



---

## Solução de Consulta nº 114 - Cosit

**Data** 29 de junho de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

REMESSAS AO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. VERBA DE PASSAGEM AÉREA. RENDIMENTOS. ALÍQUOTA.

As remessas realizadas ao exterior a título de verba de transporte aéreo como uma das obrigações do contratante, em um contrato de prestação de serviços, têm a natureza jurídica de rendimentos pelos serviços prestados sujeitando-se à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

**Dispositivos Legais:** Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 746; Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 597; e Art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, art.16.

## **Relatório**

A interessada protocolizou consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Afirmou ser instituição sem fins lucrativos, que tem por objetivo apoiar, incentivar, assistir, desenvolver e promover a cultura, educação e assistência social, com ênfase à música de concerto, instrumental e vocal.

2. Disse que, no regular desempenho de suas atividades, realiza espetáculos musicais com a participação de artistas estrangeiros não residentes no Brasil, contratados por tempo determinado para a prestação de serviços musicais. Relatou ter celebrado, recentemente, contrato de prestação de serviços especializados sem vínculo empregatício e de cessão de direitos de uso de imagem, voz e interpretações artístico-musicais, com musicista residente na Alemanha, para a realização de apresentações, e seus ensaios, e uma *masterclass*, na qualidade de solista.

3. Informou que, como contraprestação aos serviços artísticos contratados, deve pagar à musicista remuneração (cachê), conforme cláusula contratual que transcreveu e se reproduz abaixo. Além da remuneração pelos serviços artísticos, comprometeu-se, conforme outra cláusula contratual que reproduziu a pagar uma verba pré-determinada destinada à aquisição de transporte aéreo.

*CLÁUSULA SEGUNDA: DO PREÇO*

*2.1 A remuneração, em caráter de cachê, acerca dos serviços objeto deste instrumento, será paga pela CONTRATANTE à CONTRATADA na importância total de EUR 14.000,00 (catorze mil euros) que, convertida à taxa cambial de R\$ 4,33 (quatro reais e trinta e três centavos), equivale a R\$ 60.620,00 (sessenta mil seiscentos e vinte reais) em 08 de abril de 2019, sujeita às deduções legais, mediante a emissão do respectivo recibo (...)*

4. Argumentou que a verba de transporte aéreo não possuiria qualquer vinculação com os serviços artísticos prestados pela musicista, não se prestando a remunerá-los, o que se daria por meio do cachê já mencionado. Tratar-se-ia de verba apartada, inconfundível com a remuneração pelos serviços artísticos, e compatível com as despesas necessárias ao deslocamento, ao Brasil, por meio de transporte aéreo.

*2.6 (...) A CONTRATANTE deverá ainda pagar à CONTRATADA o valor de EUR 3.000,00 (três mil euros) brutos, correspondentes a EUR 1.972,50 (mil novecentos e setenta e dois euros e cinquenta centavos) líquidos, que, convertidos à taxa cambial supramencionada, equivalem a R\$ 12.990,00 (doze mil novecentos e noventa reais) brutos, correspondentes a R\$ 8.540,92 (oito mil quinhentos e quarenta reais e noventa e dois centavos) líquidos, referente à verba da CONTRATADA para aquisição de transporte aéreo*

5. Apontou como o objeto da presente consulta o tratamento tributário desta verba de transporte aéreo. Questiona qual seria a natureza jurídica, para fins fiscais, da referida verba, e se está correto seu entendimento de que incidiria Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre ela, à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 744 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.850, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

6. Reiterou que, nos termos da segunda cláusula transcrita, a referida verba é paga de forma apartada e desvinculada da remuneração pelos serviços artísticos (cachê), com o objetivo de cobrir dispêndios incorridos pela artista, para a aquisição de passagens aéreas, com destino ao Brasil. Argumentou que, embora a verba de transporte aéreo represente um ganho da musicista, ela não se presta a remunerar os serviços artísticos objeto do contrato de prestação de serviços. Em sua visão, a verba de transporte aéreo consubstancia despesa do interessado para custear o transporte aéreo da artista.

7. Concluiu que, ante a inexistência de regra de tributação específica, relativamente ao IRRF, a verba de transporte aéreo sujeitar-se-ia à incidência do IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), em atenção ao art. 744 do RIR/2018. Transcreveu tal artigo e questionou:

7.1. *Qual é a natureza jurídica, para fins fiscais, das remessas realizadas à (...) a título de Verba de Transporte Aéreo, nos termos da cláusula (...) do Contrato de Prestação de Serviços*

*Especializados sem Vínculo Empregatício e de Cessão de Direitos de Uso de Imagem, Voz e Interpretações Artístico-Musicais e Outras Avenças, ora anexado (doc. 02)?*

7.2. *Qual é a alíquota de Imposto de Renda na Fonte aplicável às remessas realizadas à (...) a título de Verba de Transporte Aéreo, nos termos da cláusula (...) do Contrato de Prestação de Serviços Especializados sem Vínculo Empregatício e de Cessão de Direitos de Uso de Imagem, Voz e Interpretações Artístico-Musicais e Outras Avenças, ora anexado (doc. 02)?*

## Fundamentos

8. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

9. Isso posto, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, por estarem preenchidos os requisitos exigidos na legislação.

10. Preliminarmente, convém destacar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte, antes ou depois de sua apresentação, conforme disposto no art. 11 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. O interessado apontou como dispositivo da legislação que ensejou a consulta o artigo 744 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo artigo 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual é transcrito a seguir, juntamente com o artigo 746:

*Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, **quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo**, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100 ; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77 ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 ):*

*I - as pensões alimentícias e os pecúlios;*

*II - os prêmios conquistados em concursos ou competições;*

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

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

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

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

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

§ 1º (...)

(...)

Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os **rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).**" (grifos não constam do original)

13. Alegou ter celebrado, com a musicista, residente na Alemanha, um contrato de prestação de serviços (fl. 4), para a realização de apresentações e seus ensaios, bem como uma *masterclass*, no Brasil, na qualidade de solista. Esse contrato é “aquele em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de sua atividade, mediante remuneração”. Tem como um de seus caracteres jurídicos a bilateralidade, “porque gera obrigações para ambos os contraentes, a remuneração para o empregador e a prestação da atividade para o empregado” (Pereira, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil: volume 3. 23ª edição. Rio de Janeiro: Forense. 2019. p 360).

14. A musicista, repise-se, reside no exterior. Assim, para prestar seus serviços no Brasil, necessita de transporte, no caso, aéreo. A sua obrigação é a realização de ensaios, apresentações e uma *masterclass*. O interessado aduziu que, como contraprestação pelos serviços artísticos contratados, deve pagar um cachê a ela. Alegou que, além do cachê, comprometeu-se a pagar também uma verba pré-determinada, destinada à aquisição de transporte aéreo.

15. Ocorre que, de acordo com a bilateralidade, característica dos contratos de prestação de serviços, tanto o cachê como a verba destinada à aquisição de transporte aéreo

correspondem à remuneração pelos serviços prestados. Não se pode imaginar que esta verba seja uma obrigação do interessado, sem qualquer obrigação correspondente por parte da musicista. De fato, a artista deve prestar os serviços e, em troca, receber o cachê e a verba destinada à aquisição de transporte aéreo. Uma previsão contratual destinando a verba para a aquisição de passagens não pode alterar sua natureza jurídica.

16. O fato de a passagem aérea ser paga antes da prestação do serviço não descaracteriza a sua natureza de remuneração pelos serviços prestados. O art. 597 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC/2002), constante do Capítulo VII – Da Prestação de Serviço, prevê:

*Art. 597. A retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço, se, por convenção, ou costume, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações.*

17. A verba remetida ao exterior para custear a compra da passagem aérea da artista está intrinsecamente vinculada à prestação do serviço e, por isso, deve ser, também, considerada rendimento da musicista, recebido sob a forma de adiantamento, uma vez que sem a verba para o transporte aéreo ela, em tese, não virá ao Brasil e não fará jus ao cachê, ou seja, esses rendimentos (verba para custear o transporte aéreo e cachê) vinculam-se à prestação do serviço, foco da natureza jurídica da obtenção do rendimento. Ou de outro modo, só fará jus à verba para o transporte aéreo e ao cachê, se vier ao País e prestar o serviço para o qual foi contratada. Ambas se caracterizam, pois, como rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa residente ou domiciliada no exterior, nos termos da legislação tributária, para fins de incidência do imposto de renda.

18. Dessa forma, respondendo à primeira pergunta, as remessas realizadas ao exterior a título de verba de transporte aéreo têm a natureza jurídica de rendimentos pelos serviços prestados. Assim, respondendo à segunda pergunta, incide IRRF sobre a verba de transporte aéreo, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), na forma do art. 746 do RIR/2018 e Art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

#### *CAPÍTULO XV DA REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL*

*Art. 16. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ressalvado o disposto no art. 17.*

## **Conclusão**

19. Com base no exposto, conclui-se que as remessas realizadas ao exterior a título de verba de transporte aéreo como uma das obrigações do contratante, em um contrato de prestação de serviços têm a natureza jurídica de rendimentos pelos serviços prestados sujeitando-se à incidência do IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

*(assinado digitalmente)*

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da SRRF07/Disit.

*(assinado digitalmente)*  
ALEXANDRE JOSÉ BRITO GUEDES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

*(assinado digitalmente)*  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

*(assinado digitalmente)*  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin

## **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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit