



---

## Solução de Consulta nº 36 - Cosit

**Data** 26 de novembro de 2013

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Ementa:** EMPRESAS AÉREAS DE BANDEIRA ESTRANGEIRA. RECEITAS DECORRENTES DO TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. ALCANCE DO ART. 8º DA LEI Nº 12.546, DE 2011. As empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, cujos países de origem não possuam acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de passageiros, com base em reciprocidade de tratamento, devem recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente dessa prestação de serviços, desde 1º de janeiro de 2013, nos termos do art. 8º, §3º, III, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012.

**COFINS. ISENÇÃO DA RECEITA DECORRENTE DO TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PASSAGEIROS. INTERPRETAÇÃO LITERAL.** A isenção prevista no art. 14, V, da MP nº 2.158-35, de 2011, deve ser interpretada literalmente, não sendo aplicável à contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 195; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111, II; Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22, I e III; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, V; Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, art. 8º, §1º, II, c, §3º, III, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013; Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 78, §2º, II; Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, art. 49, I.

## Relatório

A (XXXX) – apresenta consulta fiscal nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, questionando sobre o correto entendimento de disposições constantes na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, e Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, ambos diplomas alteradores da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2. A consulente inicia fazendo uma breve análise da norma questionada, Lei nº 12.715, de 2012, fruto da conversão da Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012, com a respectiva exposição de motivos da MP, concluindo, sucintamente, que o espírito do referido ato legal foi única e exclusivamente desonerar a folha de pagamento com o fito de estimular a economia e a competitividade. Entretanto, com relação às companhias aéreas internacionais estrangeiras, abrangidas pelas alterações legais, o resultado obtido foi exatamente o oposto.

2.1. Por sua vez, a Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, tentou corrigir tal distorção excluindo da aplicação da contribuição previdenciária substitutiva as “empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira de países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras”.

2.2 Porém, ainda de acordo com a consulente, a nova redação em vez de solucionar o problema criou um paradoxo normativo, nos seguintes termos: “a) o caput do art. 8º da Lei 12.546, de 2011, cria a regra geral de exceção para a Contribuição Previdenciária, estabelecendo que empresas de determinados setores passarão a contribuir na base de 1% sobre receita bruta ao invés de 20% sobre folha de pagamento; e b) a alínea ‘c’ do inciso II do art. 1º desse artigo cria uma exceção para a aplicação da norma geral de exceção da Contribuição Previdenciária”. Sustenta que o ponto crítico da situação é o fato de a alínea ‘c’ exigir “em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras”.

2.3 Continua, afirmando que o texto legal está confundindo alguns conceitos, quais sejam, isenção tributária de receita e isenção tributária do recolhimento de tributo semelhante à Contribuição Previdenciária. E mais, que uma das dúvidas é saber se a MP nº 601, de 2012, isenta as empresas aéreas de bandeira estrangeira do recolhimento de qualquer Contribuição Previdenciária ou institui que elas recolherão nos moldes da Lei nº 8.212, de 1991 (20% sobre a folha de pagamento).

2.4 Também traz posicionamento acerca do meio de instituição de novas contribuições no ordenamento jurídico, bem como questiona a identidade entre a nova contribuição previdenciária e a Cofins (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 1991, trazendo quadros comparativos entre as duas contribuições, com respectivas bases de cálculo e fatos geradores, afirmando que “as empresas que desenvolvem determinadas atividades deverão recolher duas Contribuições distintas, mas com mesmo fato gerador e base de cálculo”. Apresenta, ainda, a extração da Regra-Matriz de cada um dos tributos analisados.

2.5 A consulente lembra que as empresas aéreas internacionais, por força do disposto no art. 14, inciso V, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, são isentas do pagamento da Cofins, e que portanto não há necessidade de celebração de acordos internacionais visando essa isenção, e conclui que, se há identidade tributária entre a Cofins e a

nova contribuição previdenciária, a nova contribuição previdenciária também está abrangida pela norma retrocitada.

2.6 Colaciona, ainda, excertos de acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário, bem como faz uma breve explanação acerca do cenário internacional no que se refere à tributação das empresas aéreas internacionais. Ratifica seu entendimento de que há uma incongruência entre motivos, exposição de motivos e resultado alcançado pela Lei nº 12.715, de 2012, no tocante às companhias aéreas internacionais, e de que as empresas estrangeiras, em sendo verificado o tratamento recíproco exigido pelo texto do art. 8º, §1º, II, 'c', da Lei nº 12.546, de 2011 (acrescentado pela MP nº 601, de 2012), estarão isentas do recolhimento tanto da nova contribuição previdenciária (incidente sobre a receita), quanto da incidente sobre a folha de pagamento.

2.7 Por fim, conclui que a desoneração proposta, no que se refere às companhias aéreas de bandeira estrangeira operando no Brasil, está em conflito com os acordos internacionais firmados pelo Brasil, com a Convenção de Chicago, com a Constituição Federal e com os princípios de Direito Administrativo, seja por instituir medida que fere o equilíbrio de condições comerciais competitivas entre empresas aéreas estrangeiras e nacionais dedicadas ao transporte internacional, seja por tributar a receita das empresas aéreas estrangeiras dedicadas ao transporte internacional, receita essa amplamente protegida da incidência de encargos de qualquer natureza ou, ainda, pela ausência de congruência entre os motivos da medida e seu resultado prático.

2.8 Em apertada síntese, são esses os argumentos apresentados pela consulente. A seguir transcreve-se seus questionamentos:

- a) as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira deverão recolher a nova Contribuição Previdenciária prevista na Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (1% sobre receita bruta), a Contribuição Previdenciária nos moldes tradicionais da Lei 8.212, de 1991 (20% sobre folha de pagamento), ou estão isentas do recolhimento de qualquer das duas contribuições?
- b) caso as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira devam recolher a nova Contribuição Previdenciária prevista na Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (1% sobre receita bruta), face à identidade desse tributo com a COFINS, a isenção concedida pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001, abrange também essa nova Contribuição Previdenciária?
- c) caso as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira devam recolher a nova Contribuição Previdenciária prevista na Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (1% sobre receita bruta) e não seja reconhecida a abrangência da isenção concedida à COFINS também a esse tributo, estariam as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira isentas dessa contribuição por força dos acordos e tratados internacionais que protegem as receitas dessas companhias?
- d) caso as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira devam recolher a nova Contribuição Previdenciária prevista na Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012 (1% sobre receita bruta), e não seja reconhecida nenhuma das isenções acima arroladas, ainda assim deverão recolher essa contribuição, mesmo que mais onerosa que a antiga e indo contra a motivação da norma que era desonerar a folha de pagamento? Caso negativo, estão isentas ou deverão recolher conforme a Lei 8.212, de 1991?

- 
- e) a Medida Provisória 601, de 2012, deverá ser interpretada no sentido de isentar as companhias aéreas internacionais estrangeiras do recolhimento de qualquer das contribuições previdenciárias aqui debatidas (tanto a da Lei 8.212, de 1991, quanto a da Lei 12.715, de 2012) ou apenas permitir que voltem a recolher na modalidade antiga (conforme a Lei 8.212, de 1991)?
- f) se a interpretação da Medida Provisória 601, de 2012, seja apenas no sentido de permitir que as empresas aéreas internacionais estrangeiras voltem a recolher a Contribuição Previdenciária nos moldes da Lei 8.212, de 1991, ainda assim deverão fazer prova da reciprocidade de tratamento concedendo isenção tributária sobre as receitas das companhias aéreas internacionais brasileiras operando nos seus respectivos países de origem? Se sim, por qual razão?
- g) caso a interpretação da Medida Provisória 601, de 2012, seja apenas no sentido de permitir que as empresas aéreas internacionais estrangeiras voltem a recolher a Contribuição Previdenciária nos moldes da Lei 8.212, de 1991, e for exigida essa prova de reciprocidade de tratamento concedendo isenção tributária sobre as receitas das companhias aéreas internacionais brasileiras operando nos seus respectivos países de origem, essa prova pode ser feita mediante os acordos internacionais já firmados que isentam de certos tributos as receitas e lucros das companhias aéreas, ainda que não falem especificamente de contribuições previdenciárias ou contribuições sociais?
- h) caso a interpretação da Medida Provisória 601, de 2012, seja no sentido de conceder a isenção de ambas as modalidades de Contribuição Previdenciária ora debatida (tanto a da Lei 8.212, de 1991, quanto a da Lei 12.715, de 2012), será exigida comprovação da reciprocidade de tratamento?
- i) caso a interpretação da Medida Provisória 601, de 2012, seja no sentido de conceder a isenção de qualquer das modalidades de Contribuição Previdenciária ora debatida (tanto a da Lei 8.212, de 1991, quanto a da Lei 12.715, de 2012) e seja exigida comprovação da reciprocidade de tratamento, essa comprovação poderá ser feita através dos acordos internacionais que já isentam as companhias aéreas internacionais de bandeira estrangeira do pagamento do Imposto de Renda ou de outros tributos que incidam sobre a renda, receita ou lucro ou novo acordo deverá ser providenciado tratando especificamente do tema?
- j) Caso seja reconhecida a isenção mediante novo acordo tratando especificamente sobre o tema, enquanto não houver o acordo, como deverão as companhias aéreas recolher a Contribuição Previdenciária?
- k) caso entenda essa Coordenadoria pela obrigatoriedade do recolhimento de alguma das Contribuições Previdenciárias (a da Lei 8.212, de 1991, ou da Lei 12.715, de 2012), tal recolhimento deverá remontar a/será a partir de qual data?

## Fundamentos

3. Inicialmente, cumpre destacar que a consultante apresentou consulta fiscal em 06 de novembro de 2012 acerca da mesma matéria, formalizada por meio do e-processo nº

12448.734704/2012-51, a qual foi respondida através da Solução de Consulta nº 1 – Cosit, datada de 2 de janeiro de 2013, com ciência em 16 de maio de 2013.

3.1 A nova consulta, ora analisada, apenas acrescentou referências à edição da Medida Provisória nº 601, de 2012, à similaridade entre a Cofins e a Contribuição Previdenciária incidente sobre a receita bruta e às isenções legais atinentes à Cofins. Também os questionamentos apresentados são mais abrangentes do que os da primeira consulta, apesar de, em alguns pontos, serem similares, portanto serão analisados no que ainda não houver sido solucionado pela SC nº1/Cosit, de 2013.

### DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

4. Inicialmente, cumpre ressaltar que a Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012, perdeu sua eficácia por decurso de prazo, desde o dia 03 de junho do corrente ano, nos termos do Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 36, de 05 de junho de 2013. No entanto, a disposição da MP nº 601, de 2012, colacionada pela consulente, foi incorporada ao texto do art. 13 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, desta forma:

*Art. 13. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 8º*

.....  
.....

*§ 1º* .....

*II -* .....

*c) às empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira de países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras. (grifamos)*

5. As contribuições previdenciárias recebem um tratamento constitucional específico consoante o disposto no art. 195 da Constituição Federal, do qual destacamos os seguintes excertos:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*  
(...)

*§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)*

(...)

*§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)*

*§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) (grifamos).*

6. Por força da disposição constitucional, foi editada a Lei n.º 8.212, de 1991, que dentre outras providências, prevê, em seu art. 22 a cobrança da contribuição previdenciária da seguridade social incidente sobre a folha de pagamento dos trabalhadores, destinada à previdência social e suportada pela empresa ou por ela equiparada:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

*(...);*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.*

6.1 Com a edição da Emenda Constitucional n.º 42, de 2003, foram acrescentados os §§ 12 e 13 ao art. 195 da CF, já transcritos, e que definem que, havendo a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento, a lei ordinária poderá definir quais os setores de atividade econômica em que essa contribuição previdenciária incidente sobre a receita será não cumulativa.

6.2 Por sua vez, a Emenda Constitucional n.º 47, de 2005, definiu que as contribuições sociais do empregador, da empresa e equiparados, prevista no inciso I do caput do art. 195 da CF podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, conforme § 9º do referido artigo.

7. Dentro deste contexto constitucional, foi divulgado em 2011 o Plano Brasil Maior, no qual está inserida a substituição da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários prevista no art. 22, I e III, da Lei n.º 8.212, de 1991, pela contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas, por determinação da MP n.º 540, de 2011, posteriormente convertida na Lei n.º 12.546, de 2011, que faz parte de uma política de governo, que visa desonerar especialmente os setores com maior incidência de mão-de-obra. Posteriormente, outras medidas provisórias foram editadas no sentido de incluir novos setores na política de desoneração.

7.1 Entretanto, podem haver situações específicas em que tal substituição acabe por gerar resultado contrário, ou seja, ao passo que a maioria de contribuintes de um determinado setor seja beneficiada com uma efetiva redução no valor da contribuição previdenciária devida, podem alguns, especificamente, terem resultado em sentido oposto, sem que isso possa significar que a motivação da norma não seja condizente com o resultado pretendido.

7.2 Assim, para as empresas que atuam nos setores da economia elencados em todas as medidas provisórias (e respectivas leis de conversão) que tratam da desoneração da folha de pagamentos, fica suspensa a aplicação dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Ou seja, em substituição à contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de pagamento, incidirá a contribuição de 1% ou 2%, dependendo do setor, sobre a receita bruta, descontados os valores autorizados pela mesma lei.

7.3 A contrário senso, as empresas que estão expressamente excluídas da incidência da contribuição sobre a receita bruta, nas próprias leis que tratam da desoneração, retornam ao pagamento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, na forma do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

7.4 Não há qualquer menção ou interpretação na Lei nº 12.546, de 2011, (nem nas exposições de motivos das medidas provisórias originárias) no sentido de que algum setor fosse beneficiado de modo a não recolher nenhuma das contribuições previdenciárias existentes: seja pela regra geral, incidente sobre a folha de pagamento; seja pela regra substitutiva, incidente sobre a receita bruta.

8. Atualmente, no que compete às empresas aéreas de transporte de passageiros, a Lei nº 12.546, de 2011, apresenta a seguinte redação:

*Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

...

*§ 1º O disposto no caput:*

*I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;*

*II - não se aplica:*

...

*c) às empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira de países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

...

*§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei nº 12.715)*

...

*III - de transporte aéreo de passageiros regular; (Incluído pela Lei nº 12.715)*

... (grifo nosso)

8.1 Portanto, a contribuição previdenciária prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, somente não se aplica às empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira se houver acordos internacionais dos seus países de origem com o Brasil nos quais esteja estabelecida a isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras, em regime de reciprocidade. Nesses casos, as empresas aéreas desses países continuam a recolher sobre a folha de pagamento, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

8.2 Na inexistência de acordo internacional, as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, estão sujeitas à contribuição previdenciária prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

### CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA LEI Nº 12.546, DE 2011, E COFINS

9. Com relação às alegações da consultante sobre a identidade da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta (prevista na Lei nº 12.546, de 2011, com alterações posteriores) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991), não se pode negar que os sistema tributário constitucional albergou expressamente essa possibilidade de substituição de uma fonte por outra, com a incidência de mais de uma contribuição sobre a receita ou o faturamento.

10. Dessa forma, constata-se a inequívoca constitucionalidade da MP nº 540, de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 2011, porquanto sua vigência se deu sob a autorização constitucional prevista no § 13 do art. 195 da CF, introduzido pela EC nº 42, de 2003, que possibilita que a contribuição previdenciária antes incidente sobre a folha de pagamentos seja substituída pela contribuição incidente sobre a receita bruta.

11. Ademais, a desoneração da folha de pagamento não representa um acréscimo de contribuição, ou seja, a Lei nº 12.546, de 2011, não instituiu uma nova contribuição, apenas determinou que a contribuição devida pelas empresas nela listadas substituam sua contribuição incidente sobre a folha pela incidente sobre a receita bruta. Trata-se de medida que tem a finalidade de desonerar a folha de pagamentos das empresas com produção e serviços intensivos em mão-de-obra e com competitividade no mercado internacional, com o escopo extrafiscal de impulsionar o desenvolvimento nacional e reduzir a informalidade das contratações de empregados. Não há que se falar em sobrecarga ou sobreposição de nova contribuição, mas tão-somente a substituição de uma contribuição incidente sobre determinada base de cálculo por outra.

11. A contribuição substitutiva trazida pela Lei nº 12.546, de 2011, continua sendo previdenciária, tal qual a que foi por ela substituída, constante do art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991. **O produto da arrecadação dessa contribuição deve, dessa forma, continuar sendo revertido em favor dos segurados do Regime Geral de Previdência Social.**

11.1 A COFINS, a seu turno, cuida-se de contribuição social com finalidade mais genérica. Sua arrecadação consoante o disposto no art. 1º da LC nº 70, de 1991, não se endereça exclusivamente à previdência social, mas sim a uma rede mais ampla de proteção social, que compreende a seguridade social (saúde, assistência social, além da própria previdência, conforme anuncia o art. 194 da Constituição Federal).

11.2 O fato de a contribuição previdenciária instituída pela Lei nº 12.564, de 2011, ter a mesma base de cálculo (receita bruta) da COFINS não caracteriza a instituição de tributos idênticos, haja vista que cada qual possui linhas próprias e, principalmente, destinações próprias, como se demonstrou acima.

12. No caso das empresas aéreas verifica-se que o inciso V, do art. 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, tratou de isentar da Cofins as receitas decorrentes do transporte internacional de cargas e passageiros.

12.1 Ocorre que, tal previsão não pode ser estendida para a contribuição previdenciária substitutiva prevista na Lei nº 12.546, de 2011, visto que em seu art. 9º, define expressamente a base de cálculo dessa contribuição, bem como na alínea 'b' do inciso II estabelece que fica excluída da base de cálculo o valor da receita bruta decorrente de transporte internacional de cargas. Portanto, diferentemente do que estabelece o inciso V do art. 14 da MP nº 2158-35, de 2001.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

...

*V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;*

...

Lei nº 12.546, de 2011:

*Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:*

...

*II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*a) de exportações; e Incluída (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*b) decorrente de transporte internacional de carga; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)*

...

12.2 Além disso, o inciso II do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que nos casos de concessão de isenção a legislação deve ser interpretada de forma literal:

*Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção; (...)* (grifamos)

12.3 Assim, a isenção prevista na MP nº 2.158-35, de 2001 não pode ser estendida para a contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, instituída pela Lei nº 12.546, de 2011, por ser aplicável apenas à Cofins, como bem esclarece o texto da MP.

## **ACORDOS INTERNACIONAIS EXISTENTES - APLICABILIDADE**

13. Com relação aos acordos internacionais existentes, esta Coordenação já respondeu à consultante por meio da SC nº 1- Cosit, de 2 de janeiro de 2013, da qual transcrevemos alguns excertos mais relevantes:

9. *Convém notar que as referências da legislação interna que dão base ao entendimento da interessada - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999) e Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002 -, dizem respeito a imposto de renda e, não, a contribuições previdenciárias.*

...

11. *É importante lembrar que, em regra geral, os acordos assinados pelo Brasil visam a evitar a dupla tributação da renda, assim compreendidos aqueles que prevêm isenção do imposto sobre a renda às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, relativamente aos rendimentos auferidos no tráfego internacional, mediante reciprocidade de tratamento tributário ou os que reconhecem a isenção da "Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)", da "Contribuição Social para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL)" e da "Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)" às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, mediante reciprocidade de tratamento tributário.*

12. *Convém destacar que a aplicação do tratamento de isenção às empresas estrangeiras de tráfego aéreo se dá mediante “acordos por troca de notas” - tipos de “acordos em forma simplificada” ou “acordos executivos” utilizados pelo Ministério de Relações Exteriores (MRE) para permitir maior celeridade ao processo de sua celebração, reduzindo-se o prazo para que entrem em vigor e se tornem eficazes. Trata-se de prática consolidada na doutrina internacional e reconhecida pelo MRE em seu “Manual de Procedimento da Divisão de Atos Internacionais – Atos Internacionais Prática Diplomática Brasileira”, sendo este uma referência de consulta interna daquele órgão.*

...

16. *Ressalte-se que o benefício fiscal concedido às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea é resultado de negociação de acordos, e que, sob tal perspectiva, o reconhecimento de isenção de imposto sobre a renda no Brasil é admitido desde que seja adotado o tratamento de reciprocidade, tendo em vista a comprovação de que a legislação interna do outro país signatário do acordo permite que seu Governo se comprometa a não cobrar impostos equivalentes, relativamente às empresas de transportes que operem em seus territórios. Frise-se que os casos de concessão de isenção sobre contribuições sociais mediante acordos internacionais decorreram de disposições que identificam os tributos específicos sobre a matéria, negociados sob condição similar de reciprocidade de tratamento.*

17. *Por outro lado, deve-se observar que o § 1º do art. 4º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, citado na consulta pela JURCAIB, prevê a necessidade de celebração de acordo internacional em que se reconhece tratamento recíproco de remissão de débitos de responsabilidade das empresas nacionais de transporte aéreo em relação à totalidade dos impostos, taxas ou qualquer outro ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros.*

...

19. *Reforça o entendimento de que as contribuições previdenciárias recebem tratamento específico (diferente daquele aplicado aos tributos sobre a renda) o fato de que o art. 85-A, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, prevê que os tratados convenções e outros acordos internacionais sobre matéria previdenciária devem ser interpretados como lei especial. Transcreve-se o artigo citado:*

*Art. 85-A. Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifo nosso)*

20. *Das ponderações citadas, por não se enquadrarem como impostos sobre a renda, entende-se que as contribuições previdenciárias não estão alcançadas pelas disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda nem pelos acordos que dispõem sobre a isenção de impostos aplicáveis às companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea, com base em reciprocidade de tratamento, salvo nas hipóteses em que houver acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam expressamente:*

a) *isenção de contribuições previdenciárias, com base em reciprocidade de tratamento, ou*

b) *isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, com base em reciprocidade de tratamento. (grifos do original)*

14. A referida SC concluiu no sentido de que “a contribuição previdenciária [incidente sobre a receita bruta] se aplica às companhias aéreas internacionais estrangeiras conforme as disposições do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, alterado pelo art. 55 da Lei nº 12.715, de 2012, ressalvados os casos em que houver acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, com base em reciprocidade de tratamento.” (grifamos).

#### QUESTIONAMENTOS DA CONSULENTE

15. Feitas essas considerações, passa-se a analisar as questões apresentadas pela consulente, que podem ser reunidas nos seguintes tópicos:

a) Qual a contribuição previdenciária a que estão sujeitas as companhias aéreas de bandeira estrangeira: se a incidente sobre a folha de pagamento (nos termos da Lei nº 8.212, de 1991) ou se a incidente sobre a receita bruta (nos termos da Lei nº 12.546, de 2011)? Ou se não há incidência de nenhuma das duas?

b) Se sobre a receita bruta nos termos do art.8º da Lei nº 12.546, de 2011:

b.1) aplicam-se os tratados e acordos internacionais existentes ou devem ser feitos novos acordos internacionais específicos?

b.2) aplica-se a isenção prevista no art. 14, V, da MP nº 2.158-35, de 2001, em decorrência da similaridade com a Cofins?

c) Se houve alguma mudança na base de cálculo da contribuição previdenciária para as companhias aéreas de bandeira estrangeira, a partir de qual data esta mudança deve ser aplicada?

16. Conforme explanado acima, a partir da Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, às empresas de transporte aéreo de passageiros regular passou a ser aplicado o disposto no art. 8º, caput, da Lei nº 12.546, de 2011, ou seja, a contribuição previdenciária passou a incidir sobre a receita decorrente desses serviços, por força do disposto no art. 8º, § 3º, incisos II e III, com entrada em vigor em 1º de janeiro de 2013, consoante o art. 78, §2º, II, da lei alteradora.

16.1 Entretanto, em 28 de dezembro de 2012, foi editada a MP nº 601 retirando da aplicação dessa contribuição previdenciária as empresas aéreas de bandeira estrangeira de

países que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras. Apesar da MP mencionada ter perdido sua eficácia em 03 de junho de 2013, o mesmo texto foi incluído na Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, com efeitos a partir de 04 de junho de 2013, nos termos do seu art. 49, I.

16.2 A intenção do legislador foi que as empresas aéreas de bandeira estrangeira não estivessem abrangidas pela contribuição previdenciária prevista na Lei nº 12.546, de 2011, ou seja, continuassem a recolher sobre a sua folha de pagamento, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, todavia, conforme resposta já apresentada à consulente, nos termos da conclusão da SC nº 1, de 2013, *“a contribuição previdenciária [incidente sobre a receita bruta] se aplica às companhias aéreas internacionais estrangeiras conforme as disposições do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, alterado pelo art. 55 da Lei nº 12.715, de 2012, ressalvados os casos em que houver acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de cargas ou passageiros, com base em reciprocidade de tratamento.”*(grifamos)

16.3 Assim, as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, cujos países de origem não possuem *“acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de passageiros, com base em reciprocidade de tratamento”*, devem recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente dessa prestação de serviços, desde 1º de janeiro de 2013, até que seja instituído o regime de reciprocidade de forma a atender o disposto no art. 8º, §1º, II, ‘c’, da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, quando então retornarão ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, nos termos do disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

16.4 Caso algum país já tenha esse tratamento recíproco (ou a partir do momento em que este for instituído) a empresa aérea internacional de bandeira estrangeira desse país deverá retornar a recolher a contribuição previdenciária nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, sobre a sua folha de pagamento.

17. Em decorrência da disposição literal do texto do art. 14, V, da MP nº 2.158-35, de 2001, a isenção ali prevista restringe-se à Cofins, não se aplicando às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta de que trata a Lei nº 12.546, de 2011.

18. A contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, na alíquota de 1% (um por cento) é devida pelas empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, não alcançadas pelo disposto na alínea ‘c’ do inciso II do § 1º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, desde 1º de janeiro de 2013, e até que seja implementada a condição retromencionada.

## Conclusão

19. Conclui-se esta Solução de Consulta, respondendo à interessada que:

19.1 as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, cujos países de origem não possuem “*acordos internacionais celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de passageiros, com base em reciprocidade de tratamento*”, devem recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta decorrente dessa prestação de serviços, desde 1º de janeiro de 2013, até que seja instituído o regime de reciprocidade de forma a atender o disposto no art. 8º, §1º, II, ‘c’, da Lei n 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, quando então retornarão ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, nos termos do disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991;

19.2 Caso algum país já tenha esse tratamento recíproco (ou a partir do momento em que este for instituído) a empresa aérea internacional de bandeira estrangeira desse país deverá retornar a recolher a contribuição previdenciária nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, sobre a sua folha de pagamento;

19.3 São válidos para fins do cumprimento da condição estabelecida no art. 8º, §1º, II, ‘c’, da Lei n 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, os acordos internacionais existentes “*celebrados pelo Brasil que estabeleçam isenção específica sobre a matéria, ou que reconheçam isenção de quaisquer ônus tributário incidente sobre operações de transporte internacional de passageiros, com base em reciprocidade de tratamento*”;

19.4 A isenção prevista no art. 14, V, da MP nº 2.158-35, de 2001, restringe-se à Cofins, não se aplicando às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta de que trata a Lei nº 12.546, de 2011;

19.5 A contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, na alíquota de 1% (um por cento) é devida pelas empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira, não alcançadas pelo disposto na alínea ‘c’ do inciso II do § 1º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, desde 1º de janeiro de 2013, até que seja implementada a condição retromencionada.

20. Propõe-se o encaminhamento deste processo ao GT – Triagem para prosseguimento.

À consideração superior.

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
ANDRÉA BROSE ADOLFO  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
CARMEM DA SILVA ARAÚJO  
Auditora-Fiscal da RFB – Chede da Ditri

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral da Cosit