



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 2 - Cosit

Data 24 de janeiro de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. COMPANHIAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA. PRESTAÇÃO DIRETA DE SERVIÇOS.

Os rendimentos da prestação direta de serviços no Brasil recebidos por companhias de navegação aérea domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, de forma isolada e definitiva, à alíquota de 15% (quinze por cento). A alíquota será de 25% (vinte e cinco por cento) caso a companhia aérea esteja domiciliada em país ou dependência enquadrado como de tributação favorecida.

Não será exigido o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos pela prestação direta de serviços no Brasil das companhias aéreas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade. A isenção independe de reconhecimento prévio por parte da RFB, competindo à companhia aérea apresentar à fonte pagadora documentação que comprove a reciprocidade de tratamento ou indicar o acordo internacional e os seus respectivos dispositivos que afastam a tributação, no Brasil, dos rendimentos provenientes de fonte aqui situada. A prova de legislação estrangeira far-se-á por cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor público e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país ou submetida ao procedimento da apostila. Admite-se a prova da reciprocidade de tratamento tributário mediante declaração da representação diplomática do Brasil no país de origem da companhia aérea.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 98; Lei nº 9.430, de 1996, art. 85; Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, arts. 3º a 6º (promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 2016); Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 746, 748, 768

e 1.042; Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, art. 1º, § 2º, Parecer Normativo CST nº 250, de 1971.

Relatório

1. A pessoa jurídica acima identificada, “com ramo de atividade no agenciamento de viagens”, “vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formular consulta”, acerca da legislação do imposto sobre a renda.
2. A “descrição detalhada da questão” está posta nestes exatos termos (destaques da consulente):

Sabe-se que, em razão do princípio da reciprocidade, o pagamento realizado à companhia aérea domiciliada no exterior, que presta serviço diretamente no Brasil, não deverá sofrer retenção de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que inclui os pagamentos efetuados por entidades da Administração Pública Federal às agências de viagem, por conta da aquisição de passagens aéreas internacionais emitidas por companhias aéreas estrangeiras.

A condição, portanto, deve ser que o tratamento tributário dado por um Estado também será concretizado por outro país. Sendo assim, a simples condição de, igualmente, as companhias brasileiras, não serem obrigadas ao recolhimento desse mesmo tributo no país de origem da empresa estrangeira, é suficiente para que a isenção seja reconhecida e, em tese, não haveria outra condição a ser preenchida, que tenha sido prevista pelo legislador.

Contudo, um dos clientes da Consulente passou a exigir, para realizar o pagamento, sem a retenção, um reconhecimento prévio por parte da Receita Federal, por intermédio da abertura de procedimento administrativo específico. A alegação seria o disposto no parágrafo único 192 c.c art. 187, ambos do RIR/2018, verbis:

Art. 187. Ficam isentas do imposto sobre a renda as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30).

Parágrafo único. A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 192 (Decreto-Lei nº 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º).

Art. 192. As isenções de que trata esta Seção independem de reconhecimento prévio.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no art. 187, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento e não poderá originar, em qualquer hipótese, direito à restituição de receita (Decreto-Lei nº 1.228, de 1972, art. 29, caput e parágrafo único). G.n

Por outro lado, esta Consulente entende que, via de regra, a reciprocidade é comprovada por meio do Acordo de Bitributação. Tal ato, portanto, seria suficiente para formalizar o acordo de vontades entre os países

No mesmo sentido, o voto constante do Acórdão nº 1402-002.900, pelo qual a 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso da Companhia Aérea Internacional para cancelamento integral das autuações, por entender desnecessário qualquer condição prévia uma vez que "a ausência de reconhecimento da isenção pela Receita Federal do Brasil por meio de processo administrativo não pode obstar o direito de isenção."

Ademais, depreende-se do acórdão que, independentemente de manifestação da RFB (tal como Ato Declaratório Normativo ou Ato Declaratório Interpretativo, ou mesmo Comunicados ou Portarias), a reciprocidade necessária para fins de tratamento tributário equivalente poderia ser comprovada pelo contribuinte, inclusive, a partir de lei estrangeira, e não apenas de ato normativo brasileiro.

3. A título de "fundamentação legal", a consulente lista os seguintes "dispositivos da legislação que ensejaram a consulta":

Arts. 187 e 192 do RIR/2018.

Artigos 14, V, da Medida Provisória 2.158-35/2001 e 187 e 192, do Decreto 9.580/2018.

Solução de Consulta nº 172-2018/COSIT.

Acórdão nº 1402-002.900, do CARF.

4. Por fim, registra estes questionamentos:

1) O reconhecimento da reciprocidade entre países depende de algum procedimento/normativo específico? Se sim, qual(is)?

2) A fruição da isenção para companhia aérea domiciliada no exterior, que presta serviço diretamente no Brasil, depende de reconhecimento prévio Secretaria de Receita Federal, por intermédio de procedimento específico a ser instaurado pela companhia aérea internacional ou basta que as companhias brasileiras também gozem da mesma prerrogativa no país de domicílio?

3) Em sendo necessário o reconhecimento prévio, este também será exigido em relação aos países com os quais o Brasil celebrou acordos para Evitar a Dupla Tributação, listados no site da Receita Federal?

5. Cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de 1º de janeiro de 2022, em substituição àquela Instrução Normativa.

Fundamentos

6. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

7. Antes de examinar os questionamentos que constituem o objeto desta consulta, convém principiar por situar o contexto em que eles se inserem, uma vez que a consulente não o fez explicitamente. Para isso, na explanação que se segue, tem-se o amparo da Solução de Consulta Cosit nº 172, de 27 de setembro de 2018, desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), citada por ela em sua petição.

8. O art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, impõe a incidência na fonte do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços.

9. A retenção de tributos na fonte de que trata esse artigo está disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. O seu art. 12 dispõe sobre a retenção nos pagamentos efetuados a agências de viagem, dele cabendo destacar os seguintes dispositivos (sublinhou-se):

Art. 12. Nos pagamentos correspondentes a aquisições de passagens aéreas e rodoviárias, despesas de hospedagem, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, efetuados por intermédio de agências de viagens, a retenção será feita sobre o total a pagar a cada empresa prestadora do serviço e, quando for o caso, do operador aeroportuário, sobre o valor referente à tarifa de embarque, e da agência de viagem, sobre os valores cobrados a título de comissão pela intermediação da comercialização do bilhete de passagem ou pela prestação do serviço de agenciamento de viagens na venda de passagens aos órgãos e entidades públicas.

§1º Para fins do disposto no caput, a agência de viagem apresentará documento de cobrança ao órgão ou à entidade observando-se o seguinte:

(...)

II - apresentará à contratante faturas de sua emissão, separadas por prestador do serviço, das quais deverão constar:

(...)

b) o nome e o número de inscrição no CNPJ da empresa prestadora do serviço e o número e valor do bilhete de passagem aérea ou rodoviária emitido pela empresa transportadora, excluídos a tarifa de embarque, o pedágio e o seguro, no caso de venda de passagens;

(...)

10. Em resumo, a retenção será realizada em nome de cada empresa prestadora de serviço (empresa aérea, operador aeroportuário e agência de viagem), separadamente, e a condição de cada uma delas deve ser levada em conta para verificar se caberá ou não retenção, e qual a alíquota aplicável.

11. De acordo com o art. 3º, *caput*, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, “a retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do Anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR”.

12. Nesse Anexo, no caso de “Transporte internacional de passageiros efetuado por **empresas nacionais**” (grifou-se), estão previstas as alíquotas de 2,4% para o IRPJ e de 1% para a CSLL, mas não estão previstas alíquotas para a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep, o que decorre da isenção dessas contribuições em relação às receitas do “transporte internacional de cargas ou passageiros”, concedida pelo art. 14, inciso V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

13. No que concerne ao transporte internacional de passageiros por **empresas estrangeiras**, não se encontra no Anexo I qualquer indicação das alíquotas aplicáveis, o que não significa, necessariamente, que deixará de haver incidência de tributos na fonte no pagamento por passagens aéreas internacionais a empresas estrangeiras, como restará claro adiante.

14. As companhias aéreas estrangeiras podem prestar o serviço de transporte aéreo internacional no Brasil de duas formas: diretamente ou por meio de filial, sucursal, agência ou representação no Brasil.

15. No que se refere às companhias aéreas domiciliadas no exterior que prestam diretamente os serviços no Brasil, não haverá qualquer retenção decorrente da aplicação do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme esclarece o art. 35 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012:

Art. 35. No caso de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no exterior, não será efetuada retenção na forma do art. 3º.

§ 1º Sobre o pagamento de que trata o caput incidirá o IR na fonte, a ser retido pelo órgão pagador, calculado conforme as alíquotas vigentes à época do fato gerador.

§ 2º Na hipótese do § 1º, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que os rendimentos forem pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior.

§ 3º No caso em que o pagamento aos beneficiários de que trata este artigo for efetuado pelo órgão, por intermédio de agência de propaganda ou publicidade, a obrigação de reter e recolher o IR na fonte é da agência.

16. Nesse caso, os rendimentos auferidos pelas companhias aéreas domiciliadas no exterior sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, de forma isolada e definitiva, segundo o regime de tributação aplicável aos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, prescrito no art. 741, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

17. Os rendimentos auferidos pelos residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes da prestação de serviços, estão em regra sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) do imposto sobre a renda, nos termos do art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 (art. 746 do RIR/2018). No entanto, o art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 768 do RIR/2018) estabelece tributação específica para os rendimentos auferidos por companhias de navegação aérea e marítima (sublinhou-se):

Art. 85. Ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade.

18. Em suma, os rendimentos auferidos pelas companhias aéreas domiciliadas no exterior sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) – a qual será de 25% (vinte e cinco por cento), caso a companhia aérea esteja domiciliada em país ou dependência enquadrado como de tributação favorecida (art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 748 do RIR/2018).

19. Entretanto, conforme o parágrafo único do art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 768, parágrafo único, do RIR/2018), o imposto sobre a renda na fonte não será exigido das companhias aéreas domiciliadas em países que não tributam os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade, em decorrência da legislação interna (reciprocidade de tratamento) ou de acordos internacionais (art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 1.042 do RIR/2018).

20. Na hipótese de a companhia aérea domiciliada no exterior prestar os serviços de transporte aéreo por intermédio de filial, sucursal, agência ou representação no Brasil, ela será considerada contribuinte do IRPJ da mesma maneira que as demais pessoas jurídicas constituídas de acordo com a legislação brasileira, pagando o imposto com base no **lucro** (real, presumido ou arbitrado) apurado no período determinado pela legislação – art. 76, *caput*, da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958; arts. 158, inciso I, 159, inciso II, 210, 267, e 901, § 1º, do RIR/2018.

21. Nessa situação, a sociedade estrangeira igualmente será contribuinte da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep e da CSLL, por força do art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, do art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e do art. 4º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

22. Contudo, o art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, concede isenção do **imposto sobre a renda** às companhias estrangeiras de navegação aérea, caso, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozem da mesma prerrogativa:

Art. 30 As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

23. O disposto nesse artigo está consolidado nos arts. 187 e 192 do RIR/2018 (sublinhou-se):

Art. 187. Ficam isentas do imposto sobre a renda as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30).

Parágrafo único. A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 192 (Decreto-Lei nº 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º).

.....
Art. 192. As isenções de que trata esta Seção independem de reconhecimento prévio.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no art. 187, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento e não poderá originar, em qualquer hipótese, direito à restituição de receita (Decreto-Lei nº 1.228, de 1972, art. 2º, caput e parágrafo único).

24. A isenção em pauta está disciplinada no art. 104 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002 (sublinhou-se):

Art. 104. Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

§ 1º A isenção alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no § 2º.

§ 2º A isenção será reconhecida pela SRF e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita.

§ 3º A pessoa jurídica deverá efetuar, com clareza e exatidão, o registro contábil das operações e dos resultados correspondentes ao empreendimento isento, destacando-o do registro das operações e dos resultados referentes a empreendimentos ou atividades não abrangidos pela isenção.

§ 4º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 57.

25. Observa-se que, segundo dispõem o parágrafo único do art. 192 do RIR/2018 e o § 2º do art. 104 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, a fruição da isenção do imposto sobre a renda pelas companhias estrangeiras de navegação aérea está condicionada ao seu reconhecimento pela RFB, o qual dependerá de prova de reciprocidade de tratamento – matéria de que se tratará mais à frente.

26. Essa isenção estende-se à CSLL, por força do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

27. Vale lembrar que a isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às receitas do “transporte internacional de cargas ou passageiros”, prevista no art. 14, inciso V e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, antes mencionada, beneficia igualmente as filiais, sucursais, agências ou representações das companhias aéreas domiciliadas no exterior, em razão elas estarem sujeitas às regras de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

28. Assente o contexto em que se inserem os questionamentos da consultante, ora se passa a examiná-los.

29. Primeiramente, visto que a consultante alude ao “Acórdão nº 1402-002.900, do CARF”, convém recordar que esta Cosit já esclareceu, por meio do Parecer

Normativo Cosit nº 23, de 6 de setembro de 2013, que os Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não constituem normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN), porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante. Há de se ressaltar que, nos termos do *caput* e § 2º do art. 75 do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, o Ministro da Economia poderá atribuir às súmulas editadas por aquele conselho efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante edição de portaria específica. Somente em tal hipótese fica a administração tributária federal sujeita à observância do entendimento esposado na súmula a que se atribua tal efeito (súmula vinculante), mediante portaria da autoridade competente.

30. No que toca ao primeiro questionamento (“reconhecimento da reciprocidade entre países”), cumpre recorrer, inicialmente, à orientação do Parecer Normativo CST nº 250, de 15 de março de 1971 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 06.05.1971), que dispôs sobre a prova de reciprocidade de tratamento para fins de aplicação da isenção do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre as remessas de juros pela compra de bens a prazo, devidos a agências de governos estrangeiros, quando houver reciprocidade de tratamento (art. 11 do Decreto-Lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968; art. 3º do Decreto-Lei nº 484, de 3 de março de 1969; art. 761, § 2º, do RIR/2018) – orientação que se releva plenamente aplicável à situação em apreço.

31. Segundo o disposto nesse Parecer Normativo, para fins de comprovação da reciprocidade de tratamento deve ser feita prova de existência e vigência de lei, no país a que pertença a companhia aérea estrangeira, concedendo isenção do imposto sobre a renda, ou, sob outra intitulação jurídica, não fazendo incidir esse tributo sobre os rendimentos de companhia aérea brasileira auferidos naquele país.

32. Preceitua ainda o Parecer Normativo CST nº 250, de 1971, adaptados os diplomas legais da época aos vigentes atualmente, que a invocação de lei estrangeira deve ser provada em conformidade com o disposto no art. 14 do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), nos arts. 192 e 376 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil - CPC), e no art. 224 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), com texto e certificado de sua vigência devidamente traduzidos.

33. Importa acrescer que o Decreto nº 8.660, em 29 de janeiro de 2016, que promulgou a Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Documentos Públicos Estrangeiros, firmada pela República Federativa do Brasil, em Haia, em 5 de outubro de 1961, permite que o reconhecimento de documentos pelo Consulado da Embaixada Brasileira possa ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º dessa Convenção, no âmbito dos países signatários.

34. É lícito admitir também como forma de comprovação da reciprocidade de tratamento a prevista no § 2º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, não obstante esse ato verse sobre a tributação das pessoas físicas (sublinhou-se):

Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.

(...)

§ 2º A prova de reciprocidade de tratamento far-se-á com cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor juramentado e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país, ou mediante declaração desse órgão atestando a reciprocidade de tratamento tributário.

(...)

35. Quanto ao segundo questionamento (se “a fruição da isenção para companhia aérea domiciliada no exterior, que presta serviço diretamente no Brasil, depende de reconhecimento prévio”), como explanado anteriormente, a companhia aérea domiciliada no exterior que presta diretamente os serviços no Brasil sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma do art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 768 do RIR/2018, isolada e definitivamente. Para que não haja a exigência do imposto, o parágrafo único do art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996, e o parágrafo único do art. 768 do RIR/2018 prescrevem o requisito de reciprocidade de tratamento, ou seja, que a companhia aérea beneficiária dos rendimentos esteja domiciliada em país que não tributa, em decorrência da legislação interna ou de acordo internacional, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exerçam o mesmo tipo de atividade. Para fruição desse benefício, a companhia aérea deverá apresentar à fonte pagadora documentação que prove a reciprocidade de tratamento, nos moldes antes detalhados, ou indicar o acordo internacional e os seus respectivos dispositivos que afastam a tributação, no Brasil, dos rendimentos provenientes de fonte aqui situada.

36. Cabe comentar que o procedimento de reconhecimento prévio pela RFB somente se aplica à isenção de que trata o art. 187, *caput*, do RIR/2018, conferida à companhia aérea domiciliada no exterior que presta os serviços de transporte aéreo por intermédio de filial, sucursal, agência ou representação no Brasil – conforme impõem o art. 192, parágrafo único, do RIR/2018 e o art. 104, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002.

37. Com relação ao terceiro questionamento (“Em sendo necessário o reconhecimento prévio, este também será exigido em relação aos países com os quais o Brasil celebrou acordos para Evitar a Dupla Tributação (...)?”), embora reste prejudicado pela resposta ao segundo questionamento, é oportuno consignar que o precedentemente citado Parecer Normativo CST nº 250, de 1971, já então expunha que somente na inexistência de acordo entre o Brasil e o país estrangeiro para evitar a bitributação é que caberá a invocação da existência de reciprocidade de tratamento.

Conclusão

38. Ante o exposto, responde-se à consultante que os rendimentos auferidos pelas companhias aéreas domiciliadas no exterior que prestam diretamente os serviços no Brasil sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, de forma isolada e definitiva, à alíquota de 15% (quinze por cento), nos termos do art. 85, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996. A alíquota será de 25% (vinte e cinco por cento), caso a companhia aérea esteja domiciliada em país ou dependência enquadrado como de tributação favorecida (art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; art. 748 do RIR/2018).

39. Não será exigido o imposto incidente sobre os rendimentos auferidos pela prestação direta de serviços no Brasil das companhias aéreas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade. A isenção independe de reconhecimento prévio por parte da RFB, competindo à companhia aérea apresentar à fonte pagadora documentação que comprove a reciprocidade de tratamento ou indicar o acordo internacional e os seus respectivos dispositivos que afastam a tributação, no Brasil, dos rendimentos provenientes de fonte aqui situada (art. 85, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 768, parágrafo único, do RIR/2018). A prova de legislação estrangeira far-se-á por cópia da lei publicada em órgão de imprensa oficial do país de origem do rendimento, traduzida por tradutor público e autenticada pela representação diplomática do Brasil naquele país ou submetida ao procedimento da apostila. Admite-se a prova da reciprocidade de tratamento tributário mediante declaração da representação diplomática do Brasil no país de origem da companhia aérea.

Assinatura digital
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Cosit Substituta

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta