



---

**Solução de Consulta nº 49 - Cosit**

**Data** 22 de junho de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL. REMESSA PARA O EXTERIOR. INCIDÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL/FRANÇA. DEPARTAMENTO ULTRAMARINO FRANCÊS. DEFINIÇÃO. TERRITÓRIO ULTRAMARINO.

É inaplicável a Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar Dupla Tributação da Renda ao território da Polinésia Francesa, tendo em vista que as coletividades ultramarinas não foram abrangidas pela definição de território francês dada pelo acordo.

**Dispositivos Legais:** Arts. I, III e VIII do Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972; Art. 98 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 48 e 49; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 48 a 53; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Relatório

A interessada, companhia aérea responsável pelo transporte de passageiros e de carga, com sede na cidade de Papeete na Polinésia Francesa e tendo como base de operações o Aeroporto Internacional de Faa'a na ilha de Taiti, formula consulta, na forma da Instrução

Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a remessa de lucros/rendimentos decorrentes da venda de passagens aéreas internacionais em território nacional por meio de sua filial, que funcionará como ponto de venda *off-line* (*Point-Of-Sale-POS*).

2. Informa que realiza o transporte de passageiros e cargas conectando esse território dependente da República da França com outros países. Contudo, por suas características geográficas, os destinos alcançados por essa companhia aérea estão limitados a alguns poucos países cujo território é banhado pelo Oceano Pacífico.

3. Desse modo, esclarece que *“não existem voos diretos, regulares ou não, conectando o território brasileiro à Polinésia Francesa, seja da CONSULENTE OU de qualquer outra companhia aérea internacional. Atualmente, a maioria das passagens relativas aos trechos operados pela CONSULENTE comercializadas diretamente com o público brasileiro são promovidas pela companhia aérea norte-americana (NOME DA COMPANHIA). Como regra, passageiros brasileiros embarcam em voos saindo do território nacional com destino a Los Angeles, Califórnia, Estados Unidos da América, onde embarcam em voos então operados pela CONSULENTE com destino a Papeete, capital da Polinésia Francesa.”*

4. Prossegue a consulente afirmando que tem interesse em abrir em território nacional um *POS Offline* (*Point-Of-Sale Offline*), que, segundo seu entendimento, seria uma filial de companhia aérea estrangeira dedicada exclusivamente à venda de passagens, sem qualquer voo regular conectando diretamente o território dos países envolvidos. Segundo a requerente, a abertura de uma filial em território nacional permitiria uma maior proximidade com potenciais clientes. Além de garantir aos consumidores acesso direto ao prestador de serviço e maior proteção/satisfação dos direitos garantidos pelo Código do Consumidor.

5. Ademais, esclarece que no passado já havia obtido autorização para abrir uma filial em território nacional, mas em decorrência da falta de clareza quanto à temática tributária objeto dessa consulta, foi encerrada. Assim, afirma ser o tema de fundamental importância na decisão sobre passar a operar em território nacional por meio de um *POS Offline*.

6. A requerente deseja confirmar se *“faz jus àquilo que é internacionalmente conhecido como "princípio da isenção recíproca às companhias aéreas internacionais", por meio da qual os países reconhecessem a isenção das companhias aéreas sediadas em outras jurisdições em contrapartida ao reconhecimento do direito exclusivo de tributação pelo país da fonte (sede).”*

7. Na interpretação da consulente, a empresa faria jus a isenção tributária de que trata o artigo VIII da Convenção celebrada entre o Brasil e a França para evitar dupla tributação da renda, que estabelece que os lucros provenientes da exploração do tráfego aéreo internacional sejam exclusivamente tributados no país da sede de sua direção efetiva, por se tratar de território ultramarino francês, nos termos da Constituição Francesa.

8. Por fim, traz os seguintes questionamentos:

*“1) Considerando as informações dispostas, as prescrições contidas no Tratado Brasil/França são aplicáveis à Consulente?”*

2) *Em caso positivo, haveria incidência de IRRF ou qualquer outro tributo na remessa de lucros/rendimentos decorrentes da venda de passagens em território nacional por eventual pos no Brasil à Consulente?*”

## Fundamentos

9. Preliminarmente, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa e os fatos. Nesse sentido, não convalida nem invalida qualquer interpretação e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

10. Nesse contexto, cabe analisar inicialmente se a Polinésia Francesa estaria também abrangida pelo Decreto nº 70.506, de 12 de maio de 1972, Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar Dupla Tributação da Renda (Convenção Brasil-França).

