pago a título de carnê-leão considerado antecipação do apurado nessa declaração;

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43 e art. 97, inciso VI; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º; Constituição Federal, art. 150, § 6º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 106, 108 e 109; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 16, § 5º; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, inciso II, e 54.

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a parte da consulta que versa sobre questão eminentemente procedimental e que não indica os dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação há dúvidas. Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, incisos I e II.

(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 3 DE JANEIRO DE 2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

RENDIMENTOS PROVENIENTES DO EXTERIOR RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. TABELA PROGRESSIVA MENSAL.

Os rendimentos do trabalho recebidos acumuladamente de fontes situadas no exterior, por pessoa física brasileira que adquiriu a condição de residente no Brasil, sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório do imposto sobre a renda (“carnê-leão”), calculado sobre o total dos rendimentos recebidos no mês, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, inclusive quando correspondam a anos-calendário anteriores, e também à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º, 8º e 12-A; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 3º, parágrafo único, 6º, 7º e 8º; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 2º e 34, parágrafo único, 118, 119, 120 e 121; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, arts. 2º, inciso IV, e 16; Instrução Normativa RFB nº 1.500, 29 de outubro de 2014, arts. 3º, § 3º, 53, inciso II e § 1º, 54, 55, 56, 65 e 66.

(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 41, DE 31 DE MARÇO DE 2020

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

RENDIMENTO RECEBIDO DE FONTE NO EXTERIOR.

O recebimento de rendimentos oriundos do exterior por residente no País é fato gerador do imposto sobre a renda e sujeita-se à tributação mensal mediante a aplicação da tabela progressiva mensal (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 8º, Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018) arts. 118, caput, 119 e 120, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 53, inciso II, e 54.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a parte da consulta que não se refere à interpretação da legislação tributária e aduaneira federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º, 3º, § 2º, e 18, incisos I e XIII.

21. A respeito do conceito de residente no Brasil, a Administração emitiu a SC Cosit nº 69, de 30 de dezembro de 2013, a qual expressa o seguinte esclarecimento:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 69, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2013

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física

Ementa: Condição de Residente. Rendimentos de Fonte Situada no Exterior.

Considera-se residente no Brasil, a pessoa física brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada, submetendo-se às normas vigentes na legislação tributária aplicável aos demais residentes no Brasil, inclusive, no tocante à apresentação da Declaração de Ajuste Anual. Os rendimentos recebidos por residentes no Brasil de fonte situada no exterior, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa SRF nº 208, de 27.09.2002, arts. 2º, inciso IV, 6º a 8º e 14 a 16.

22. O recolhimento do respectivo imposto deve obedecer às regras previstas na IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002:

Art. 16. Os demais rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior por residente no Brasil, transferidos ou não para o País, estão sujeitos à tributação sob a forma de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), no mês do recebimento, e na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.

(...)

§ 5º O imposto relativo ao carnê-leão deve ser calculado mediante utilização da tabela progressiva mensal vigente no mês do recebimento do rendimento e recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento do rendimento.

§ 6º O imposto pago no país de origem dos rendimentos pode ser compensado no mês do pagamento com o imposto relativo ao carnê-leão e com o apurado na Declaração de Ajuste Anual, até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão dos rendimentos de fontes no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos, observado o disposto no § 1º deste artigo e no art. 1º, caput e § 2º.

CONCLUSÃO

Com base nos fundamentos expostos, responde-se ao consulente que, para fins de incidência do IRPF, os valores recebidos por pessoa física, em razão da prestação de serviços, com cláusula de liberalidade por parte do pagador, sujeitam-se ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e não se enquadram na hipótese de isenção relativa a valores recebidos como doação. Em caso de fonte pagadora domiciliada no exterior e beneficiário residente no Brasil, o respectivo imposto é devido na modalidade de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e na Declaração de Ajuste Anual, sob a responsabilidade do beneficiário.

À consideração do Chefe da SRRF02/Disit.

Assinado digitalmente

JANSEN DE LIMA BRITO

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Disit02

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação (Cosit), para aprovação.

Assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador-Geral de Tributação