



PARECER SEI Nº 3702/2023/MF

Documento preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º, da Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação). Acesso restrito até a tomada de decisão ou a publicação do ato normativo (art. 20, parágrafo único, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012).

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPOSTO DE RENDA. Consulta oriunda da Consultoria Jurídica do Ministério da Cultura. **Análise limitada à Lei Complementar 195, de 2023.** Premiação cultural e Bolsa cultural. Exame de tais verbas pela perspectiva da incidência do imposto de renda pessoa física e jurídica. **I) Premiação cultural paga em dinheiro pelo poder público com natureza jurídica de doação.** Se o beneficiário for pessoa física: há isenção do imposto de renda para a pessoa física que recebe doação em dinheiro pelo poder público a título de prêmio, em razão da natureza jurídica de doação atribuída à verba pela LC 195/2023. Há incidência do IRRF, entretanto, na hipótese de remessa do valor recebido a título de premiação para o exterior. Nessa situação, se não houver alíquota específica para o caso, aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento), exceto se o beneficiário for residente ou domiciliado em país ou dependência classificada como de tributação favorecida, hipótese em que a alíquota aplicável será de 25% (vinte e cinco por cento). Na situação de remessa, caberá a fonte pagadora o dever de retenção do imposto. Se o beneficiário for pessoa jurídica: Os valores recebidos a título de premiação, até 31/12/2023, não integram a base de cálculo da pessoa jurídica que apura o imposto de renda pelo lucro real, considerando a MP 1.185, de 2023, e na hipótese de sua efetiva conversão em Lei. Sujeitam-se à incidência do imposto de renda as pessoas jurídicas que apuram o tributo pelo lucro presumido. Há isenção do imposto de renda para a pessoa jurídica sujeita ao Simples Nacional. Na hipótese de o prêmio ser destinado à pessoa jurídica domiciliada no exterior (remessa), o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), e, na hipótese de o beneficiário ser domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, incidirá o

imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Nessas hipóteses, caberá a fonte pagadora promover a retenção do imposto. **II) Bolsas culturais com encargo** (promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares) sofrem a incidência do imposto de renda pessoa física e devem ser tributadas na fonte, segundo tabela do IRPF, submetendo-se à posterior ajuste - DAA. Bolsas culturais de pesquisa podem ser isentas à incidência do IRPF, desde que não haja vantagem para o doador e contraprestação de serviços. Na hipótese de beneficiário do valor da bolsa cultural residir no exterior ou em local de tributação diferenciada (remessa), a tributação será exclusiva na fonte, nos percentuais respectivos de 15% e 25%, cabendo à fonte pagadora o dever de retenção. Em todas as hipóteses analisadas nesta consulta, em tese, há a exigência do cumprimento de obrigação tributária acessória, consistente na declaração do imposto de renda dos valores recebidos, nos termos da legislação aplicável.

Processo SEI nº 01400.010819/2023-30

I

1. Trata-se de consulta encaminhada a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, pela Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Cultura, por intermédio do OFÍCIO n. 00008/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU (36164312), relativa à "incidência ou não de isenção de imposto de renda sobre premiações e bolsas culturais, no bojo da execução, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, de recursos repassados pela União, com fundamento na lei emergencial denominada Paulo Gustavo - Lei Complementar n. 195, de 2022, de modo a orientar, com precisão, aqueles entes federados por ocasião da publicação de seus editais/chamamentos públicos". (grifos acrescentados ao original)
2. O processo está instruído com o PARECER n. 00167/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU (36164677, da Consultoria Jurídica junto ao Ministério da Cultura, e com a NOTA TÉCNICA Nº 9/2023 (36164873), da Diretoria de Assistência Técnica a Estados, Distrito Federal e Municípios.
3. Ao final do parecer em referência (item 19), rogou-se urgência na análise, ao argumento de que "os entes federados, para os quais já foram repassados os recursos da lei em comento, deverão promover sua execução, impreterivelmente, até 31 de dezembro de 2023, nos termos de decisão judicial proferida pelo Supremo Tribunal Federal, proferida no contexto da ADI 7.232⁽¹⁾.
4. É a síntese necessária à compreensão dos fatos.
5. Passa-se à análise.

II

6. Nos limites da competência de que trata o art. 13 da LC 73, de 1993, acrescido da atribuição regimental desta CAT, segundo expresso nos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF n. 36, de 24 de janeiro de 2014, **destacada a sua atribuição de consultoria e assessoramento jurídico em matéria tributária no âmbito do Ministério da Fazenda**, este opinativo se circunscreverá ao exame da consulta encaminhada, **nos estritos termos em que formulada**, o

que será efetuado no intuito de **auxiliar o Ministério da Cultura, a partir da interpretação da legislação de regência, no cumprimento das exigências que decorrem da LC 195, de 2022, a chamada Lei Paulo Gustavo-LPG**, em especial, aquela prevista no seu art. 13, que estabelece que "todos os editais, chamamentos públicos, prêmios ou outras formas de seleção pública realizados com base em recursos oriundos desta Lei Complementar deverão conter alerta sobre a incidência de impostos no recebimento de recursos por parte de pessoas físicas e jurídicas, e os entes da Federação deverão reiterar essa informação no momento da transferência de recursos aos beneficiários selecionados".

II. 1. DO OBJETO DA CONSULTA

7. Do exame dos autos, identifica-se que se trata de consulta relativa à **incidência do imposto de renda** sobre os valores repassados pela União, nos termos da LC 195, de 2022, a serem executados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, a título de **premiação cultural e bolsas culturais**, objetivando informações tributárias para fazer constar nos editais e chamamentos públicos.

8. Após o consulente discorrer no PARECER n. 00167/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU sobre legislação que entende aplicável às premiações culturais (art. 18 da LC 195, de 2022 e art. 8º e art. 41 do Decreto 11. 453, de 2023), adicionou questionamentos aqueles efetuados pela área técnica, nos termos da NOTA TÉCNICA Nº 9/2023, sendo todos eles a seguir reproduzidos:

a) A isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º se aplica às premiações culturais?

b) Caso não se aplique a isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º, quais alíquotas devem ser adotadas para pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista que os incisos do art. 732 se referem a espécies de premiação distintas da premiação cultural?

c) Sendo a premiação uma hipótese de doação, incide Imposto Transmissão Causa Morte e Doação - ITCMD? Caso positivo, por se tratar de imposto estadual, cabe ao ente verificar eventuais hipóteses de isenção tributária e informá-las no edital?

(i) a atribuição de natureza jurídica de doação (sem encargo) à premiação cultural enseja isenção de imposto de renda? Se sim, sob qual fundamento normativo?

(ii) A isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º [da Lei Nacional no 7.713/1998] se aplica às premiações culturais?

(iii) caso não se aplique a isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º quais alíquotas devem ser adotadas para pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista que os incisos do art. 732 se referem a espécies de premiação distintas da premiação cultural?

9. Nos termos do item 14 da consulta em referência, há um recorte sobre o seu objeto, adstrito aos tributos federais, considerando que "sobre os tributos estaduais e eventuais municipais, recomenda-se que sejam promovidas consultas aos órgãos respectivos, seja pela ausência de competência desta CONJUR para se manifestar, seja porque cada ente detém legislação própria e, portanto, submetida a regras específicas e distintas".

10. Com isso, de antemão, registra-se a compreensão de que está prejudicada a análise relativa ao item "c" supramencionado.

11. Na sequência, o consulente discorreu sobre a legislação que entende aplicável às bolsas culturais (arts. 37 e 38 do Decreto 11. 453, de 2023), reproduzindo os questionamentos efetuados pela área técnica, nos seguintes termos:

a) As bolsas culturais destinadas a promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares são isentas de imposto de renda?

b) Em caso de eventual incidência de ITCMD as normas referentes à legislação local, inclusive isenções tributárias, devem constar nos editais da Lei Paulo Gustavo?

12. No item 18 da consulta, há ainda a informação de que "conforme manifestações desta CONJUR para os editais de competência deste Ministério, tem-se orientado a inclusão de seção informativa sobre incidência tributária - o que, igualmente, sugere-se a ser orientado aos entes federativos por ocasião da execução da LPG, sem prejuízo de que os mesmos façam consultas específicas aos seus órgãos jurídicos sobre o tema. Tal qual na premiação, a consulta/análise hodierna se atém à possível isenção de imposto de renda para as bolsas culturais, assim há de se indagar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional especificamente sobre o item "a" supra (...)".

13. Assim, resta evidenciado, no que se relaciona às bolsas culturais, que a consulta se limita ao item "a" supramencionado.

14. De tudo o que se menciona, e em síntese, identifica-se que pretende a consulente saber se as verbas que serão pagas com fundamento na LC 195, de 2022, a chamada Lei Paulo Gustavo-LPG, regulamentada pelo Decreto n. 11.525, de 2023 e pelo Decreto n. 11.453, de 2023, sofrem ou não a incidência do imposto de renda. Nesse contexto, o consulente se reporta a duas modalidades de fomento: premiações culturais e bolsas culturais, sendo que apenas sobre elas recairá a nossa análise.

15. E compreende-se que isso esta sendo realizado, precipuamente, para fins de dar cumprimento ao art. 13 da LC 195, de 2022, com o propósito de o Ministério da Cultura orientar o procedimento para o pagamento de tais verbas, que será efetuado mediante o repasse de recursos do ente federativo para o agente cultural, previsto nos seguintes termos:

"todos os editais, chamamentos públicos, prêmios ou outras formas de seleção pública realizados com base em recursos oriundos desta Lei Complementar deverão conter alerta sobre a incidência de impostos no recebimento de recursos por parte de pessoas físicas e jurídicas, e os entes da Federação deverão reiterar essa informação no momento da transferência de recursos aos beneficiários selecionados". (grifos acrescidos ao original)

16. Delimitado o objeto da consulta, passa-se ao seu exame, tomando como ponto de partida o estudo da legislação de regência, em especial, a partir das regras que concedem as verbas, a título de premiações culturais e bolsas culturais, e, na sequência, passa-se a verificar a sua compatibilidade com a legislação específica que orienta e informa a tributação sobre a renda pessoa física e pessoa jurídica.

II. 2. BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 195, DE 2022

17. Do exame da LC 195, de 2022, especificamente, no que diz respeito a previsão de apoio financeiro da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para garantir ações emergenciais ao setor cultural, materializadas nesta consulta no formato da concessão de premiação cultural e bolsas culturais, e a possível repercussão de incidência de imposto de renda sobre os valores que serão repassados a tal título, deve-se registrar, como ponto de partida que, à luz da Constituição Federal (§ 2º e inciso III do art. 153) e do Código Tributário Nacional (arts. 43 e ss.), em tese, todo o acréscimo patrimonial perfectibiliza a hipótese de incidência do imposto de renda, sendo esse não exigível nas situações em que há previsão legal afastando a incidência da tributação.

18. A concessão de isenção, por exemplo, por força do que prevê o § 6º do art. 150 da CF, somente pode ser concedida por meio de lei específica, o que se materializa mediante a previsão na legislação que trata do imposto de renda ou a sua inserção no corpo do diploma legal específico que disciplina um determinado tema. Na hipótese em apreço, a não exigência do imposto de renda poderia estar prevista na própria LC 195, de 2022, ou na legislação própria do imposto de renda, ou ainda a sua existência poderia decorrer da combinação de ambos os diplomas legais, ou seja, LC 195, de 2022 c/c a legislação específica do IR.

19. De recordar-se, ainda, que a isenção é uma espécie de benefício tributário, cuja a concessão insere-se no contexto do mérito das políticas públicas, exigindo-se, tão-somente, que, na hipótese de implicar renúncia de receita, seja efetivada a correspondente medida de compensação financeira e orçamentária, de modo a garantir a observância das regras de conformidade fiscal, nos termos da previsão que decorre da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias.

20. Na hipótese em análise, a título meramente informativo, destaca-se a informação de que as normas jurídicas que dão lastro a eventual benefício tributário previsto na LC 195, de 2022, e nos regulamentos correspondentes, não foram objeto de exame jurídico, nesta Coordenação- Geral de Assuntos Tributários, durante a tramitação das propostas normativas.

II. 3. DA LEI COMPLEMENTAR N. 195, DE 2022 E DOS DECRETOS QUE A REGULAMENTAM

21. A LC 195, de 2022, dispõe sobre o apoio financeiro da União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para garantir ações emergenciais direcionadas ao setor cultural. Para viabilizar o apoio financeiro ao setor, ficou estabelecido no *caput* do art. 3º LC 195, de 2022, que a União entregará aos Estados, ao Distrito Federal e a aos Municípios R\$ 3.862.000.000,00 (três bilhões, oitocentos e sessenta e dois milhões de reais) para aplicação em ações emergenciais que visem a combater e mitigar os efeitos da pandemia da Covid-19 sobre o setor cultural, e, na sequência, nos termos dos arts. 5º e 8º, foram descritos os setores destinatários destes recursos.

22. Ficou ainda estabelecido que todos os editais, chamamentos públicos, prêmios ou outras formas de seleção pública realizados com base em **recursos oriundos da LC 195, de 2022**, deverão conter alerta sobre a incidência de impostos no recebimento de recursos por parte de pessoas físicas e jurídicas, e os entes da Federação deverão reiterar essa informação no momento da transferência de recursos aos beneficiários selecionados, nos termos do art. 13, acima transcrito.

23. Decorre ainda da LC 195, de 2022, a expressa previsão, nos termos do art. 18, das regras relativas à concessão das **premiações culturais**, a saber:

Art. 18:

Os entes da Federação poderão, na implementação desta Lei Complementar, conceder **premiações em reconhecimento a personalidades** ou **a iniciativas que contribuam para a cultura do respectivo ente da Federação**.

§ 1º As **premiações** de que trata o *caput* deste artigo devem ser **implementadas por meio de pagamento direto**, mediante recibo.

§ 2º A inscrição de candidato em **chamamento público** da modalidade de premiação pode ser realizada pelo próprio interessado ou por terceiro que o indicar.

§ 3º **O pagamento direto de que trata o § 1º deste artigo tem natureza jurídica de doação e será realizado sem a previsão de contrapartidas obrigatórias.** (grifos acrescidos ao original)

24. As **bolsas culturais**, por sua vez, **não têm disciplina específica na LC 195, de 2022**, estando previstas apenas no Decreto n. 11.453, de 2023, que dispõe sobre os mecanismos de fomento que tem assento em outras bases legais, a exemplo da Lei n. 14.399, de 2022 (Lei Aldir Blanc).

25. Nesse sentido, verifica-se que a LC 195, de 2022, foi regulamentada pelo Decreto n. 11.525, de 2023, que, nos termos do § 2º do art. 2º prevê que os procedimentos de execução dos recursos observarão o disposto no Decreto n. 11.453, de 2023, de acordo com a modalidade de fomento.

26. Nesse contexto, identifica-se que o Decreto n. 11.453, de 2023, tratou de estabelecer os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura, entretanto, **fundamenta-se em várias normas existentes relacionadas ao incentivo da cultura**, conforme se verifica da regra contida no art. 1º, que diz:

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre os mecanismos de fomento do sistema de financiamento à cultura de que trata o inciso VI do § 2º do art. 216-A da Constituição instituídos pela Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, pela Lei nº 13.018, de 22 de julho de 2014, pela Lei nº 14.399, de 8 de julho de 2022, e pela Lei Complementar nº 195, de 8 de julho de 2022 e estabelece procedimentos padronizados de prestação de contas para instrumentos não

27. Nesse ponto, ainda que não objeto dessa análise, abre-se um parênteses, por pura cautela, apenas para evidenciar a necessidade de alertar o consulente para que verifique se os recursos previstos na LC 195, de 2022 podem ser destinados a outras modalidades de fomento, ainda que não previstas expressamente na lei originária (LC 195, de 2022), considerando que o Decreto n. 11.453, de 2023 regulamentou também outras bases legais, as quais tratam expressamente das bolsas culturais, aspecto esse não previsto expressamente na LC 195, de 2022.

28. Sublinhe-se, esse recorte é importante para evidenciar que o Decreto 11.453, de 2022, ao regulamentar diversas hipóteses de fomento com **fundamento em bases legais diversas**, parece que deve ser examinado de acordo com as leis que lhe dão fundamento.

29. **No que interessa à nossa análise, por exemplo, observa-se que a previsão de premiações aparece em outras bases legais, porém, a previsão legal da sua natureza jurídica (doação sem encargo) somente é revelada na LC 195, de 2022, e isso, como se verá adiante, tem reflexos na ordem tributária.**

30. Prosseguindo na análise do Decreto 11.453, de 2023, do teor do art. 4º, verifica-se a previsão de "quem" são os destinatários do fomento cultural, deixando claro que tanto a pessoa física, como a pessoa jurídica, com atuação no segmento social, poderão receber os recursos decorrentes de fomento cultural, a saber:

Art. 4º. Poderão ser agentes culturais **destinatários do fomento cultural** os artistas, os produtores culturais, os gestores culturais, os mestres da cultura popular, os curadores, os técnicos, os assistentes e outros profissionais dedicados à realização de ações culturais.

Parágrafo único. **Os agentes culturais poderão ser pessoas físicas ou pessoas jurídicas com atuação no segmento cultural.** (grifos acrescidos ao original)

31. No art. 8º do Decreto 11.453, de 2023, por sua vez, foram estabelecidas as modalidades de fomento, com destaque para aquelas registradas nos incisos III e IV, porquanto objeto desta consulta, previstas nos seguintes termos:

Art. 8º. Os recursos dos mecanismos de fomento direto poderão ser aplicados nas seguintes modalidades:

I - fomento à execução de ações culturais;

II - apoio a espaços culturais;

III - **concessão de bolsas culturais;**

IV - **concessão de premiação cultural;** e

V - outras modalidades previstas em ato do Ministro de Estado da Cultura.

Parágrafo único. As modalidades de que tratam os incisos I a IV **docaput** poderão ser celebradas por **quaisquer dos agentes culturais a que se refere o art. 4º, independentemente do seu formato de constituição jurídica.** (grifos acrescidos ao original)

32. Ainda, no Decreto 11.453, de 2023 há a previsão de que o instrumento público, como regra geral, a ser utilizado para fins de concessão de bolsas e de premiações culturais será o chamamento público, nos termos do art. 9º, a saber:

Art. 9º Os chamamentos públicos das políticas culturais de fomento observarão o disposto nesta Seção, **exceto na hipótese de haver previsão de outro procedimento específico em regime jurídico aplicável ao instrumento escolhido pela administração pública.**

§ 1º Os processos seletivos a que se refere esta Seção se pautarão por procedimentos claros, objetivos e simplificados, com uso de linguagem simples e formatos visuais que orientem os interessados e facilitem o acesso dos agentes culturais ao fomento.

§ 2º **O disposto nesta Seção aplica-se às modalidades de concessão de bolsas culturais e de**

concessão de premiação cultural somente no que for compatível com a natureza jurídica de doação. (grifos acrescidos ao original)

33. Tratou o Decreto 11.453, de 2023 de disciplinar, a partir dos artigos 37 a 40, as regras relativas à concessão de fomento na modalidade de bolsas culturais, nos seguintes termos:

Art. 37. A modalidade de concessão de **bolsas culturais** será utilizada para promover ações culturais de **pesquisa, promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares.**

Art. 38. A modalidade de concessão de **bolsas culturais** será implementada em formato de **doação com encargo**, de acordo com:

I - o procedimento previsto neste Decreto;

II - o procedimento previsto na [Lei nº 13.018, de 2014](#), e em ato do Ministro de Estado da Cultura, nas hipóteses em que o fomento enquadrar-se no escopo da Política Nacional de Cultura Viva; ou

III - regras específicas previstas na legislação de fomento cultural do Estado, do Distrito Federal ou do Município, quando o gestor público do ente federativo optar por não utilizar os procedimentos a que se referem os incisos I e II.

§ 1º A concessão de bolsas com os recursos de que trata a [Lei nº 14.399, de 2022](#), ou com os recursos previstos na [Lei Complementar nº 195, de 2022](#), poderá ser realizada por meio de qualquer dos procedimentos a que se refere o **caput**, a critério do gestor público.

§ 2º A escolha do procedimento a ser utilizado em cada caso será especificada pelo gestor público no processo administrativo em que for formalizado o edital, conforme os objetivos pretendidos, observados os princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável do processo.

§ 3º Nas hipóteses dos procedimentos de que trata este artigo, não será exigível a complementação de que trata o [§ 2º do art. 6º da Lei nº 8.313, de 1991](#), tendo em vista que a destinação dos recursos está especificada na origem. (grifos acrescidos ao original)

Art. 39. O **chamamento público para a concessão de bolsas** observará o disposto na Seção II, **ressalvados os dispositivos relativos a plano de trabalho, análise de instrumento jurídico e demais regras não aplicáveis à natureza jurídica de doação com encargo.**

Parágrafo único. O edital de concessão de bolsas poderá prever a destinação de valores fixos, o pagamento de diárias, o ressarcimento de valores relativos a passagens aéreas, o pagamento de despesas com ações formativas ou qualquer outro formato adequado à implementação da modalidade. (grifos acrescidos ao original)

Art. 40. O **cumprimento do encargo previsto no edital** de concessão de bolsas será demonstrado no **Relatório de Bolsista**, vedada a exigência de demonstração financeira.

§ 1º Conforme estabelecido em edital, o Relatório de Bolsista poderá conter diploma, certificado, relatório fotográfico, matérias jornalísticas ou quaisquer outros documentos que **demonstrem o cumprimento do encargo, em formato adequado à natureza da atividade fomentada.**

§ 2º As regras relativas à execução de recursos e à prestação de contas não se aplicam à modalidade de concessão de bolsas culturais, em razão da natureza jurídica de doação com encargo.

§ 3º Nos casos em que a bolsa resultar na materialização de produtos, o edital poderá prever a destinação ao acervo da administração pública ou outras destinações que garantam democratização de acesso.

§ 4º O não cumprimento do encargo resultará em:

I - suspensão da bolsa;

II - cancelamento da bolsa; ou

III - **determinação de ressarcimento de valores.** (grifos acrescentados ao original)

34. Logo na sequência estão previstos nos artigos 41 a 42 do Decreto 11.453, de 2023, a disciplina relativa à modalidade de concessão de premiação cultural.

Art. 41. A modalidade de concessão de premiação cultural visa reconhecer **relevante contribuição de agentes culturais ou iniciativas culturais para a realidade municipal, estadual, distrital ou nacional da cultura, com natureza jurídica de doação sem encargo, sem estabelecimento de obrigações futuras.**

§ 1º A inscrição de candidato em **chamamento público** de premiação cultural poderá ser realizada pelo próprio interessado ou por terceiro que o indicar.

§ 2º O edital de **chamamento público conterá seção informativa sobre incidência tributária, conforme legislação aplicável no ente federativo.**

Art. 42. O agente cultural premiado firmará recibo do **pagamento direto realizado pela administração pública.**

Parágrafo único. As regras relativas à execução de recursos e à prestação de contas não se aplicam à modalidade de concessão de premiação cultural, dada a natureza jurídica de doação sem encargo. (grifos acrescentados ao original)

35. A partir desse apanhado normativo, podem ser sintetizadas as conclusões que seguem, relativas às modalidades de fomento cultural objeto desta consulta.

II. 3. 1. DAS PREMIAÇÕES CULTURAIS

36. Da análise da legislação de regência, em especial, a partir do art. 18 da LC 195, de 2022, verifica-se que há previsão legal para a concessão de premiações culturais em duas modalidades.

37. A primeira, trata-se do prêmio concedido em reconhecimento a personalidades, destinado, ao que parece, a pessoas físicas. Já a segunda, versa sobre a hipótese de concessão de prêmios destinados às iniciativas que contribuam para a cultura, admitindo-se, em tese, nessa segunda modalidade, que o prêmio pode ser concedido tanto à pessoa física, quanto à pessoa jurídica.

38. E essa compreensão está em linha com o art. 4º c/c o parágrafo único do art. 8º do Decreto 11.453, de 2023, ao prever que a modalidade de fomento concedida por intermédio de premiação cultural pode ser destinada a quaisquer agentes culturais, no que se inserem pessoas físicas e jurídicas.

39. Além disso, decorre do art. 18 da LC 195, de 2022, a previsão legal no sentido de que o prêmio cultural será concedido mediante “pagamento direto” e “sem contrapartidas obrigatórias”, sendo a ele atribuído a “natureza jurídica de doação”.

40. Destaca-se, a lei de regência previu, textualmente, que a premiação cultural tem natureza jurídica de doação sem encargo, ou seja, sem contrapartidas obrigatórias.

41. Tal circunstância legal precisa, necessariamente, ser avaliada pela perspectiva tributária para fins de exame da incidência do imposto de renda, a partir da legislação que disciplina a apuração do IR, tanto para a pessoa física, quanto para a pessoa jurídica.

42. O caso presente, extirpa de dúvidas, refere-se à possibilidade de os entes federativos, com base na LC 195/2022, efetuarem doações em dinheiro (repasse de recursos financeiros, mediante pagamento direto) a título de premiações culturais. E essa compreensão também está refletida no item 2.13 da NOTA TÉCNICA N. 9/2023, que diz:

2.13. Nesta modalidade de fomento, a Administração Pública repassa **recursos financeiros**

diretamente ao agente cultural contemplado em edital. Contudo, **nos editais de premiação não há assunção de obrigações futuras, realização de contrapartidas ou mesmo prestação de contas.** Destaca-se que esta compreensão de premiação como modalidade de fomento cultural tem se consolidado ao longo dos últimos anos e já é prevista em diversas legislações culturais, a exemplo da Lei Complementar nº 195/2022, Decreto 11.453/2023, entre outras. (grifos acrescidos ao original)

43. A partir dessas premissas, passa-se a investigar os efeitos que a natureza jurídica de doação em dinheiro sem encargo repercute para fins de incidência do imposto de renda, considerando o arcabouço normativo, que parte da Constituição Federal-CF, passa pelo Código Tributário Nacional-CTN e pelas Leis 7.713/88 e Lei 9.430/96, até chegar no Regulamento do Imposto de Renda-RIR, disciplinado nos termos do Decreto 9.580, de 2018.

44. Nesse contexto, revela-se que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um tributo de competência da União, nos termos do inciso III do art. 153 da CF, e, segundo o inciso I do § 2º daquela regra, ele é informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

45. O Supremo Tribunal Federal, quando analisou o tema, firmou a compreensão de que a materialidade do tributo previsto no inciso III do art. 153 da CF deve estar “necessariamente conectada com a existência de acréscimo patrimonial, aspecto presente nas ideias de renda e de proventos de qualquer natureza”. (trecho do voto do Min. Dias Toffoli, na ADI 5.422/DF).

46. Ainda sobre a materialidade do tributo, é válido reproduzir o julgado proferido por aquela Corte no RE n. 117.887/SP:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o **conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.** C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido” (RE no 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93) (grifos acrescidos ao original).

47. O CTN, por força do comando que decorre do art. 146 da CF apresenta, a partir do art. 43, o desenho normativo que orienta e informa a cobrança do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, apresentando o seu fato gerador como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

48. Do CTN, destaca-se a previsão que decorre do inciso II do art. 43, donde resta estabelecido que proventos de qualquer natureza devem ser entendidos como quaisquer acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda, dentre os quais, permite-se enquadrar o ganho obtido com doações, por exemplo.

49. Também decorre do CTN a previsão de que a incidência do IR independe da denominação da verba percebida, da sua origem e forma de percepção. Tal regra alinha-se com a previsão de que a incidência do imposto de renda está diretamente relacionada com o acréscimo patrimonial.

50. As regras estão assim estabelecidas:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º **A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.** [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. ([Incluído pela Lcp nº 104, de 2001](#))

51. Afastar-se das regras de incidência do imposto de renda, entretanto, é possível, desde que tenha expressa previsão em lei, conforme prescreve o próprio § 6º do art. 150 da CF. Conforme inicialmente relatado neste opinativo, são as hipóteses, por exemplo, concessivas de benefício tributário na modalidade de isenção.

52. A considerar que as premiações culturais podem ser destinadas tanto a pessoa física, como a pessoa jurídica, evidencia-se necessário o exame da consulta pela legislação que disciplina o imposto de renda exigido nessas duas perspectivas.

Do IRPF:

53. Nesse caminho, faz-se necessário passar pelo exame da Lei n. 7.713, de 1988, *que altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências*, com destaque para o seu art. 6º, que traz as hipóteses legais de isenção do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos por pessoas físicas, com enfoque no ponto que se relaciona com essa consulta, em especial, naquilo que se refere à **doação** (em dinheiro de premiações culturais), a saber:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte (sic) rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XVI - o valor dos **bens adquiridos por doação** ou herança; (grifos acrescentados ao original)

54. Fora isso, ainda interessa avaliar o que diz o Decreto n. 9.580, de 2018 (RIR), que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que dispõe sobre a matéria, nos seguintes termos:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

(...)

VII - os seguintes rendimentos diversos:

c) o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, de acordo com o disposto no [art. 130 \(Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, caput, inciso XVI\)](#);

55. O art. 130, por sua vez, trata da apuração do ganho de capital em doação decorrente de adiantamento de legítima, e não se aplica à situação em análise, a saber:

Art. 130. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nas hipóteses de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima, os bens e os direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor apresentado na declaração de bens do de cujus ou do doador ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, caput](#)).

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre o referido valor e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador ficará sujeita à apuração do ganho de capital e à incidência de imposto sobre a renda, observado o disposto no [art. 148 ao art. 153 \(Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º\)](#).

§ 2º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou os direitos na sua declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 3º](#)).

§ 3º Para fins de apuração de ganho de capital na alienação dos bens e dos direitos de que

trata este artigo, será considerado pelo herdeiro, pelo legatário ou pelo donatário como custo de aquisição, o valor pelo qual houverem sido transferidos ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 4º](#)).

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou aos direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar ([Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 5º](#)).

56. Assim, à luz da legislação vigente, parece ser possível concluir que a doação sem encargo em dinheiro a título de premiação cultural é isenta do IRPF, por força da autorização legal que decorre do inciso XVI do art. 6º da Lei 7.713/98 c/c o art. 18 da LC 195, de 2022.

57. Não obstante essa compreensão, é manifesto que as premiações em dinheiro representam acréscimo patrimonial. Ocorre que a LC 195, de 2022, optou por atribuir a tais premiações culturais a natureza jurídica de doação sem encargo e isso, como visto, atrai consequências tributárias, uma vez que a legislação específica prevê que **doações são isentas do imposto de renda**.

58. Nesse ínterim, questiona-se: seria possível afastar a natureza jurídica de doação atribuída aos prêmios culturais, tal como prevista no art. 18 da LC, ao argumento de que a denominação dada a verba não lhe retira o fundamento de validade para a incidência do imposto de renda, à luz do §1º do art. 43 do CTN?

59. Nessa perspectiva, vale apontar que esta CAT, em diversas manifestações, já exarou o seu posicionamento no sentido de que não é o nome dado à verba que afasta a incidência do imposto de renda, ou seja, é preciso que a situação descrita na norma se amolde, necessariamente, a uma verba amparada pela hipótese de isenção. Tal análise é muito comum em propostas normativas que pretendem atribuir a uma verba nitidamente remuneratória a natureza de verba indenizatória, com a pretensão de afastá-la da tributação.

60. Como exemplo, pode-se citar a análise efetuada no bojo do Parecer SEI N. 279/2023/MF, dando conta de que não é o “nome da verba” (no caso doação) que a caracteriza para fins tributários, de modo que deverá ser verificada a incidência do imposto de renda pela perspectiva ou não do acréscimo patrimonial. E isso está alinhado com o par 1º. do art. 43 do CTN.

61. Na análise em referência, restou consignado que:

“8. Com efeito, oportuno pontuar que, embora o dispositivo em análise estabeleça se tratar de verba de natureza indenizatória, o fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial gerado em razão da disponibilidade de renda, independentemente, a princípio, da origem do pagamento do recurso. É certo que a jurisprudência vem convergindo para a exclusão da incidência em algumas hipóteses de pagamentos de verbas cujo aspecto indenizatório seja destacado pela legislação (REsp. 1.106.854/RJ, Rel. Min. Raul Araújo, DJe 17.10.2011; REsp. 1.150.020/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 17.8.2010 e REsp. 1.202.619/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 16.12.2013), razão pela qual entendemos relevante o alerta acerca da de potencial litigiosidade do dispositivo, tendo-se em vista a possibilidade de judicialização da incidência tributária”. (grifos acrescidos ao original)

62. No rumo do que se menciona, e a título meramente reflexivo, poderia se olvidar da presunção de legalidade que decorre da norma e, em uma situação extrema, alegar que se trata de hipótese de incidência do imposto de renda, se não configurada legalmente a natureza de doação atribuída às premiações, tal como inaugurado na previsão que decorre da novel LC 195/22.

63. Ocorre que, valendo-se do que disciplina o Código Civil (Lei n. 10.406, de 2002) sobre o instituto da doação, a partir do art. 538 ⁽²⁾, verifica-se que ela deve ser precedida de liberalidade (sem encargo), além de revestir-se de natureza contratual.

64. A doação sem encargo difere da doação modal ou onerosa ou da doação com encargo, sendo essa qualificada pela previsão de um encargo para o donatário que desnatura a liberalidade, elemento essencial para a caracterização da doação, na medida em que representa um ônus para o donatário e um proveito para o doador.

65. Como consequência disso, na hipótese de figurar como doador o ente público, o contrato de doação⁽³⁾ deve seguir as regras próprias da administração pública, nos termos do que disciplina a Lei n.

8.666, de 1993, sendo que, nessa legislação, há expressa previsão de que o contrato público de doação deve ser materializado por meio de “concurso”, como se verifica do par. 4º do art. 22.

66. No presente caso, a LC 195/22 parece autorizar a perfectibilização da doação por meio de chamamento público, entretanto, não veda a utilização de instrumento típico para as doações, como previsto no § 2º do art. 9º do Decreto 11.453, de 2023, acima examinado.

67. Com isso, pretende-se dizer que, ao que parece, a regra prevista no art. 18 da LC 195/22 inaugurou no ordenamento jurídico uma nova modalidade de isenção, restrita ao contexto e aos termos daquela legislação, incidente sobre as premiações culturais ao atribuir-lhe a natureza jurídica de doação sem encargo.

68. E registra-se isso porque, **fora do contexto desse marco normativo**, o entendimento é pela incidência do imposto de renda sobre os valores pagos a título de premiação cultural a pessoas físicas.

69. Como exemplo do que se menciona, cita-se o entendimento registrado na **Solução de Divergência nº 9 - Cosit**, datada de 16 de julho de 2012, ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
CONCURSOS ARTÍSTICOS, DESPORTIVOS, CIENTÍFICOS, LITERÁRIOS OU A OUTROS TÍTULO
ASSEMELHADOS. PRÊMIOS DISTRIBUÍDOS EM DINHEIRO OU SOB A FORMA DE BENS E
SERVIÇOS. BENEFICIÁRIO PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA.

I - Beneficiário Pessoa Física

Na hipótese da ocorrência de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por pessoa jurídica a pessoa física, deve ser adotado o seguinte:

a) **quando houver vinculação quanto à avaliação do desempenho dos participantes**, hipótese na qual **os prêmios assumem o aspecto de remuneração do trabalho, independentemente se distribuídos em dinheiro ou sob a forma de bens e serviços, o imposto sobre a renda incide na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA), ou, se o beneficiário for residente no exterior, incide exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);**

b) **quando não houver vinculação quanto à avaliação do desempenho dos participantes e:**

b.1) distribuídos sob a forma de bens e serviços, no caso de concursos em geral, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 20% (vinte por cento) ou, se o beneficiário for residente no exterior, à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b.2) distribuídos em dinheiro e:

b.2.1) tratando-se de concursos de prognósticos desportivos e concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 30% (trinta por cento) ou, se o beneficiário for residente no exterior, à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

b.2.2) não se tratando de concursos de prognósticos desportivos e concursos desportivos em geral, o imposto sobre a renda incide na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA), ou, se o beneficiário for residente no exterior, incide exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser residente em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, este incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento);

(...) (grifos acrescidos ao original)

70. Na linha do que se apresenta, verifica-se o registro existente no Perguntas e Respostas do IRPF, a saber:

308- Como declarar o prêmio distribuído sob a forma de bens ou serviços, no caso de concurso e sorteio de qualquer espécie?

Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, mediante concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 20%, observando-se que:

a) o imposto incide sobre o valor de mercado do prêmio, na data da distribuição, sem necessidade de reajustamento da base de cálculo, sendo irrelevante que o seu recebimento, pelo contemplado, ocorra em outra data;

b) considera-se como custo de aquisição o valor de mercado do bem, acrescido do imposto retido;

c) na hipótese da ocorrência de concursos artísticos, desportivos, científicos, literários ou a outros títulos assemelhados, com distribuição de prêmios efetuada por pessoa jurídica a pessoa física, quando houver vinculação quanto à avaliação do desempenho dos participantes, hipótese na qual tais prêmios assumem o aspecto de remuneração do trabalho, independentemente se distribuídos em dinheiro ou sob a forma de bens e serviços, o imposto sobre a renda incide na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA).

O pagamento do imposto correspondente compete à pessoa jurídica que proceder à distribuição de prêmios.

71. No rumo do que se evidencia, tem-se a compreensão de que **somente as premiações culturais pagas em dinheiro às pessoas físicas, revestidas da natureza jurídica de doação sem encargo, por força da LC 195/2022, é que não sofrem a incidência do imposto de renda pessoa física.**

72. Dito de outro modo, apenas as premiações culturais pagas em dinheiro com recursos decorrentes da LC 195/2022, por possuírem a natureza jurídica de doação sem encargo, legalmente atribuída ao prêmio pago em dinheiro, e, desde que, necessariamente, seja afastada qualquer contraprestação que possa descaracterizar a doação sem encargo, implicará na isenção do IRPF.

73. Feitos tais registros, conclui-se que, da perspectiva dos tributos federais, a doação (sem encargo) não se sujeita à incidência do imposto de renda. Desse modo, a doação efetuada em dinheiro não é tributada pelo imposto de renda pessoa física.

