



---

## Solução de Consulta nº 228 - Cosit

**Data** 29 de outubro de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. DIREITOS E EMOLUMENTOS CONSULARES. CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE RELAÇÕES CONSULARES. ISENÇÃO.

Não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte, por ocasião de sua remessa ao exterior, os direitos e emolumentos cobrados, no Brasil, por repartição consular de Estado estrangeiro pela realização de atos consulares, ainda que a cobrança seja feita por intermédio de pessoa jurídica prestadora de serviços domiciliada no Brasil, para isso autorizada por esse Estado, e os valores sejam remetidos a pessoa jurídica controladora da prestadora de serviços, domiciliada em terceiro país, que os repassa ao Estado estrangeiro, contratante desta empresa para prestação de serviços relacionados à concessão de vistos em vários países.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 98; Convenção de Viena sobre Relações Consulares (promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 1967), Artigo 39º, parágrafos 1 e 2; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 682, I, 685, II, “a”, e 997.

## **Relatório**

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

2. Conforme cópia do contrato social constante deste processo, ela é controlada por sociedade constituída de acordo com as leis das Ilhas Maurício, país inserido no inciso XXXVI do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, que lista “países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a

20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade”.

3. As atividades executadas pela consulente são assim descritas:
- a) prestação de serviço, no Brasil ou no exterior, de organização e pré-análise, e documentos para viagens, em processo de obtenção de passaporte e visto e de formulários de pedido de passaporte internacional ou visto, bem como de outros serviços relacionados, para pessoas físicas, empresas públicas ou privadas, órgãos governamentais, consulados, embaixadas e/ou agencias governamentais;*
  - b) prestação de serviços de digitalização, organização, preparação de documentos e transmissão de arquivos digitais protegidos criptograficamente;*
  - c) prestação de serviços combinados de organização de arquivos e de documentos;*
  - d) prestação de serviços de orientação e atendimento relacionados às atividades acima mencionadas por telefone, mensagem de texto e e-mail; e*
  - e) prestação de serviços de envelopamento, etiquetagem e despacho de documentos.*
4. Informa que, “dentre as atividades acima mencionadas”, “a principal é a emissão de visto XXX aos candidatos residentes em território brasileiro”.
5. “Para a concessão dos vistos consulares”, prossegue, “o processo se inicia com a terceirização do serviço de emissão de visto pelo Governo XXX à matriz da empresa consulente, XXX, com sede nas Ilhas Maurício”; “esta, por sua vez, repassa à consulente a prestação do serviço de emissão do visto aos candidatos residentes no Brasil”.
6. “Em contrapartida ao serviço prestado, o candidato efetua o pagamento à consulente, sendo o valor integralmente repassado à XXX, caracterizando-se como ‘remessa ao exterior’, sendo esse pagamento é subdividido em ‘taxa de visto’ e ‘taxa de serviço’”. “Em relação aos valores pagos pelo serviço prestado (‘taxa de serviço’), a XXX repassa determinada porcentagem do valor recebido a consulente, a título de comissão.”
7. Entende a consulente que o valor relativo à “taxa de visto” “está abrangido pela imunidade diplomática concedida às repartições consulares”, por meio da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 26 de junho de 1967.
8. Sua inteligência tem por esteio o Artigo 39º dessa Convenção, que dispõe que “a repartição consular poderá cobrar no território do Estado receptor os direitos e emolumentos que as leis e os regulamentos do Estado que envia prescreverem para os atos consulares” (parágrafo 1), os quais “estarão isentos de quaisquer impostos e taxas no Estado receptor” (parágrafo 2).
9. Reportando-se a esse dispositivo, discorre acerca da distinção doutrinária entre isenção tributária objetiva e subjetiva, para então asseverar que se está diante de isenção objetiva, em que vale a situação material, a atividade praticada (“prática de atos consulares”), “sendo totalmente desvinculada do aspecto subjetivo”. Dessa forma, “por se tratar de isenção tributária objetiva”, “todo e qualquer ato consular praticado, independente do sujeito praticante – se o titular das funções consulares ou se um contratado ou subcontratado da repartição

consular para fazê-lo –, já que desvincilhado do aspecto subjetivo, também terá o direito ao benefício da isenção tributária concedida”.

10. Por fim, “submete à apreciação deste Coordenador-Geral de Tributação – Cosit as conclusões abaixo”, e “requer a concordância desta autoridade administrativa tributária ao seu entendimento quanto à isenção diplomática”:

*(i) Entende a consulente que, no atributo de suas funções, poderá gozar da isenção tributária objetiva concedida pela Convenção de Viena sobre as Relações Diplomáticas pela prática de ato consular.*

*(ii) Tendo em vista a operação realizada pela consulente, em razão da isenção diplomática, não há o que se falar em incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – sobre a remessa feita pela consulente ao exterior, a título de “taxa de visto”.*

## Fundamentos

11. Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de **fontes situadas no País**, sujeitam-se de forma genérica ao imposto de renda na fonte, independentemente de sua natureza, segundo determina o art. 682, inciso I, do RIR/1999, aplicando-se-lhes a norma do art. 685, inciso I, desse Regulamento (alíquota de 15% - quinze por cento), quando não prevista tributação específica no Capítulo V do Título I do Livro III do RIR/1999 (arts. 682 a 716). Poucos casos são exceções; aqueles expressamente previstos no Regulamento (no caso de isenção, há que existir previsão em lei) ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 997 do RIR/1999).

11.1. No caso de governos estrangeiros, os rendimentos por eles auferidos no País estão isentos do imposto, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos em seus países pelo Governo brasileiro (art. 688 do RIR/1999).

11.2. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, ou cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, a sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes (país com tributação favorecida, ou “paraíso fiscal”), a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento) – art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

11.3. Esta a redação dos arts. 682, inciso I, e 685, incisos I e II, do RIR/1999 (sublinhou-se):

*Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:*

*I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea “a”);*

*(...)*

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

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

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

*II - à alíquota de vinte e cinco por cento:*

- a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*
- b) ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 691, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 245.*

*(...)*

11.4. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre os rendimentos brutos (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943). Consoante esclarece o Parecer Normativo CST nº 140, de 25 de setembro de 1973 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 16.10.1973), a primeira dentre essas hipóteses que ocorrer, obrigará **a fonte pagadora** à retenção e ao recolhimento do imposto (art. 717 do RIR/1999). O recolhimento do imposto retido na fonte deverá ser efetuado na própria data da ocorrência do fato gerador (art. 865, inciso I, do RIR/1999).

11.5. Anote-se que houve alterações na legislação que embasa alguns dos citados artigos do RIR/1999, merecendo registro, especialmente, as do art. 1º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, do art. 9º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, do art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e as consolidadas no Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009.

11.6. A incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior está disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, na Instrução Normativa RFB nº 1.214, de 12 de dezembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

12. Antes de prosseguir, cabe comentar que a importância remetida pela consultante a sua controladora a título de “taxa de serviço” sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de **25% (vinte e cinco por cento)**, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, e do art. 685, inciso II, alínea “a”, do RIR/1999. Ressalte-se que igual alíquota é aplicável na hipótese de remessa de qualquer espécie de rendimento a essa beneficiária, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999, em razão de sua localização nas Ilhas Maurício, país

enquadrado no art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme disposto no art. 1º, inciso XXXVI, da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010.

13. A Convenção de Viena sobre Relações Consulares, promulgada pelo Decreto nº 61.078, de 1967, assim dispõe sobre a isenção tributária de direitos e emolumentos consulares:

*ARTIGO 5º*

*Funções Consulares*

*As funções consulares consistem em:*

*(...)*

*d) expedir passaporte e documentos de viagem aos nacionais do Estado que envia, bem como visto e documentos apropriados às pessoas que desejarem viajar para o referido Estado;*

*(...)*

*ARTIGO 39º*

*Direitos e emolumentos consulares*

*1. A repartição consular poderá cobrar no território do Estado receptor os direitos e emolumentos que as leis e os regulamentos do Estado que envia prescreverem para os atos consulares.*

*2. As somas recebidas a título de direitos e emolumentos previstos no parágrafo 1 do presente artigo e os recibos correspondentes estarão isentos de quaisquer impostos e taxas no Estado receptor.*

14. Diante dessas disposições, é certo que os direitos e emolumentos cobrados, no Brasil, por repartição consular de Estado estrangeiro, estão isentos do imposto de renda – a exemplo dos emolumentos consulares pela concessão de visto.

14.1. Cumpre examinar, dessarte, se os rendimentos correspondentes à “taxa de visto”, arrecadada no Brasil por pessoa jurídica de direito privado, não obstante remetidos a outra pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida, escapam à incidência do imposto na fonte, por terem como beneficiário final o governo do XXX – por força do Artigo 39º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares.

15. Em verdade, neste caso, impõe-se a adoção de igual orientação exarada por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) relativamente à aplicação de Acordos ou Convenções firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional, segundo a qual, para aplicação de tais Acordos ou Convenções, há que se identificar a fonte dos rendimentos como situada num dos Estados Contratantes e o beneficiário dos mesmos rendimentos como residente ou domiciliado no outro Estado Contratante; em ocorrendo essa hipótese, não importa por intermédio de quem sejam pagos, os efeitos da tratativa operam-se.

15.1. Por outras palavras, em sendo o beneficiário dos rendimentos o XXX, e uma vez que tais rendimentos estão isentos por força do Artigo 39º da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, não há incidência do imposto de renda na fonte por ocasião de sua

remessa à controladora da consulente, domiciliada nas Ilhas Maurício, a qual os repassará ao governo do XXX.

16. Convém esclarecer que o fato de o pagamento ao governo do XXX dar-se por meio de pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida não constitui impedimento à fruição da isenção de que ora se trata, conforme se depreende do disposto no art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.214, de 12 de dezembro de 2011, que disciplina a aplicação da isenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) em relação aos “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais”, prevista no art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

17. Cabe lembrar ainda que, nos termos do art. 880 do RIR/1999, a consulente deverá manter documentação hábil e idônea, de modo a comprovar, a cada remessa, qual parcela dos recursos remetidos pertence ao governo do XXX e qual parcela pertence a sua controladora, esta sujeita ao imposto de renda na fonte, conforme antes explicitado (item 12).

## Conclusão

18. Ante o exposto, conclui-se que não se sujeitam à incidência do imposto de renda na fonte, por ocasião de sua remessa ao exterior, os direitos e emolumentos cobrados, no Brasil, por repartição consular de Estado estrangeiro pela realização de atos consulares, ainda que a cobrança seja feita por intermédio de pessoa jurídica prestadora de serviços domiciliada no Brasil, para isso autorizada por esse Estado, e os valores sejam remetidos a pessoa jurídica controladora da prestadora de serviços, domiciliada em terceiro país, que os repassa ao Estado estrangeiro, contratante desta empresa para prestação de serviços relacionados à concessão de vistos em vários países.

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

*[assinado digitalmente]*

MARCOS VINICIUS GIACOMELLI  
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*[assinado digitalmente]*

IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

*[assinado digitalmente]*

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

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

*[assinado digitalmente]*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit