

# O Imposto de Renda sobre a Distribuição de Bens e Serviços mediante Sorteio ou Concurso

## *Income Tax on the Distribution of Goods and Services by Prize Draw or Competition*

João Batista Brandão Neto

*Especialista em Direito Tributário (IBDT). Bacharel em Direito (ICF/PI). Advogado em São Paulo/SP. E-mail: joao.brandaont@gmail.com.*

Carlos Augusto Daniel Neto

*Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito Tributário (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário (IBET/SP). Conselheiro titular da 1ª Seção do CARF. Ex-Conselheiro da 3ª Seção do CARF. Advogado licenciado. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES). E-mail: carlosdanielneto@usp.br.*

### *Resumo*

Este artigo tem por objetivo analisar a constitucionalidade do art. 63 da Lei n. 8.981/1995, que prescreve que a distribuição de bens e serviços mediante sorteio ou concurso será tributada pelo imposto de renda retido exclusivamente na fonte. Busca-se demonstrar que a sistemática de tributação exclusivamente na fonte nesse caso fere as normas constitucionais que regem o imposto de renda, marcadamente a regra de competência tributária, pois a hipótese legal tributa pessoa que não aufera renda. Além do mais, para efeitos argumentativos, será demonstrado que a interpretação que a Receita Federal do Brasil faz do art. 63 fere o art. 43 do CTN, pois busca-se tributar hipótese em que não há disponibilidade de renda. *Palavras-chave:* competência tributária, imposto de renda, tributação exclusiva na fonte, prêmios em bens e serviços.

### *Abstract*

This article aims to analyze the constitutionality of article 63 of law n. 8.981/1995. This provision prescribes that the distribution of goods and services by drawing or competition will be taxed by income tax withheld exclusively at source. It is tried to demonstrate that the taxation exclusively at source, in this case, violate the constitutional norms that regulate the income tax, specially the rule of tax jurisdiction, because, the legal hypothesis taxes person who does not receive income. Moreover, for argumentative purposes, it will be shown that the Federal Revenue of Brazil's interpretation of article 63 violate the article 43 of the National Tax Code, therefore, it seeks to tax hypothesis in which there is no availability of income.

*Keywords:* tax jurisdiction, income tax, withholding, prizes on goods and services.

## Introdução

A distribuição gratuita de bens e serviços mediante sorteio ou concurso é uma prática comum no mercado, entre empresas de diversos ramos – *shopping centers*, supermercados, varejistas, indústrias etc. –, que costumam sorteá-los com o intuito de atrair e fidelizar clientes. Esta operação, no entanto, está sujeita a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, por força do art. 63 da Lei n. 8.981/1995<sup>1</sup>, diferentemente da sistemática usual de tributação antecipada na fonte ou através de declaração – e recolhimento – do contribuinte.

Este artigo objetiva apontar razões contrárias à validade dessa norma, pois a incidência do IRRF nessa hipótese viola os ditames constitucionais que regem a tributação da renda. Subsidiariamente, para efeitos argumentativos, serão apontados óbices à interpretação da Receita Federal do Brasil acerca desse dispositivo, cristalizada no Ato Declaratório Normativo (ADN) n. 19/1996.

Com o intento de melhor contextualizar o problema enfrentado, cabe aqui descrever um caso hipotético baseado nas circunstâncias factuais geralmente verificadas: uma empresa do ramo alimentício anuncia ao público que irá sortear um automóvel no valor de quarenta mil reais. Para participar da promoção, a pessoa deverá cadastrar a nota fiscal do produto no *site* da empresa, bem como seus dados pessoais para identificação. Após o sorteio, o sorteado deverá ir ao local selecionado pela promoção com seus documentos pessoais e as notas fiscais cadastradas. A não apresentação dos documentos ou das notas fiscais leva a desclassificação da promoção. Caso ele não retire o prêmio no prazo de 180 dias, o valor do bem será destinado para o Tesouro Nacional (trata-se do valor de aquisição do prêmio pela empresa, não o bem em si), conforme determina o art. 6º da Lei n. 5.768/1971<sup>2</sup>.

Diante desse caso, o desenvolvimento do trabalho se dividirá em dois tópicos. No primeiro tópico, será realizada a análise do negócio jurídico da distribuição gratuita de bens e serviços mediante sorteio ou concurso. O segundo tópico, no entanto, será dividido em três partes: a primeira delas tratará sobre o fato gerador do imposto de renda; a segunda, por sua vez, descreverá o regime da tributação exclusivamente na fonte, bem como exporá os seus limites constitucionais; por fim, a terceira irá expor como se dá a tributação da distribuição de bens e serviços mediante sorteio ou concurso e a interpretação da Receita Federal sobre a matéria, além disso, será demonstrada a inconstitucionalidade do art. 63 e a ilegalidade do ADN n. 19/1996.

### 1. A tributação da distribuição de bens e serviços mediante sorteio

A distribuição gratuita de prêmios a título de propaganda efetuada mediante sorteio, vale-brinde, concurso ou operação assemelhada é regulamentada pela Lei n. 5.768/1971, a qual estabelece a necessidade de autorização do Ministério da

<sup>1</sup> “Art. 63. Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de vinte por cento, exclusivamente na fonte.”

<sup>2</sup> “Art. 6º Quando o prêmio sorteado, ou ganho em concurso, não for reclamado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, caducará o direito do respectivo titular e o valor correspondente será recolhido ao Tesouro Nacional no prazo de 10 (dez) dias pelo distribuidor autorizado.”

Fazenda para sua realização, bem como a observância de requisitos específicos<sup>3</sup>. Aquela lei é, por sua vez, regulamentada pelo Decreto n. 70.951/1972 e pela Portaria MF n. 41/2008, que define em seu art. 2º os institutos regulados.

O caso hipotético exposto na introdução, por exemplo, seria qualificado como distribuição de prêmio mediante sorteio<sup>4</sup>, pois busca-se distribuir bens com base em modalidade que se vale somente da sorte para premiar. Se a mecânica de distribuição fosse através de uma competição, por exemplo, uma disputa para se verificar quem sabe mais acerca da história da empresa, ela seria mediante concurso.

Independentemente do meio adotado, a pessoa jurídica que distribuirá os prêmios cria, mediante ato de vontade tornado público, o dever de cumprir sua promessa para quem estiver em conformidade com as condições postas, nos termos do art. 854 do Código Civil<sup>5</sup>. De acordo com Tercio Sampaio Ferraz Junior, “mediante anúncio público, pode-se prometer recompensa ou gratificação a quem preencha certa condição ou realize certo desempenho”<sup>6</sup> – trata-se de negócio jurídico *unilateral, gratuito e condicionado por cláusula suspensiva*.

Por negócio jurídico, entenda-se “toda declaração de vontade destinada à produção de efeito jurídicos correspondentes ao intento prático do declarante, se reconhecido e garantido pela lei”<sup>7</sup>. O negócio jurídico unilateral, por sua vez, é aquele que “se forma com a declaração de vontade de uma só parte, como o *testamento, a renúncia, a procuração e a despedida* de um empregado”<sup>8</sup>. Para que a promessa de recompensa exista e seja válida, ela não precisa de uma confluência de vontades, como em um contrato, a manifestação de vontade é unicamente da empresa, embora, para sua validade, seja necessária a aprovação do Ministério da Fazenda.

O negócio jurídico gratuito é aquele em que há diminuição patrimonial de apenas uma das partes<sup>9</sup>. No caso em estudo, há a diminuição patrimonial somente do distribuidor, pois, para o sorteado receber o prêmio, não é necessária contraprestação patrimonial nenhuma. O negócio oneroso ocorre antes do sorteio, isto é, na compra e venda dos produtos registrados na nota fiscal, sendo negócio

<sup>3</sup> “Art. 1º A distribuição gratuita de prêmios a título de propaganda quando efetuada mediante sorteio, vale-brinde, concurso ou operação assemelhada, dependerá de prévia autorização do Ministério da Fazenda, nos termos desta lei e de seu regulamento.”

<sup>4</sup> Portaria MF n. 41/2008, art. 2º: “II – Sorteio – modalidade de promoção comercial, na qual são emitidos, em séries de no máximo cem mil números, elementos sorteáveis numerados, distribuídos concomitante, aleatória e equitativamente e cujos contemplados são definidos com base nos resultados das extrações da Loteria Federal ou com a combinação de números desses resultados. Nesta modalidade, a premiação deverá ser idêntica para cada série, quando emitida mais de uma para um mesmo período de participação;”

<sup>5</sup> “Art. 854. Aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, a quem preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido.”

<sup>6</sup> Do negócio jurídico de distribuição de prêmios mediante sorteio a título de propaganda comercial. In: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JUNIOR, Walfrido Jorge; e GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (coord.). *Direito empresarial e outros estudos em homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 667.

<sup>7</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 269.

<sup>8</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*, p. 304.

<sup>9</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 371.

jurídico diferente – a onerosidade da condição de participação no sorteio não afeta a unilateralidade da promessa de prêmio.

No presente caso, há múltiplas condições suspensivas. O sorteio em si, como colocado por Ferraz Junior<sup>10</sup>, é uma das condições do negócio jurídico. Ocorre que, para ele se aperfeiçoar, há a necessidade de se cumprir outras condições. Voltando ao caso hipotético trazido na introdução, o sorteio não é a única condição suspensiva existente. A necessidade de apresentação dos documentos de identificação e das notas fiscais cadastradas também é condição que deve ser cumprida. O sorteado que for buscar seus prêmios, mas que não trouxer as notas fiscais não terá direito a retirá-lo. Além disso, a própria manifestação no sentido de retirar o prêmio é uma condição, já que, caso não exercida, o ganhador perderá ao direito de pleiteá-lo e o seu valor será direcionado ao Tesouro Nacional<sup>11</sup>.

Portanto, o negócio jurídico só se aperfeiçoa e exaure seus efeitos quando o direito ingressa no patrimônio do sorteado, o que é condicionado ao atendimento de todas essas condições apontadas acima<sup>12</sup>. Como pontua Maria Helena Diniz, “Pendente a condição suspensiva não se terá direito adquirido, mas expectativa de direito ou direito eventual. Só se adquire o direito após o implemento da condição.”<sup>13</sup>

Estes elementos do negócio jurídico acabam por influenciar a formação do fato gerador do imposto em estudo, conforme demonstraremos no tópico seguinte.

## 2. O fato gerador do imposto de renda

A Constituição Federal (adiante, CF/1988), ao estruturar o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu a competência dos entes federativos de instituírem diferentes espécies tributárias, cada qual com suas estruturas e finalidades financeiras específicas. No caso dos impostos, esta espécie encontra sua justificativa na necessidade de a sociedade como um todo arcar com os gastos gerais do Estado, através de uma distribuição equitativa desse ônus fiscal. Para isso, foram elencadas constitucionalmente atividades ou situações que denotariam a capacidade de cada cidadão de participar do custeio da atividade estatal<sup>14</sup>.

Ou seja, o legislador, ao definir a hipótese de incidência de um imposto, deve determinar circunstâncias que sirvam como manifestação de “capacidade contributiva”<sup>15</sup>, desde que esteja dentro da materialidade franqueada constitucionalmente. Assim, a escolha de fatos que não revelem tal capacidade econômica viola as regras de competência tributária. Estas considerações são essenciais para entendermos o fato gerador do imposto de renda, afinal, de acordo com Roque

<sup>10</sup> RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1, p. 670.

<sup>11</sup> “Art. 6º Quando o prêmio sorteado, ou ganho em concurso, não for reclamado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, caducará o direito do respectivo titular e o valor correspondente será recolhido ao Tesouro Nacional no prazo de 10 (dez) dias pelo distribuidor autorizado.”

<sup>12</sup> RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1, p. 160.

<sup>13</sup> DINIZ, Maria Helena. Art. 125. In: FIUZA, Ricardo (coord.). *Novo Código Civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 129-130.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012, p. 38.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 222.

Carrazza<sup>16</sup>, a CF/1988 traz o arquétipo das hipóteses de incidência dos impostos, seja indicando minimamente as diretrizes de construção das circunstâncias fáticas de nascimento da exação, seja identificando aqueles que podem ser onerados com o tributo.

O art. 153, inciso III, da CF/1988 prescreve a competência da União de instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza”, entretanto, são conceitos abertos que demandam por explicitação pelo legislador complementar – a despeito da existência de um núcleo semântico mínimo haurido do altiplano constitucional –, o que é feito pelo art. 43 do Código Tributário Nacional (adiante, CTN), *in verbis*:

“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.”

De acordo com Alcides Jorge Costa<sup>17</sup>, a definição de renda trazida pela legislação complementar abarca tanto os conceitos de renda provenientes da *Teoria do Acréscimo Patrimonial*, quanto da *Teoria da Fonte*.

Para a primeira teoria, renda seria a variação patrimonial positiva verificada por alguém dentro de determinado lapso temporal, deduzidas as despesas necessárias para a geração deste acréscimo<sup>18</sup>. Verifica-se o patrimônio de uma pessoa em dado momento temporal e o compara com aquele existente em momento posterior, o acréscimo líquido dele será o objeto da tributação do imposto de renda.

De acordo com a segunda teoria, renda é “o produto periódico de uma fonte permanente (*bens de capital ou trabalho*) vocacionada a esse fim”<sup>19</sup>. Isto é, trata-se dos rendimentos operacionais da empresa ou, no caso da pessoa física, dos rendimentos do seu trabalho, por exemplo.

Ao abarcar as duas teorias, o CTN determina que “qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto”<sup>20</sup>.

<sup>16</sup> *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 606.

<sup>17</sup> Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 56.

<sup>18</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>19</sup> FLÁVIO NETO, Luís. Comentários de Luís Flávio Neto. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 60.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 246-247. Corroborando esta leitura, os Trabalhos da Comissão Especial do CTN esclarecem este ponto: “A Comissão adotou o entendimento de que o legislador constituinte, ao referir ‘proventos’, visou os tipos de ganhos que falte algum dos elementos do conceito formal de rendimento, acima referido [...], inclinando-se assim para a teoria econômica do ‘acréscimo patrimonial líquido.’” (MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, 1954, p. 128)

A hipótese de incidência deste tributo, entretanto, não é a mera existência de renda, mas sim a aquisição de sua *disponibilidade jurídica ou econômica*, por parte do contribuinte. Ao tratar da temática, Alcides Jorge Costa<sup>21</sup> afirma que “quando se fala em aquisição de renda deve entender-se aquisição de renda que pode ser empregada, aproveitada, utilizada, etc.” De acordo com Victor Borges Polizelli<sup>22</sup>, a diferença entre as duas modalidades de disponibilidade se situa na diferenciação entre métodos contábeis de apuração da receita: a disponibilidade jurídica se referiria ao regime contábil da competência e a disponibilidade econômica ao regime de caixa.

No entanto, tal posição não é pacífica. Para Ricardo Mariz de Oliveira<sup>23</sup>, o critério de distinção é a proteção que o direito dá à aquisição do rendimento: a disponibilidade jurídica se dá para aquele patrimônio adquirido segundo às normas jurídicas, enquanto a econômica se refere ao rendimento não albergado por estas normas, por exemplo, os rendimentos advindos de jogos de azar ou aqueles provenientes de atividades ilícitas.

No entanto, há autores que entendem que a distinção é inútil. Brandão Machado<sup>24</sup>, em erudito trabalho, aduz que renda é um acréscimo patrimonial e o patrimônio, por sua vez, é uma universalidade de direitos – desta forma, não há um acréscimo ao patrimônio que não seja de direitos, não havendo motivos para distinguir a disponibilidade jurídica da econômica. A distinção entre os dois tipos de disponibilidade estaria na teoria adotada pelo elaborador do CTN, Rubens Barbosa Nogueira, a teoria do patrimônio econômico. A “disponibilidade econômica do rendimento vem a ser a posse do rendimento”<sup>25</sup>, não necessitando da sua propriedade jurídica. Ou seja, tem-se “a simples posse como fato imputável ao seu adquirente para qualificá-lo como devedor do imposto de renda”<sup>26</sup>.

Nessa mesma linha, Luís Eduardo Schoueri<sup>27</sup> argumenta que o que importa é a verificação da disponibilidade de renda, não importando se jurídica ou econômica. Ao determinar que é apenas necessária a averiguação de uma das disponibilidades para a ocorrência do fato gerador, o legislador teria dispensado a discussão sobre a diferença entre elas. O que importaria para se constatar a realização do fato jurídico tributário é apenas a disponibilidade. Esta, por sua vez, é verificada quando o beneficiário da renda puder “segundo o seu entendimento,

<sup>21</sup> Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 233.

<sup>22</sup> *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 177.

<sup>23</sup> *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 299-301.

<sup>24</sup> Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 114.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 119.

<sup>26</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 120.

<sup>27</sup> O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, p. 251-252.

empregar os recursos para a destinação que lhe aprouver, inclusive pagar os impostos”<sup>28</sup>.

A configuração dos fatos geradores no Direito Tributário brasileiro, entretanto, não está sujeita apenas a configurações fáticas de ordem econômica, mas obedece a um regime jurídico específico. Desse modo, os fatos que denotam a disponibilidade jurídica ou econômica de renda deverão ser situações *fáticas* ou *jurídicas*, nos termos prescritos pelo art. 116 do CTN<sup>29</sup>, para que se possa considerar nascido o dever de pagar o imposto de renda.

As situações fáticas se referem a fatos não previamente regulados pelo direito<sup>30</sup>. Por exemplo, a saída da mercadoria do estabelecimento é uma situação fática que compreende o aspecto temporal do fato gerador do ICMS. Por outro lado, as situações jurídicas são aquelas que abrigam um negócio jurídico regulamentado por outro ramo do direito como elemento da hipótese de incidência<sup>31</sup>. Desta forma, o fato gerador só se realiza com constituição definitiva do negócio jurídico previsto – conforme determina o inciso II do art. 116 do CTN. Um exemplo seria a transmissão do imóvel para efeitos de incidência do ITBI, pois ela depende de forma prescrita pelo Direito Civil, no caso, o registro do título translativo no Registro de Imóvel, art. 1.245 do Código Civil<sup>32</sup>.

Além disso, o negócio jurídico situado na hipótese de incidência, por sua vez, pode estar sujeito a cláusulas condicionais suspensivas ou resolutivas. No primeiro caso, o fato gerador só se dará com o implemento da condição (inciso I do art. 117 do CTN<sup>33</sup>). No segundo caso, o fato gerador será considerado como realizado “desde o momento da prática do ato ou da celebração do contrato” (inciso II do art. 117 do CTN).

Em conformidade com os parâmetros determinados pela legislação complementar, cabe ao legislador ordinário instituir o imposto de renda e estruturar como se dará essa tributação. Ele pode escolher tributar a renda: (a) através do *sistema cedular* com a criação de critérios de diferenciação de rendimentos de forma a tributar cada um deles diferenciadamente; (b) através do *sistema global*, o qual busca agregar todos os rendimentos, independentemente da fonte ou espécie, e os tributa em conjunto; por fim, (c) a legislação pode optar por classificar os rendimentos em diferentes espécies, sujeitas a tributações diferenciadas, mas complementadas por um imposto global que se sobrepõe<sup>34</sup>.

<sup>28</sup> Ibid., p. 252.

<sup>29</sup> “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

<sup>30</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 297-298.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 539.

<sup>32</sup> “Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.”

<sup>33</sup> “Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;”

<sup>34</sup> TILBERY, Henry. *O novo Imposto de Renda no Brasil: comentário à Lei nº 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989, p. 16.

No Brasil, embora o art. 7º da Lei n. 4.506/1964<sup>35</sup> tenha abolido o sistema cedular instituído pelo art. 2º do Decreto-lei n. 5.844/1943<sup>36</sup> para a tributação da renda das pessoas físicas, há ainda resquícios deles. Os ganhos de capital, por força do art. 21, § 2º, da Lei n. 8.981/1995<sup>37</sup>, são tributados de forma apartada e em conformidade com tabela progressiva diferente dos demais rendimentos. Também há rendimentos sujeitos à retenção na fonte pela fonte pagadora, a título de antecipação do tributo devido e com fins de simplificação da arrecadação, mas sujeitos a ajuste na declaração anual. Existem, por fim, rendimentos que são tributados *exclusivamente na fonte* (isto é, sem estar sujeito à tributação ordinária da renda de pessoas físicas, através dos ajustes na declaração anual), caso da distribuição de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, que é o objeto de estudo deste artigo.

O próximo tópico analisará a dinâmica da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, as diferenças para a retenção por antecipação e os limites da sua utilização.

### 3. Sobre o imposto de renda retido exclusivamente na fonte

O legislador ordinário se vale de diversas técnicas de arrecadação para cobrar o imposto de renda. Dentre elas, uma bastante utilizada é da retenção do imposto de renda na fonte, a qual está, inclusive, prevista no parágrafo único do art. 45 do CTN, *in verbis*:

“Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

A leitura dada pelo Superior Tribunal de Justiça a este parágrafo único, por sua jurisprudência pacífica, é externada no REsp n. 1.318.163/PR<sup>38</sup>, no qual se reconhece duas possibilidades: (i) com base no art. 113, § 2º, do CTN<sup>39</sup>, o sujeito pode ser incumbido pela legislação tributária de reter e recolher um tributo, mesmo não fazendo parte da relação jurídico-tributária principal, na qualidade de

<sup>35</sup> “Art. 7º A partir do exercício financeiro de 1965, inclusive, deixarão de incidir impostos cedulares sobre os rendimentos líquidos declarados pelas pessoas físicas, na forma da lei.”

<sup>36</sup> “Art. 2º Para os fins do imposto, os rendimentos serão classificados em oito cédulas que se coordenam e denominam pelas primeiras letras do alfabeto.”

<sup>37</sup> “§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração. Sobre o tema, Cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A irracionalidade na tributação progressiva dos ganhos de capital da Lei nº 13.256/2016. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário* v. 2, 2018, p. 99-120.

<sup>38</sup> EREsp n. 1.318.163/PR, Rel. Min. Og Fernandes, Primeira Seção, j. 14.06.2017, *DJe* 15.12.2017.

<sup>39</sup> “Art. 113 [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

contribuinte ou responsável; e (ii) com suporte no art. 128 do CTN<sup>40</sup>, determinado sujeito, em razão da condição de possuidor dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis, pode ser incluído numa relação jurídico-tributária principal, como responsável pelo pagamento do tributo.

Em se tratando de sujeição passiva por responsabilidade tributária, o CTN aduz no seu art. 128 que apenas alguém vinculado ao fato gerador da obrigação pode ser escolhido para esse cargo. Essa pessoa vinculada, por sua vez, na esteira da lição de Alcides Jorge Costa, deve ter ligação, com o fato gerador ou com o contribuinte, que lhe permita algum tipo de controle do fato gerador e que lhe permita, como substituto, ver-se reembolsado do imposto pago<sup>41</sup>.

Ainda sobre o fato gerador do IRRF, afirma Ricardo Mariz de Oliveira<sup>42</sup>,

“[...] o momento em que ocorre o fato gerador do IRF é o do pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa da renda ou do provento pelo seu devedor ao credor, beneficiário desses fatos e contribuinte do imposto de renda, porque eles se agregam positivamente ao seu patrimônio.”

Estes momentos podem ser conceituados: (a) pagamento como “o ato de entrega do dinheiro ou da coisa por meio do qual se extingue a obrigação de direito privado”<sup>43</sup>; (b) crédito como o ato praticado pelo devedor, por meio do qual atribui “ao titular do pagamento a possibilidade de vir recebê-lo de imediato”<sup>44</sup>; (c) emprego como “a utilização do dinheiro do pagamento em alguma finalidade de interesse do beneficiário”<sup>45</sup>; (d) entrega como o “ato físico de passar o dinheiro do pagamento para as mãos do beneficiário ou de alguém por ele autorizado a receber”<sup>46</sup>; e, por fim, (e) remessa como o “envio do dinheiro para o beneficiário de um pagamento, sendo que esse termo geralmente é reservado para utilização quando se trata de transferência de moeda para o exterior”<sup>47</sup>.

Importante ressaltar que, em todas essas espécies há o envolvimento de dinheiro ou “quase-dinheiro”, de forma que a fonte consegue repassar o valor devido para beneficiário menos o valor do tributo retido, assim, o ônus do tributo é suportado pelo contribuinte. Se alguém planeja remeter 100 reais para o exterior e, hipoteticamente, a alíquota de imposto de renda aplicado nesse caso é de 10%, então o valor efetivamente recebido pelo beneficiário será de 90 reais. Se for acordado pelas partes que o beneficiário receberá efetivamente 100 reais, então deverá ser feito um cálculo de majoração da remessa de forma que o valor bruto me-

<sup>40</sup> “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

<sup>41</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICMS e substituição tributária. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017, p. 179.

<sup>42</sup> *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 500.

<sup>43</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 500.

<sup>44</sup> *Ibid.*, p. 511.

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 513.

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 513.

<sup>47</sup> *Ibid.*, p. 513.

nos o tributo resulte no montante acordado – prática mais conhecida por reajustamento da base de cálculo ou *gross up*.

Há duas hipóteses de retenção de imposto de renda na fonte no Brasil: a por antecipação e a exclusiva. No primeiro caso, embora ainda não tenha se aperfeiçoado completamente o fato gerador do imposto, a fonte pagadora tem o dever de reter o imposto de renda de forma antecipada. Ao final do período, o contribuinte deverá apresentar a Declaração de Ajuste Anual para a Receita Federal, por meio da qual ele informará se, computando os ganhos e excluindo as deduções autorizadas, houve aquisição de renda no ano e qual o montante devido. Do montante devido, compensa-se o que já fora recolhido a título de antecipação e, assim, verifica-se se houve pagamento a maior (devendo haver restituição do que fora pago a maior) ou se ele foi a menor (devendo o contribuinte complementar o recolhido).

A fonte assume, neste caso, a figura do agente de retenção, isto é, aquela pessoa que, por estar diretamente ligada ao fato gerador, está obrigada a recolher tributo devido por outrem<sup>48</sup>. A tributação, neste caso, se baseia no princípio da agência, pois a fonte age como mero coletor de tributos que recolhe o que é devido por terceiro e o entrega para o Estado<sup>49</sup>. Trata-se, portanto, de obrigação acessória atribuída pela legislação à fonte pagadora, devendo recolher o tributo, ainda que não esteja integrada na relação jurídico-tributária.

A responsabilidade do agente de retenção, nesta modalidade, dura até a data de entrega da Declaração de Ajuste Anual, no caso de pessoas físicas, ou na data prevista para o encerramento do período de apuração, no caso de pessoas jurídicas, conforme entendimento expresso pela Receita Federal no Parecer Normativo COSIT n. 01/2000<sup>50</sup>.

O IRRF por antecipação é caracterizado pela presença de todos os elementos necessários para o surgimento do fato gerador, com exceção do aspecto tem-

<sup>48</sup> FARIA, Renato Vilela. *Natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2012, p. 232.

<sup>49</sup> SOOS, Piroška E. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdã: IBFD, 1997, p. 12.

<sup>50</sup> “12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima. 13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. [...] 14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.”

poral, e é isso que separa esse regime do imposto pago na qualidade de imposto devido<sup>51</sup>. Portanto, embora não tenha ocorrido ainda o fato gerador, há indícios suficientes de disponibilidade de renda para justificar a retenção. Caso, ao final do período, verifica-se que não ocorreu o fato gerador ou o montante final devido foi menor, então o contribuinte será ressarcido. No entanto, se houver a retenção, mas não o recolhimento para os cofres públicos, então houve o cometimento do crime de apropriação indébita, previsto no art. 11 da Lei n. 4.357/1964.

No regime de retenção *exclusivo*, por sua vez, “o legislador destaca determinado tipo de rendimento para que seja tributado separadamente das demais rendas do contribuinte”<sup>52</sup>. Os rendimentos tributados nesse caso não se comunicam com o restante da renda e não adquirem caráter de antecipação, isto é, eles não compõem a base de cálculo no ajuste anual e o valor pago não é compensado com o devido no final do período, logo, a tributação é revertida de caráter definitivo<sup>53</sup>.

Desta forma, a retenção exclusiva se diferencia da antecipação na medida em que, enquanto nesta o fato gerador não se aperfeiçoou por completo, naquela o fato gerador ocorreu em sua plenitude e a fonte assume unicamente o polo passivo, na condição de responsável tributário por substituição, “excluindo” o contribuinte dele. Apesar disso, o ônus econômico do tributo remanesce com o contribuinte, pois a fonte pagadora é autorizada a se ressarcir do ônus tributário suportado através da dedução do valor do tributo do montante repassado para o beneficiário<sup>54</sup> – até mesmo como exigência expressa do art. 128 do CTN, já analisado acima. Esta é a posição adotada também pela Receita Federal, expressa no Parecer Normativo COSIT n. 01/2002:

“Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.”

Pode-se concluir então que, enquanto na “exclusiva” estamos diante de uma hipótese de substituição tributária<sup>55</sup>, na “por antecipação” a fonte pagadora é mero agente de retenção, em cumprimento de obrigação acessória, mas podendo

<sup>51</sup> FARIA, Renato Vilela. *Natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2012, p. 149.

<sup>52</sup> *Ibid.*, p. 101.

<sup>53</sup> *Ibid.*, p. 106.

<sup>54</sup> SOOS, Piroška E. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdã: IBFD, 1997, p. 11.

<sup>55</sup> O substituto tributário é aquele que adquire a responsabilidade pelo recolhimento do tributo concomitantemente com a realização do fato gerador, sendo o contribuinte “excluído” do polo passivo da obrigação, posição totalmente assumida pelo substituto (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 584).

se tornar responsável por transferência<sup>56</sup> na hipótese de não realizar o recolhimento do imposto retido<sup>57</sup>, portanto, ambos os regimes estão sujeitos aos mesmos limites constitucionais e legais aplicáveis para determinação da sujeição passiva de terceiro.

Ao instituir a sujeição passiva de terceiro, o legislador não pode desvirtuar o campo de incidência do imposto – as hipóteses de incidências dos impostos devem tributar as manifestações de riqueza determinadas na norma de competência –, e da mesma forma, não pode se afastar das regras que delimitam os limites na atribuição das responsabilidades. Desta forma, não se pode escolher hipótese de retenção que não permita a fonte pagadora se ressarcir com o contribuinte daquilo que ela reteve em nome dele, pois, se estaria tributando, efetivamente, quem não auferiu renda.

Além disso, o uso da retenção exclusiva na fonte não permite, por parte de quem auferir a renda, a aplicação das deduções com saúde ou educação, por exemplo, de forma que seu uso deve ser limitado apenas aos rendimentos que, devido a motivos especiais, não se juntariam aos demais rendimentos tributados que compõem a base do IRPF.

A segregação de um rendimento para tributação exclusivamente na fonte encontra explicação em razões de política tributária. Os fundamentos residem em questões de “estado de necessidade administrativo”<sup>58</sup> (caso da tributação das remessas para o exterior, já que este seria o último momento para tributação daquele rendimento pelo Fisco brasileiro), praticabilidade e até política cambial. A adequação entre o uso desse regime e a realização das finalidades que justificam é objeto de análise do postulado da proporcionalidade, que age como o limitador de sua aplicação<sup>59</sup>. De acordo com Humberto Ávila<sup>60</sup>:

“O exame da proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma *medida concreta* destinada a realizar uma *finalidade*. Nesse caso devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame de adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame de necessidade) e de finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito).”

<sup>56</sup> O responsável por transferência é aquele que adquire a responsabilidade em decorrência de fato posterior ao fato gerador (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 584).

<sup>57</sup> FÁRIA, Renato Vilela. *Natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2012, p. 226.

<sup>58</sup> Estes são os casos em que a adoção de determinada medida de praticabilidade se torna necessária, pois sem ela a aplicação da lei seria impraticável. Vide: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 267-268.

<sup>59</sup> FÁRIA, Renato Vilela. *Natureza jurídica da retenção na fonte do Imposto sobre a Renda*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2012, p. 143-144.

<sup>60</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 207.

Desta forma, este postulado deve ser aplicado ao se verificar se a adoção do regime de retenção do imposto de renda exclusivamente na fonte é adequada para cumprir a finalidade que justifica sua instituição, se ela é a medida menos restritiva de direitos fundamentais e se a finalidade em que ela se baseia é tão importante que justifique a restrição a direitos fundamentais.

Estabelecidas as premissas teóricas de análise do IRRF, passaremos para o estudo do art. 63 da Lei n. 8.981/1995, objeto de estudo deste artigo.

#### **4. Sobre a tributação da renda decorrente da distribuição de bens e serviços mediante sorteio ou concurso**

O art. 63 da Lei n. 8.981/1995 prevê a incidência do imposto de renda sobre a distribuição de bens e serviços mediante a realização de sorteio ou concurso de qualquer espécie. O aspecto temporal da incidência do tributo é a distribuição do bem ou do serviço. Em outras palavras, o legislador entendeu que no momento da distribuição, o sorteado demonstraria disponibilidade de renda apta a ser tributada pelo imposto de renda.

O Decreto n. 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda) reproduz aquele dispositivo legal no art. 677<sup>61</sup> e regulamenta sua aplicação, porém, ele não responde o que deve ser entendido por “distribuição”: seria a mera realização do sorteio ou concurso, o cumprimento dos requisitos da promoção ou seria o recebimento efetivo do prêmio pelo premiado?

A Receita Federal busca solucionar esta questão por meio do ADN n. 19/1996, o qual determina que “para os efeitos do art. 63 da Lei nº 8.981/95, *considera-se efetuada a distribuição do prêmio na data da realização do concurso ou do sorteio, sendo irrelevante que o seu recebimento, pelo contemplado, ocorra em outra data*”.

A interpretação feita pela RFB, conjugando a legislação, o decreto e o ADN, é que na data do sorteio ou concurso o contribuinte adquiriria disponibilidade jurídica ou econômica da renda, pois o prêmio teria adentrado no seu patrimônio, podendo ele escolher quando o resgatará ou se o resgatará – equipara-se “distribuição” à realização do certame ou sorteio. A pessoa jurídica que distribuiu o prêmio terá que recolher o valor do tributo até o terceiro dia útil da semana seguinte e o contribuinte deverá informar o recebimento do prêmio na sua Declaração de Ajuste Anual em campo próprio para isso<sup>62</sup>. O contribuinte deve informar o recebimento para permitir o cruzamento de dados pela RFB e, com isso, ela verificar se a pessoa jurídica realizou a retenção do imposto devido.

<sup>61</sup> “Art. 677. Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de vinte por cento, exclusivamente na fonte. § 1º O imposto incidirá sobre o valor de mercado do prêmio, na data da distribuição, e será pago até o terceiro dia útil da semana subsequente ao da distribuição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 1º). § 2º Compete à pessoa jurídica que proceder à distribuição de prêmios, efetuar o pagamento do imposto correspondente, não se aplicando o reajustamento da base de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º). § 3º O disposto neste artigo não se aplica aos prêmios em dinheiro de que trata o artigo anterior (Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 3º).”

<sup>62</sup> No caso de recebimento de bens, o contribuinte deverá informá-los no campo “Bens e Direitos”. Além do mais, ele deverá informar o imposto que foi retido no campo “Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva”.

Ocorre que, da forma como essa tributação é realizada, pode-se seguramente afirmar que o art. 63 da Lei n. 8.981/1995 é inconstitucional. A adoção do regime de incidência exclusiva na fonte é impraticável neste caso.

Conforme tratado anteriormente, os impostos são uma espécie tributária que se justificam por buscarem na sociedade os recursos necessários para cobrir os gastos gerais do Estado e, para isso, ela distribui a carga tributária conforme a capacidade econômica de cada pessoa, a qual é verificada pela realização de certas atividades que denotariam essa aptidão. É o contribuinte que deve arcar com o ônus do tributo, conseqüentemente, o terceiro responsável pelo recolhimento deverá ter capacidade de se ressarcir com ele. Ocorre que isso não é possível de acontecer na distribuição de bens e de serviços.

Voltando ao exemplo trazido na introdução, ao sortear um carro no valor de 40 mil reais, a empresa vai recolher 20% desse valor para a União, portanto, ela pagará 8 mil reais a título de imposto de renda retido exclusivamente na fonte. Porém, ela não realizará de fato uma retenção desse valor, porque não há como ela reter 20% de um valor de um carro, isto é, ao entregar o carro para o sorteado, ele continuará valendo 40 mil, não há como deduzir o valor equivalente ao tributo pago. O mesmo se verificaria na distribuição de um serviço, ao ser premiado, por exemplo, com uma viagem para Europa que custasse cinco mil reais, a empresa não teria como reter 20% desse valor e repassar o valor líquido para o sorteado, sendo que a entrega do valor líquido é uma das características da retenção exclusiva na fonte, conforme a própria Receita Federal expressa no já mencionado Parecer Normativo COSIT n. 01/2000<sup>63</sup>.

Na distribuição de bens e serviços, apesar de o contribuinte ser o sorteado, a carga tributária será absorvida exclusivamente pela empresa que realiza o sorteio, mesmo que ela não pratique o suposto fato gerador do imposto de renda. Ela não adquire renda de nenhuma forma.

A adoção do regime de incidência exclusiva na fonte nesse caso viola o âmbito da norma de competência do imposto de renda ao tributar alguém que não aufera renda. O art. 153, inciso III, da CF, busca sinais de riqueza marcado pela aquisição de renda, conforme já mencionado neste trabalho, e aquele que aufera essa renda deve custear os gastos gerais, logo, é ele quem deve arcar com o encargo financeiro do imposto, não a fonte do rendimento.

Mesmo as razões de praticabilidade usualmente relacionadas à tributação na fonte não socorrem esse regime tributário, pois implicam uma supressão do princípio da capacidade contributiva, estabelecendo a tributação sobre um sujeito que não apresentou qualquer manifestação de riqueza tributável, e tampouco possui vinculação suficiente ao fato gerador para que se possa ressarcir, em razão da própria natureza da renda ou proventos pagos ao beneficiário.

O art. 63 da Lei n. 8.981/1995 é inconstitucional por violar a competência tributária do imposto de renda, mais especificamente, por repassar o ônus do tributo para quem não aufera a riqueza que o dispositivo constitucional permite tributar.

<sup>63</sup> “8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.”

Diferente é o caso da tributação de prêmios em dinheiro, hipótese contemplada pelo art. 14 da Lei n. 4.506/1964<sup>64</sup>, pois é possível repassar o ônus financeiro para o contribuinte através da retenção do valor correspondente ao tributo na entrega do prêmio. Se alguém receber 100 mil reais em prêmio de loteria, 30 mil reais serão retidos pela fonte e 70 mil reais serão repassados para o vencedor.

Deve-se enfatizar que não estão afirmando ser inconstitucional a tributação do recebimento de prêmios em bens e serviços, mas sim da aplicação da retenção exclusiva na fonte nessa hipótese. Ao invés de se onerar quem manifesta capacidade contribuinte, está onerando terceiro que não realiza o fato gerador.

No entanto, mesmo que o art. 63 não fosse inconstitucional, a interpretação que a RFB dá a ele violaria as normas complementares que regem o imposto de renda.

Em primeiro lugar, o ADN n. 19/1996 entende que basta a realização do sorteio para se considerar ocorrido o fato gerador. Data vênia, não há como se falar em uma possível disponibilidade da renda com o mero sorteio. Ser sorteado é apenas um dos requisitos à aquisição da renda, e não o direito à renda em si. Há ainda outras condições a serem cumpridas para se ter o direito a renda. No caso hipotético trazido, o sorteado tem que se apresentar dentro do prazo de 180 dias com o documento de identificação válido e as notas fiscais cadastradas, caso contrário, ele não receberá o prêmio.

Além disso, depois do prazo de 180 dias, por força do art. 6º da Lei n. 5.789/1971<sup>65</sup>, “caducará o direito do respectivo titular e o valor correspondente será recolhido ao Tesouro Nacional”. O direito que se refere o dispositivo é o direito potestativo ao prêmio. Caso o sorteado exerça o direito potestativo e cumpra as demais condições, ele terá direito pleno ao prêmio, mesmo que o receba efetivamente em outra data. Nesse caso, a disponibilidade jurídica da renda ocorrerá na data do exercício desse direito potestativo. Nas palavras de Humberto Ávila<sup>66</sup>: “As ponderações anteriores querem dizer que disponibilidade jurídica sobre a renda é o poder de disposição decorrente do exercício do direito de crédito sobre a renda e não uma potestade que, se e quando exercida, pode levar ao surgimento desse direito.”

Portanto, a disponibilidade jurídica ou econômica da renda estaria na pendência da realização das condições suspensivas do negócio jurídico, sem as quais não há distribuição de prêmio e, conseqüentemente, não há ingresso deste direito ao patrimônio do sorteado. Desta forma, a interpretação da RFB fere o que dispõe o art. 43 do CTN, pois tributa situação na qual não há disponibilização de renda.

<sup>64</sup> “Art. 14. Ficam sujeitos ao imposto de 30% (trinta por cento), mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas.”

<sup>65</sup> “Art. 6º Quando o prêmio sorteado, ou ganho em concurso, não for reclamado no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, caducará o direito do respectivo titular e o valor correspondente será recolhido ao Tesouro Nacional no prazo de 10 (dez) dias pelo distribuidor autorizado.”

<sup>66</sup> ÁVILA, Humberto. Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDt* ano 9, n. 53. Belo Horizonte, set./out. 2011.

Diferentemente do regime “ordinário” de tributação na fonte no momento da realização do sorteio, quando o negócio jurídico ainda se encontra pendente de cláusula suspensiva, a RFB entendeu, com acerto, que nos casos de loterias instantâneas – as famosas “raspadinhas” – o momento de incidência será apenas na data da apresentação dos bilhetes para resgate dos prêmios, através do Ato Declaratório COSIT n. 18/1997.

A situação ainda se agrava, por ofensa a outros dispositivos constitucionais, nas hipóteses em que o prêmio for dado por entidades imunes, que passam a arcar com uma carga impositiva sobre seu patrimônio, ao arrepio do art. 150, VI, da CF/1988, ainda que goze essa tributação de respaldo expresso da fiscalização, através do Ato Declaratório COSIT n. 41/1995.

Além disso, como já foi exaustivamente apontado, a impossibilidade de ressarcimento da fonte pagadora viola o art. 128 do CTN, estabelecendo a ilegalidade do regime de substituição tributária estabelecido, em razão da natureza do bem ou serviço que será fornecido ao vencedor do concurso ou sorteio.

### **Conclusão**

A pessoa física que é sorteada ou que vence um concurso no qual o prêmio é um bem ou um serviço tem acréscimo patrimonial, pois há o ingresso de um direito patrimonial materializado no direito à propriedade de um bem ou à prestação de serviço. No entanto, a forma que a lei optou para tributar este acréscimo patrimonial viola o âmbito de competência para instituição do imposto de renda, tendo em vista que não há como ocorrer uma verdadeira retenção na fonte nesta hipótese. A fonte não tem como reter parte do valor do bem ou do serviço distribuído, afinal, não há como deduzir o valor do tributo do valor do bem ou do serviço.

Tratando do caso trazido como exemplo na introdução: a empresa que distribuirá o carro arcará com todo o ônus tributário, pois ela não poderá deduzir do valor do bem aquilo que pagará de tributo. O ônus do tributo não recairá sobre aquele que realiza o fato gerador e demonstra ter capacidade contributiva, mas sim sobre aquele que está sofrendo justamente o decréscimo patrimonial.

Além do mais, mesmo se considerássemos válido o regime da retenção na fonte nesta hipótese, o entendimento da RFB expresso na ADN n. 19/1996 viola o art. 43 do CTN, pois não há disponibilidade de renda com o mero sorteio ou a mera realização do concurso. A pessoa premiada deve cumprir todos os requisitos e exercer seu direito potestativo para poder ter direito à renda e, com isso, realizar o fato gerador do imposto de renda. Caso não exerça o seu direito potestativo, ele caducará e o valor da promoção será remetido para o Tesouro Nacional.

### **Bibliografia**

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ÁVILA, Humberto. As taxas e sua mensuração. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 204. São Paulo: Dialética, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

- \_\_\_\_\_. Indisponibilidade jurídica da renda por poder de decisão ou por reflexo patrimonial. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 9, n. 53. Belo Horizonte, set./out. 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.
- \_\_\_\_\_. Imposto sobre a renda: a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite de sua incidência. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.
- \_\_\_\_\_. ICMS e substituição tributária. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. A irracionalidade na tributação progressiva dos ganhos de capital da Lei nº 13.256/2016. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário* v. 2, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- DINIZ, Maria Helena. Art. 125. In: FIUZA, Ricardo (coord.). *Novo Código Civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FARIA, Renato Vilela. *Natureza jurídica da retenção na fonte do imposto sobre a renda*. Dissertação apresentada como parte dos requisitos para habilitação ao título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri, na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2012.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Do negócio jurídico de distribuição de prêmios mediante sorteio a título de propaganda comercial. In: CASTRO, Rodrigo Rocha Monteiro de; WARDE JUNIOR, Walfrido Jorge; e GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (coord.). *Direito empresarial e outros estudos em homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- FLÁVIO NETO, Luís. Comentários de Luís Flávio Neto. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; e COSTA, Sérgio de Freitas (coord.). *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IBDT, 2017.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins de IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

- \_\_\_\_\_. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.
- SOOS, Piroška E. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdã: IBFD, 1997.
- TILBERY, Henry. *O novo Imposto de Renda no Brasil: comentário à Lei nº 7.713/88 ajustado aos novos métodos de atualização monetária*. São Paulo: IOB, 1989.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.