74. **Com isso, parece fundamental restringir o campo de interpretação que decorre desta consulta, que se limita aos prêmios pagos em dinheiro com natureza jurídica de doação sem encargo e executados com recursos previstos na LC 195, de 2022.**

75. Apenas a título ilustrativo, refere-se que o que se menciona está em linha com a orientação relativa à declaração do imposto de renda pessoa física para o presente exercício (2023), nos termos da pergunta 588, ora reproduzida.

588 - Qual é o tratamento tributário da doação efetuada em bens ou direitos a terceiros?

A doação de bens ou direitos caracteriza alienação e sujeita-se à apuração do ganho de capital, se efetuada por valor superior ao constante na última Declaração de Bens e Direitos do doador. O ganho de capital relativo à doação a terceiros submete-se à aplicação das alíquotas progressivas previstas no art. 21 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

O imposto devido deve ser pago pelo doador até o último dia útil do mês subsequente ao da doação.

A doação efetuada em dinheiro (moeda nacional) não é tributada pelo imposto sobre a renda. Para fins de incidência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, consultar a legislação estadual ou do Distrito Federal. (grifos acrescidos ao original)

76. Observa-se que, se houver encargo na doação, outro é o entendimento, como bem destacado na SC Cosit 503, de 17 de outubro de 2017, ao revelar que:

9. Sendo assim, se um contrato dito de “doação” modal impõe ao donatário um encargo muito oneroso e este o cumpre, o que há é uma prestação (p.ex., um serviço) e uma contraprestação (o pagamento), não uma doação. E se não é doação, evidentemente, a respectiva remessa de valores não se enquadra na isenção de IRRF, prevista no art. 690, inciso III, do RIR/1999.

77. Importante ainda consignar, por fim, o tratamento tributário dispensado à **remessa**, hipótese em que o donatário reside no exterior ou o beneficiário é residente ou domiciliado em país ou dependência classificada como de tributação favorecida, considerando que a isenção do IRPF que decorre da doação das

premiações em dinheiro **não** alcança tais situações. Na hipótese de remessa, a doação deve ser tributada na fonte, uma vez que a lei não prevê a isenção, devendo o doador (no caso, a fonte pagadora) promover a retenção do tributo.

78. Isso pode ser interpretado a partir dos arts. 741 e ss. do RIR/2018 e está alinhado com a SC Cosit 309/2018, que diz:

"5. 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 Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018):

(...)

6. Excetuam-se da incidência apenas os casos expressamente previstos em legislação própria ou ainda os constantes em tratados e convenções internacionais (art. 98 da Lei n. 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 ou domiciliadas no Brasil não se estendem, automaticamente, aos residentes e domiciliados no exterior.

(...)

11. Cumpre observar que o anterior Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999 - RIR/99) 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

12. No entanto, 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.

13. Sendo assim, incide o IRRF nas remessas ao exterior 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 ou domiciliado em país ou dependência classificada 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.

79. Bem pontuado o ponto, passa-se a analisar a consequência jurídico-tributária decorrente da **doação em dinheiro sem encargo**, em relação à apuração do imposto de renda pelas pessoas jurídicas, sendo que para isso será necessário verificar como se dá a tributação do IR nas diversas formas de sua apuração: lucro real, lucro presumido e simples nacional ⁽⁴⁾.

Do IRPJ:

DO LUCRO REAL:

80. Para as pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda pelo **LUCRO REAL**, devem ser analisadas as regras que decorrem do Decreto-Lei 1.598, de 1977, que tratam da forma de apuração do tributo, com especial destaque para a previsão contida no § 2º do art. 38, recentemente revogado pela MP 1.185, de 2023, mas com efeitos a contar de 01 de janeiro de 2024.

Decreto-Lei 1.598/77

CAPÍTULO II LUCRO REAL

Conceito

Art 6º - Lucro real é o **lucro líquido** do exercício **ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.**

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos **resultados não operacionais**, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real **poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:**

a) os valores cuja **dedução seja autorizada** pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência.

81. Em razão da revogação do § 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 77, pela Medida Provisória 1.185, de 2023, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2024, nos termos do seu art. 16, compreende-se que, o donatário que apurar o IRPJ pelo lucro real e receber doações em dinheiro do poder público, em razão das premiações culturais, até a produção de efeitos da Medida Provisória, os valores recebidos a tal título não serão computados na determinação do lucro real, desde que cumpridos os condicionantes previstos nas alíneas "a" e "b" do § 2º do art. 38.

82. Após o período de vigência da Medida Provisória, e considerando a sua efetiva conversão em Lei, tais valores irão integrar a base de cálculo do IRPJ como receita não operacional.

83. Assim, até 31 de dezembro de 2023, permanece válido o tratamento tributário previsto no RIR/2018, o qual autoriza que as doações feitas pelo poder público não sejam computadas para fins de determinação do lucro real, nas situações em que especifica, a saber:

Seção IV

Das subvenções para investimento e doações públicas

Art. 523. As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos **e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, que somente poderá ser utilizada para (Lei nº 12.973,**

[de 2014, art. 30, caput](#)) :

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do **caput** , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes ([Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 1º](#)).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput , inclusive nas hipóteses de ([Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º](#)):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos estabelecidos no **caput** , esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes ([Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 3º](#)). (grifos acrescidos ao original)

84. Ao trazer essa realidade normativa para a situação em análise, parece possível compreender que as doações efetuadas até 31 de dezembro de 2023, a título de premiações culturais pagas em dinheiro pelo poder público, se preenchidas todas as condicionantes previstas nas alíneas "a" e "b" do § 2º do art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, não irão compor a receita tributável das pessoas jurídicas que apuram o tributo pelo lucro real. Após aquela data, e admitido-se a conversão da MP em Lei, tais valores deverão ser tributados como receita não operacional.

DO LUCRO PRESUMIDO

85. E, na hipótese em que o contribuinte que receber a doação não onerosa em dinheiro for pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no **LUCRO PRESUMIDO**, deve consignar-se o que está disposto na Lei n. 9.430, de 1996, que diz:

Art. 25. **O lucro presumido será** o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e ([Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

86. Do art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, por seu turno, extrai-se o seguinte conceito de receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende: ([Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; ([Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014](#))([Vigência](#))

II - o preço da prestação de serviços em geral; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)\(Vigência\)](#)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

~~§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.~~

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)\(Vigência\)](#)

I - devoluções e vendas canceladas; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

II - descontos concedidos incondicionalmente; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

III - tributos sobre ela incidentes; e [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), das operações vinculadas à receita bruta. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

~~§ 3º - Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pela acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.~~

§ 3º - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\) \(Vigência\)](#)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o [inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)\(Vigência\)](#)

87. Do RIR/2018, destaca-se:

Base de cálculo

Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no [§ 7º do art. 238](#) e nas demais disposições deste [Título](#) e do [Título XI](#) ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 15](#); e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, caput, inciso I](#)).

§ 1º Poderá ser deduzida da base de cálculo a compensação fiscal de que trata o inciso VII do parágrafo único do [art. 261 \(Lei nº 9.504, de 1997, art. 99, caput e § 1º\)](#).

§ 2º Não deverão ser computadas na apuração da base de cálculo:

I - as receitas próprias da incorporação imobiliária sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o [art. 486 \(Lei nº 10.931, de 2004, art. 1º e art. 4º, § 1º e § 3º\)](#);

II - as receitas próprias da incorporação de unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) contratadas no âmbito do PMCMV, de que trata a [Lei nº 11.977, de 2009](#), com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que tratam o [§ 6º e § 7º do art. 489 \(Lei nº 10.931, de 2004, art. 1º e art. 4º, § 1º, § 3º, § 6º e § 7º\)](#);

III - as receitas financeiras e as variações monetárias decorrentes das operações de que tratam os incisos I e II ([Lei nº 10.931, de 2004, art. 4º, § 1º](#));

IV - as receitas próprias da construção de unidades habitacionais de valor de até R\$ 100.000,00 (cem mil reais) contratadas no âmbito do PMCMV, de que trata a [Lei nº 11.977, de 2009](#), com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o art. 495 ([Lei nº 12.024, de 2009, art. 2º, caput e § 3º](#)); e

V - as receitas próprias de construção ou reforma de estabelecimentos de educação infantil com opção pelo pagamento do imposto sobre a renda pelo regime especial de tributação de que trata o art. 491 ([Lei nº 12.715, de 2012, art. 24 e art. 25, § 3º](#)).

§ 3º O valor do vale-pedágio não integrará o valor do frete e não será considerado receita operacional ([Lei nº 10.209, de 2001, art. 2º, caput](#)).

§ 4º Não constituem receita das microempresas e das empresas de pequeno porte não optantes pelo Simples Nacional, de que trata a [Lei Complementar nº 123, de 2006](#), as importâncias recebidas e destinadas à execução de pesquisa tecnológica e de desenvolvimento de inovação tecnológica de interesse e por conta e ordem da pessoa jurídica que promoveu a transferência, ainda que a pessoa jurídica recebedora dessas importâncias venha a ter participação no resultado econômico do produto resultante, desde que utilizadas integralmente na realização da pesquisa ou do desenvolvimento de inovação tecnológica ([Lei nº 11.196, de 2005, art. 18, § 2º](#)).

CAPÍTULO II

DOS GANHOS DE CAPITAL E DAS DEMAIS RECEITAS

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos [art. 591 e art. 592](#), os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o [inciso VIII docaput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976](#), e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este [Título](#), para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos [art. 238, art. 239](#) e no [§ 3º do art. 249](#), quando for o caso ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II](#)).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º](#)).

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados, no valor contábil e na proporção deste, os valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o [inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404](#), de 1976 ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 2º](#)).

§ 3º Para fins de determinação do ganho de capital previsto no **caput**, é vedado o cômputo de qualquer parcela a título de encargos associados a empréstimos registrados como custo de acordo com o disposto no [art. 402 \(Lei nº 12.973, de 2014, art. 7º\)](#).

§ 4º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda no momento em que forem apurados ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 3º](#)).

§ 5º Para fins do disposto no **caput**, os ganhos e as perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 4º](#)).

§ 6º O disposto no § 5º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto sobre a renda ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 5º](#)).

§ 7º O ganho de capital na alienação do ativo intangível a que se refere o [§ 8º do art. 592](#) corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor dos custos incorridos na sua obtenção, deduzido da amortização correspondente ([Lei nº 12.973, de 2014, art. 44, parágrafo único](#)).

§ 8º Os juros sobre o capital próprio e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os [art. 355](#) e [art. 740](#) serão adicionados à base de cálculo ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 51 e art. 70, § 3º, inciso III](#)).

§ 9º Os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para fins de determinação do imposto sobre a renda, exceto se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 53](#)).

§ 10. Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em decorrência de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e dos direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 52](#)).

§ 11. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para fins de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, quando da liquidação da correspondente operação, observado o disposto no [art. 407](#) ([Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30](#)).

§ 12. As receitas financeiras relativas às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, originadas dos saldos de valores a apropriar decorrentes de ajuste a valor presente não integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda ([Lei nº 12.973, de 2014, art. 8º](#)).

§ 13. Ficam isentas do imposto sobre a renda as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, relativos ao ICMS e ao ISS, no âmbito de programas de concessão de crédito destinados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços ([Lei nº 11.945, de 2009, art. 4º](#)).

§ 14. Não será computada na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda a parcela equivalente à redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal em decorrência do disposto no [art. 1º ao art. 3º da Lei nº 11.941, de 2009](#) ([Lei nº 11.941, de 2009, art. 4º, parágrafo único](#)).

§ 15. Não será computada para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda o crédito presumido de IPI de que trata o Inovar-Auto ([Lei nº 12.715, de 2012, art. 41, § 7º, inciso II](#)).

§ 16. Não será computado para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda o crédito apurado no âmbito do Reintegra ([Lei nº 13.043, de 2014, art. 22, § 6º](#)).

CAPÍTULO III DAS DEDUÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Art. 599. Para fins de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda devido no período de apuração, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 34](#); [Lei nº 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único](#); e [Lei nº 9.532, de 1997, art. 10](#)).

Parágrafo único. Na hipótese em que o imposto sobre a renda retido na fonte ou pago seja superior ao devido, a diferença poderá ser utilizada na compensação de débitos próprios, nos termos estabelecidos no [art. 940 \(Lei nº 9.430, de 1996, art. 74\)](#).

88. A partir da legislação vigente, entende-se que as pessoas jurídicas que apuram o IR pelo **lucro presumido** devem incluir os valores das doações em dinheiro recebidas do poder público a título de premiação cultural, pois, ainda que o valor da doação não corresponda a uma receita da atividade, não se enquadrando na previsão descrita no art. 591 e seguintes do RIR/2018, compreende-se que o valor da doação **sofrerá a incidência do IRPJ, na medida em que se enquadram como demais receitas, ou seja, o valor do bem recebido em doação não integrará a receita bruta, que serve de base para apuração** do lucro presumido, mas será acrescido diretamente à base de cálculo do imposto, conforme art. 595 do RIR/2018. Afora isso, e em linha com o que se menciona, inexistente previsão legal de dedução de tais valores, como se vê da redação do art. 599 do RIR/2018.

DO SIMPLES NACIONAL

89. Em relação às hipóteses em que o donatário for pessoa jurídica que apura o **IRPJ pelo SIMPLES NACIONAL**, compreende-se pela não incidência do imposto de renda, ao entendimento de que os valores recebidos por doação não integram a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa, pois as doações sem encargo não se amoldam ao conceito de receita bruta, tal como definido na Lei Complementar nº 123, de 2006.

90. A base de cálculo de apuração dos tributos que integram o Simples Nacional, está prevista no art. 18 da LC 123/06, nos seguintes termos:

Art. 18. O **valor devido** mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante **aplicação das alíquotas** constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar **sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º**. (Redação dada pela Lei Complementar no 147, de 2014) (Produção de efeito)

(...)

§ 3º **Sobre a receita bruta** auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

91. A base de cálculo, portanto, é a receita bruta, que se encontra definida para os contribuintes integrantes do Simples Nacional, nos termos definidos no § 1º do art. 3º, que estabelece:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o [art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

92. E isso está alinhado com a Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018, que diz:

(...)

II - receita bruta (RB) o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (Lei Complementar no 123, de 2006, art. 3º, caput e § 1º)

(...)

Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou pela EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º)

93. Com isso, verifica-se que as **doações sem encargo** não integram o conceito de receita bruta, porquanto não abrangidas pelas qualificadoras de que trata o § 1º do art. 3º da LC 123, de 2003, ou seja, não se inserem no conceito de **produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.**

94. Sublinhe-se que esse entendimento está harmonizado com a SC Cosit 23/2023, cuja ementa segue a seguir descrita:

Assunto: Simples Nacional

BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. VALORES RECEBIDOS POR DOAÇÃO.

Os valores recebidos por doação não integram, em regra, a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional, **dado que as doações não se amoldam ao conceito de receita bruta definido no §10 art. 3º da Lei Complementar no 123, de 2006.**

Na hipótese de um contrato nominado de doação onerosa, caso o encargo do donatário qualifique-se como uma prestação correspectiva, o contrato irá se amoldar como bilateral e a operação deverá ser caracterizada como prestação de serviço. Nesse caso, os valores recebidos passarão a integrar a receita bruta e, portanto, a compor a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos pela empresa beneficiária optante pelo Simples Nacional. (grifos acrescidos ao original)

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, “caput” e § 1º, e art. 18, “caput” e § 3º; e Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, arts. 2º, II, e art. 16.

95. Apenas registra-se, mesmo porque não é o foco desta análise, que diverso é o entendimento na hipótese em que configurada a doação onerosa (ou com encargo ou modal), pois nessa situação é possível que a doação configure uma das situações que qualificam a receita bruta, autorizando a incidência do imposto.

DA REMESSA

96. Necessário ainda verificar como se dá o tratamento tributário para a hipótese de a pessoa jurídica que receber o benefício (doação em dinheiro do poder público no formato de premiação cultural) estar domiciliada no exterior ou em local com tributação favorecida.

97. Nessas situações, há previsão no RIR/2018, no sentido de que:

Seção II

Dos rendimentos, dos ganhos de capital e dos demais proventos

Subseção I

Da incidência

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](#)):

I - as pensões alimentícias e os pecúlios;

II - os prêmios conquistados em concursos ou competições;

III - os valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidade mercantil de bens de capital domiciliadas no exterior, observado o disposto no [inciso X do caput do art. 755](#), e, quanto ao arrendamento mercantil do tipo financeiro, o disposto no [art. 718 \(Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso V](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput](#)) ;

IV - as comissões e as despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no País ([Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VI](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput](#));

V - a solicitação, a obtenção e a manutenção de direitos de propriedades industriais no exterior ([Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VII](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput](#));

VI - os juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o País, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos acordos tributários, ressalvado o disposto no [inciso V do caput do art. 755 \(Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso VIII](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput](#)); e

VII - os juros, as comissões, as despesas e os descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive **commercial papers**, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a noventa e seis meses, ressalvado o disposto no [inciso VI do caput do art. 755 \(Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso IX](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, caput](#)).

§ 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](#)).

§ 2º Relativamente às hipóteses previstas no inciso III ao inciso VI do **caput** , a alíquota de quinze por cento poderá ser reduzida, por prazo certo, pelo Poder Executivo federal, e será aplicada exclusivamente aos contratos celebrados durante o período em que vigorar a redução ([Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º, § 2º](#)).

Art. 748. **Os rendimentos de residentes ou domiciliados em país ou dependência enquadrado, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).**

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica nas hipóteses previstas nos:

I - [incisos III, VI e VII do caput do art. 744 \(Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, incisos V, VIII e IX](#); [Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º](#); e [Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º](#)); e

II - [incisos V e VI do caput do art. 755 \(Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, incisos X e XI](#); e [Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º](#))

98. Assim, compreende-se que, no caso de o beneficiário do prêmio tratar-se de pessoa jurídica domiciliada no exterior, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze

por cento). Na hipótese de o beneficiário ser domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, incidirá o imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

99. Na sequência, passa-se a examinar a incidência de tributo federal sobre os valores pagos a título de bolsas culturais.

II. 3. 2. DAS BOLSAS CULTURAIS

100. As **bolsas culturais**, nos termos em que definidas no Decreto 11.453, de 2023, a partir dos artigos 37 e 38, poderão ser concedidas para promover ações culturais de pesquisa, promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares, e serão implementadas em formato de **doação com encargo**, a saber:

Art. 37. A modalidade de concessão de **bolsas culturais** será utilizada para promover **ações culturais de pesquisa, promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares**.

Art. 38. A modalidade de concessão de **bolsas culturais** será **implementada em formato de doação com encargo**, de acordo com:

I - o procedimento previsto neste Decreto;

II - o procedimento previsto na Lei nº 13.018, de 2014, e em ato do Ministro de Estado da Cultura, nas hipóteses em que o fomento enquadrar-se no escopo da Política Nacional de Cultura Viva; ou

III - **regras específicas previstas na legislação de fomento cultural do Estado, do Distrito Federal ou do Município, quando o gestor público do ente federativo optar por não utilizar os procedimentos a que se referem os incisos I e II.**

§ 1º A concessão de bolsas com os recursos de que trata a Lei nº 14.399, de 2022, ou com os recursos previstos na Lei Complementar nº 195, de 2022, poderá ser realizada por meio de qualquer dos procedimentos a que se refere o caput, a critério do gestor público.

(..)

Art. 40. O **cumprimento do encargo previsto no edital** de concessão de bolsas será demonstrado no **Relatório de Bolsista**, vedada a exigência de demonstração financeira.

§ 1º Conforme estabelecido em edital, o Relatório de Bolsista poderá conter diploma, certificado, relatório fotográfico, matérias jornalísticas ou quaisquer outros documentos que **demonstrem o cumprimento do encargo, em formato adequado à natureza da atividade fomentada.**

§ 2º As regras relativas à execução de recursos e à prestação de contas não se aplicam à modalidade de concessão de bolsas culturais, em razão da natureza jurídica de doação com encargo.

§ 3º Nos casos em que a bolsa resultar na materialização de produtos, o edital poderá prever a destinação ao acervo da administração pública ou outras destinações que garantam democratização de acesso.

101. A legislação que disciplina o imposto de renda contém a previsão de que apenas as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação são isentas do imposto de renda, e desde que recebidas com finalidade exclusiva de proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador e/ou contraprestação de serviço. Isso é o que se extrai da regra prevista no art. 26 da Lei n. 9.250, de 1995, a saber:

Art. 26. Ficam **isentas do imposto de renda as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas**

como doação, quando recebidas **exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.**

Parágrafo único. Não caracterizam contraprestação de serviços nem vantagem para o doador, para efeito da isenção referida no caput, as bolsas de estudo recebidas pelos médicos residentes, nem as bolsas recebidas pelos servidores das redes públicas de educação profissional, científica e tecnológica que participem das atividades do Pronatec, nos termos do [§ 1º do art. 9º da Lei nº 12.513, de 26 de outubro de 2011. \(Redação dada pela Lei nº 12.816, de 2013\)](#)

102. No tocante à previsão dessa isenção, o Decreto n. 9.580, de 2018 (RIR), dispõe que:

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

VII - os seguintes rendimentos diversos:

a) as **bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação**, quando recebidas **exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador nem importem contraprestação de serviços** ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 26](#));

103. No perguntas e respostas relativas à declaração do IRPF/2023, também consta essa informação ao contribuinte, ao mencionar que:

281- São isentos do imposto sobre a renda os rendimentos recebidos a título de bolsa de estudos?

Sim, **desde que caracterize doação**, ou seja, quando recebidos **exclusivamente** para proceder a estudo ou pesquisa e o resultado dessas atividades **não represente vantagem para o doador e não caracterize contraprestação de serviços.**

Os rendimentos isentos recebidos a título de bolsa de estudos não justificam acréscimo patrimonial. (grifos acrescentados ao original)

104. Sobre bolsas de estudo, especificamente, há também o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 34, de 11 de novembro de 1993, que esclarece que *“1. Caracterizam-se como doação as importâncias recebidas como bolsas exclusivamente para proceder a estudo ou pesquisa, desde que o resultado dessas atividades não represente vantagem para o doador e não caracterize contraprestação de serviços por parte do beneficiário.”*

105. Na Solução de Consulta COSIT 503/2017, por seu turno, reportou-se ao Parecer PGFN/CAJE nº 593, de 31 de julho de 1990, revelando que:

18. Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego. (grifos acrescentados ao original)

106. Do exame da legislação que disciplina o imposto de renda pessoa física, verifica-se que há expressa previsão de isenção do imposto de renda **apenas** na hipótese de concessão de **bolsas de pesquisa**, de modo que as demais modalidades previstas na regra (**promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares**) se sujeitam à incidência do tributo, porquanto se harmonizam com a materialidade do tributo, tal como previsto no art. 43 e seguintes do CTN e no inciso

III do art. 153 da CF.

107. Afora isso, verifica-se ainda que a legislação de regência previu expressamente que as bolsas culturais possuem a **natureza de doação com encargo**. Nesse sentido, o art. 40 do Decreto 11.453, de 2023, estabeleceu que o encargo será previsto no edital, inclusive podendo resultar em materialização de produtos.

108. Em razão disso, a isenção do imposto de renda sobre as **bolsas culturais de pesquisa** somente irá ocorrer **se** a sua concessão não representar **vantagem para o doador e não caracterizar contraprestação de serviços, porquanto, se previstas tais hipóteses, haverá a incidência do imposto**.

109. **Todas as demais modalidades de bolsas culturais previstas, submetem-se à exigência do imposto de renda.**

110. Como se trata de hipótese de tributação, tem a fonte pagadora o dever de retenção do IR, que deverá ser retido a título e calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação de Declaração de Ajuste Anual-DAA;

111. Se o donatário residir no exterior ou em local de tributação diferenciada, a tributação será exclusiva na fonte, nos termos do que estabelece o RIR/2018, a saber:

Seção II
Rendimentos, Ganhos de Capital e Demais Proventos
Subseção I
Incidência

Art. 685. **Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física** ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100](#) [Lei nº 3.470, de 1958, art. 77](#), [Lei nº 9.249, de 1995, art. 23](#), e [Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º](#)):

I - à alíquota de **quinze por cento**, quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, inclusive:

- a) os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;
- c) as pensões alimentícias e os pecúlios;
- d) os prêmios conquistados em concursos ou competições;

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;

b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os [incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691](#), os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o [art. 245](#).

§ 1º Prevalecerá a alíquota incidente sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos residentes ou domiciliados no País, quando superior a quinze por cento ([Decreto-Lei nº 2.308, de 1986, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 18](#)).

§ 2º No caso do inciso II, a retenção na fonte sobre o ganho de capital deve ser efetuada no momento da alienação do bem ou direito, sendo responsável o adquirente ou o procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º O ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 18](#)). (grifos acrescentados ao original)

112. Em síntese, verifica-se que, na hipótese de o destinatário do valor da bolsa cultural residir no exterior ou em local de tributação diferenciada (**remessa**), a tributação será exclusiva na fonte, nos percentuais respectivos de 15% e 25%, cabendo à fonte pagadora o dever de retenção.

III - CONCLUSÃO

113. Diante do exposto, e nos limites da atribuição regimental desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, nos termos do art. 13 da LC 73/93, acrescido dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF n. 36, de 24 de janeiro de 2014, a título colaborativo, em razão do art. 13 da LC 195, 2022, e levando em consideração a legislação que disciplina o imposto de renda, as seguintes premissas podem ser efetuadas:

- 1- O art. 18 da LC 195/22, ao atribuir às premiações culturais a natureza jurídica de doação sem encargo, inaugurou no ordenamento jurídico uma nova hipótese de isenção do imposto de renda pessoa física, consistente na doação em dinheiro pelo poder público a título de premiação cultural, que somente tem aplicação nos termos e limites daquela norma.
- 2- A premiação cultural paga em dinheiro, concedida à pessoa física com fundamento em outras normas jurídicas, que não a LC 195/2022, sofre a incidência do imposto de renda, nos termos da análise efetuada na Solução de Divergência nº 9 - Cosit, datada de 16 de julho de 2012.
- 3- Somente a premiação cultural paga em dinheiro às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, quando revestida da natureza jurídica de doação sem encargo, por força da LC 195/2022, é que não sofre a incidência do imposto de renda pessoa física, o que encontra fundamento de validade no inciso XVI do art. 6º da Lei n. 7.713/1998 c/c o art. 18 da LC 195, de 2022.
- 4- Na hipótese de a premiação cultural a título de doação ser remetida para pessoa física residente ou domiciliado no exterior (remessa), os valores sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 15% ou de 25%, na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, com base nos arts. 741 e ss. do RIR/2018, cabendo à fonte pagadora o dever de promover a retenção do imposto.
- 5- Premiações culturais concedidas pelo poder público a título de doação em dinheiro e destinadas às pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda pelo lucro real: se preenchidas todas as condicionantes previstas nas alíneas "a" e "b" do § 2º do art. 38 Decreto-Lei 1.598, de 1977, o valor recebido até 31 de dezembro de 2023, não irá compor a receita tributável. Após essa data, considerando a revogação do art. 38 do Decreto-Lei 1.598, de 1977, pela Medida Provisória 1.185, de 2023, e admitindo-se a hipótese de sua efetiva conversão em Lei, tais valores integrarão o resultado não operacional da empresa e serão tributados pelo IRPJ. Na hipótese de tributação, a fonte pagadora não tem a obrigação de efetuar a retenção por ausência de previsão legal.
- 6- Premiações culturais concedidas pelo poder público a título de doação em dinheiro e destinadas às pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda pelo lucro presumido, o valor da doação deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como "demais receitas", o que encontra fundamento legal nos arts. 591, 595 e 599 do RIR. Na hipótese de tributação, a fonte pagadora não tem a obrigação de efetuar a retenção do imposto por ausência de previsão legal.
- 7- Em relação às hipóteses em que o donatário for pessoa jurídica que apura o IRPJ pelo SIMPLES NACIONAL, compreende-se pela não incidência do imposto de renda, acatando-se o entendimento de que os valores recebidos do poder público por doação a título de premiação cultural não integram a base de cálculo para a determinação do valor dos tributos devidos, pois as doações sem encargo não se amoldam ao conceito de receita bruta, tal como definido na Lei Complementar nº 123, de 2006.
- 8- Se o beneficiário do prêmio for pessoa jurídica domiciliada no exterior, o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento). Na hipótese de o beneficiário ser domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, incidirá o imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), a teor do art. 695 do RIR. Nas situações descritas há o dever de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.
- 9- Incide IRPF sobre **asbolsas culturais destinadas à promoção, difusão, circulação,**

manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares, sendo dever da fonte pagadora realizar a retenção do tributo, que incidirá na fonte e calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA);

10- Incide IRPF sobre **asbolsas culturais de pesquisa** se houver vantagem para o doador e caracterizar contraprestação de serviços, sendo dever da fonte pagadora realizar a retenção do tributo, que incidirá na fonte e calculado de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA);

11- Na hipótese de incidência de IRRF sobre as bolsas culturais, se o destinatário residir no exterior ou em local de tributação diferenciada, também haverá o dever de retenção pela fonte pagadora e a tributação será exclusiva na fonte, nos percentuais respectivos de 15% e 25%, conforme prevê o art. 685 do RIR.

12- Em todas as hipóteses em que há isenção do imposto de renda, tal circunstância não desobriga automaticamente o contribuinte de cumprir obrigações acessórias, a exemplo de apresentação de declaração anual do IRPF, segundo as exigências que decorrem da legislação vigente.

114. A partir dessas premissas, levando em consideração os questionamentos objetivamente formulados pela Consultoria do Ministério da Cultura, opina-se:

Em relação às **premiações culturais**:

a) A isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º se aplica às premiações culturais?

R- a. 1) A isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º da Lei nº 7.713/1998, apenas aplica-se às premiações culturais pagas em dinheiro às pessoas físicas e concedidas nos termos da LC 195, de 2022, em razão da sua natureza jurídica de doação sem encargo. Na hipótese de a premiação cultural a título de doação ser remetida para pessoa física residente ou domiciliado no exterior (remessa), os valores sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 15% ou de 25%, na hipótese de o beneficiário ser residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, com base nos arts. 741 e ss. do RIR/2018, cabendo à fonte pagadora o dever de promover a retenção do imposto.

R- a. 2) Em relação às premiações em dinheiro recebidas por pessoas jurídicas, as empresas optantes do SIMPLES NACIONAL não se sujeitam à incidência do imposto de renda, nos termos do art. 18 da LC 123, de 2006.

R- a. 3) As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido deverão recolher o tributo incidente sobre as premiações culturais, quando da apresentação da sua declaração de imposto de renda, nos termos do Decreto-Lei 1.598, de 1977 e da Lei 9.430, de 1996, não havendo obrigação de retenção pela fonte pagadora, em razão da inexistência de previsão legal.

R- a. 4) As pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda pelo lucro real, se preenchidas toda as condicionantes previstas nas alíneas "a" e "b" do § 2º do art. 38 Decreto-Lei 1.598, de 1977, não incluirão o valor da premiação cultural recebido até 31 de dezembro de 2023 na receita tributável. Após essa data, por força da MP 1.185/2023, e considerando a hipótese de sua efetiva conversão em Lei, tais valores integrarão o resultado não operacional da empresa e serão tributados pelo IRPJ, quando da apresentação da sua declaração de imposto de renda, não havendo obrigação de retenção pela fonte pagadora, em razão da inexistência de previsão legal.

R- a.5) Na hipótese de o prêmio ser destinado à pessoa jurídica domiciliada no exterior (remessa), o imposto sobre a renda incide exclusivamente na fonte, à alíquota de 15% (quinze por cento), e, na hipótese de o beneficiário ser domiciliado em país com tributação favorecida, assim considerado pela legislação do imposto, incidirá o imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Nessas hipóteses, caberá a fonte pagadora promover a retenção.

b) Caso não se aplique a isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º, quais alíquotas devem ser adotadas para pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista que os incisos do art. 732 se referem a

espécies de premiação distintas da premiação cultural?

R- Prejudicada em razão da resposta proferida no item "a".

c) Sendo a premiação uma hipótese de doação, incide Imposto Transmissão Causa Morte e Doação - ITCMD? Caso positivo, por se tratar de imposto estadual, cabe ao ente verificar eventuais hipóteses de isenção tributária e informá-las no edital?

R- Prejudicada, em razão do item 14 do PARECER n. 00167/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU.

(d) a atribuição de natureza jurídica de doação (sem encargo) à premiação cultural enseja isenção de imposto de renda? Se sim, sob qual fundamento normativo?

R- Prejudicada em razão da resposta proferida no item "a".

(e) A isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º [da Lei Nacional no 7.713/1998] se aplica às premiações culturais?

R- Prejudicada em razão da resposta proferida no item "a".

(f) caso não se aplique a isenção de que trata o inciso XVI do art. 6º quais alíquotas devem ser adotadas para pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista que os incisos do art. 732 se referem a espécies de premiação distintas da premiação cultural?

R- Prejudicada em razão da resposta proferida no item "a".

Em relação às **bolsas culturais**:

g) As bolsas culturais destinadas à promoção, difusão, circulação, manutenção temporária, residência, intercâmbio cultural e similares são isentas de imposto de renda?

R- Tais bolsas culturais sujeitam-se à incidência do imposto de renda pessoa física, devendo o ente responsável pelo seu pagamento efetuar a retenção do imposto de renda, de acordo com a tabela progressiva mensal, a título de antecipação de Declaração de Ajuste Anual (DAA), e, se o destinatário residir no exterior ou em local de tributação diferenciada, também haverá o dever de retenção pela fonte pagadora e a tributação será exclusiva na fonte, nos percentuais respectivos de 15% e 25%, conforme prevê o art. 685 do RIR. Em adição, quanto às bolsas culturais de pesquisa, informa-se que elas podem ser isentas do IRRF, desde que não haja vantagem para o doador e contraprestação de serviços, nos termos da alínea a do inciso VII do art. 35 do RIR/18.

h) Em caso de eventual incidência de ITCMD as normas referentes à legislação local, inclusive isenções tributárias, devem constar nos editais da Lei Paulo Gustavo?

R- Prejudicada a resposta, em razão do item 18 do PARECER n. 00167/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU.

Por fim, por segurança jurídica, na perspectiva de redução de eventual litigiosidade, e no intuito de que a orientação contida no edital/chamamento seja completa, recomenda-se ao consulente que os Estados e o DF sejam instados a se manifestar, em especial, sobre a possibilidade de incidência do ITCMD sobre os valores recebidos a título de premiação cultural, dada a natureza jurídica de doação inaugurada pela LC 195, de 2022.

Outrossim, sugere seja dado ciência da presente manifestação à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

À consideração⁽⁵⁾.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI
PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

1. De acordo com o Parecer SEI nº 3702/2023/MF.
2. À apreciação do Procurador-Geral Adjunto Tributário.

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
COORDENADORA-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

1. De acordo com o Parecer SEI nº 3702/2023/MF.
2. Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, para ciência.

3. Devolva-se os autos ao Ministério da Cultura - MinC, em resposta ao OFÍCIO n. 00008/2023/CONJUR-MINC/CGU/AGU, oriundo da Consultoria Jurídica junto ao MinC (36164312), e, em acréscimo, considerando que o parecer em referência foi classificado como ato preparatório, de acordo com as regras da Lei de Acesso à Informação, solicita-se à Consulente que, a título de cooperação, informe a esta Coordenação assim que a decisão for tomada, para fins de reclassificá-lo para público, uma vez que a publicidade é garantida constitucionalmente no âmbito da Administração Pública (art. 37 da CF). Outrossim, caso não haja informação sobre a referida decisão ou a existência de óbices jurídicos para a mencionada reclassificação no prazo de 60 dias, a contar da restituição do processo ao consulente, este parecer será reclassificado como ato público.

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA
PROCURADOR-GERAL ADJUNTO TRIBUTÁRIO

(1) O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal julgou o referendo da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 7.232, proposta por Rede Sustentabilidade em face da Medida Provisória no 1.135, de 28/8/2022, que altera a Lei Complementar no 195/2022, a Lei no 14.399/2022 e a Lei no 14.148/2021, dispondo sobre o apoio financeiro ao setor cultural e ao de eventos. No julgamento, por maioria, o Plenário Virtual da Suprema Corte "referendou a decisão que deferiu a tutela de urgência pleiteada para 'a) autorizar a execução da Lei Complementar no 195/2022 (Lei Paulo Gustavo) pelos entes federados até 31/12/2023 ou até que o Congresso Nacional conclua a apreciação da Medida Provisória n. 1.135/2022, devolvendo-se ao Tesouro Nacional os recursos não utilizados até aquela data, na forma das leis da República; b) seja efetuado pelos órgãos federais competentes, especialmente o Ministério da Fazenda e o Ministério do Turismo, até o dia 31/12/2022, sem óbice direto ou indireto, sob pena de responsabilidade de quem der causa ou impedir o cumprimento integral das normas, o empenho global e emissão de Nota de Empenho para a unidade gestora da SECULT/MTUR, nos termos dos itens 3.2.2.7, 3.2.2.7.1, 3.2.2.7.2 e 3.2.2.7.3 do Manual do SIAFI, para fins de cumprimento da Lei no 4.320/1964, pela impossibilidade de serem discriminados os valores para os favorecidos pelo empenho dos recursos, isto é, os entes federados pela plataforma + Brasil; c) inscreva a SECULT/MTUR em restos a pagar os recursos empenhados nos termos do item b. Pela urgência da presente medida, à Secretaria Judiciária para, com urgência e prioridade, adotar as providências cabíveis para ciência pelas autoridades competentes pelo cumprimento desta decisão".

(2) Art. 538- "Considera-se doação o **contrato** em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra."

(3) Na doutrina, registra-se que as espécies de doação são classificadas da seguinte forma: "a) Pura e simples ou típica (vera et absoluta) – Quando o doador não impõe nenhuma restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a sua eficácia a qualquer condição. O ato constitui uma liberalidade plena. b) Onerosa, modal, com encargo ou gravada (donatione sub modo) – Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever." (Gonçalves, C. R. Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.))

(4) Optou-se por não abordar o tema do IR pelo lucro arbitrado, por tratar-se de hipótese residual.yy

(5) Indexação: 4.3. Interpretação da legislação tributária. 6.4.1. Isenção. 8.1.3. Imposto de Renda - IR

3



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/11/2023, às 12:13, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 20/11/2023, às 22:18, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 21/11/2023, às 09:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **37443158** e o código CRC **1D4D5845**.

Referência: Processo nº 01400.010819/2023-30

SEI nº 37443158