11. O artigo I da convenção determina que as pessoas visadas são as pessoas residentes em um ou em ambos os países contratantes. O artigo III, por sua vez, detalha a definição de território para fins de aplicação do acordo, nos seguintes termos:

*1. Na presente Convenção:*

*a) O termo "Brasil" designa a República Federativa do Brasil;*

*b) o termo "França" designa os Departamentos europeus e de Ultramar (Guadalupe, Guiana, Martinica e Reunião) da República Francesa e as zonas adjacentes às águas territoriais da França sobre as quais, em conformidade com o Direito Internacional, a França pode exercer os direitos relativos ao fundo do mar, ao subsolo marinho e aos seus recursos naturais;*

*(...)*

12. Desse modo, percebe-se que o território francês engloba expressamente os departamentos europeus e ultramarinos. Com relação a definição do termo “departamento ultramarino”, os comentários sobre Convenção Modelo da OCDE esclarecem, como regra geral interpretativa, que quando não houver definição expressa na convenção, deve-se o aplicador buscar a legislação interna em vigor quando imposto for exigido. O contexto é, portanto, determinado pela intenção dos Estados Contratantes ao assinar a Convenção, bem como pelo significado atribuído ao termo na legislação do estado contratante a que se faz referência.

13. Nos termos dos comentários ao artigo III, “*o teor do parágrafo 2 proporciona equilíbrio satisfatório entre, de um lado, a necessidade de assegurar a permanência de compromissos firmados por Estados ao assinar uma convenção (pois o Estado não deverá ter permissão de tornar uma convenção parcialmente inoperante por meio de alterações posteriores em sua legislação interna do escopo dos termos não definidos na Convenção) e, por outro lado, a necessidade de poder aplicar a Convenção de maneira conveniente e prática no decorrer do tempo (deve-se evitar a necessidade de recorrer a conceitos ultrapassados).*”

14. Nesse contexto, é importante esclarecer, com base na legislação francesa, se há diferença entre a definição de “território ultramarino”, que é a denominação dada à Polinésia Francesa, e “departamento ultramarino”, expressão utilizada pelo acordo. Destaca-se que a consulente informa que, em 2003, a Constituição Francesa passou por uma reforma em relação ao seu território descentralizado. Os “territórios ultramarinos” passaram a ser chamados de “coletividades ultramarinas”. Nesse contexto, segundo a Constituição Francesa, a Polinésia Francesa rege-se pelos mesmos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade da República Francesa.

*ARTIGO 72º-3 A República reconhece, no seio do povo francês, as populações ultramarinas, em um ideal comum de liberdade, de igualdade e de fraternidade. Guadalupe, Guiana, Martinica, Reunião, Mayotte, São Bartolomeu, Saint - Martin Saint-Pierre-e-Miquelon, Ilhas Wallis e Futuna e a **Polinésia Francesa** são regidas pelo artigo 73 para os departamentos e as regiões ultramarinas, e para as coletividades territoriais criadas em conformidade com o último parágrafo do artigo 73º., e pelo artigo 74 para as outras coletividades. O estatuto da Nova Caledônia é regido pelo capítulo XIII. A lei determina o regime legislativo e a organização específica das Terras Austrais e Antárticas Francesas e de Clipperton. ([www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr))*

15. No entanto, há uma diferença significativa entre a Polinésia Francesa e os departamentos ultramarinos (Guadalupe, Guiana, Martinica e Reunião), no que tange à competência tributária. A Polinésia como “coletividade ultramarina” rege-se pelo art. 74 da constituição francesa e goza de autonomia para definir a tributação de seus residentes.

16. Desse modo, a própria República Francesa celebrou Acordo para Evitar Dupla Tributação da Renda com a coletividade territorial da Polinésia:

*INT - Acordo Tributário entre a França e a Polinésia Francesa (Antigo Governo dos Estabelecimentos Franceses da Oceania)*

*1*

*Polinésia Francesa é uma coletividade no exterior regida pelo Artigo 74 da Constituição. Tem responsabilidade fiscal (artigo 13 da Lei Orgânica nº 2004-192 de 27 de fevereiro de 2004) e determina as regras tributárias aplicáveis aos seus residentes.*

*Neste contexto, um acordo para evitar a dupla tributação sobre os rendimentos do investimento foi assinado em 28 de Março e 28 de Maio de 1957, em Paris e Papeete entre o estado e o governo local da Polinésia Francesa (antigo território dos estabelecimentos franceses da Oceania - EFO). É acompanhado por um protocolo que faz parte integrante da convenção.*

*O território dos estabelecimentos Oceania franceses (E.F.O) é agora chamado o território da Polinésia Francesa (ver Lei nº -57 a 836 de 26 de Julho de 1957, JO 28, p. 7466).*

*O Decreto nº 57.924 de 1º de agosto de 1957 aprovou e publicou esta convenção no lado metropolitano (OJ, 15 de agosto de 1957, pp. 8056 e segs.).*

*Esta Convenção entrou em vigor em 19 de setembro de 1957. (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2452-PGP> Acesso em 17/05/2019)*

17. Nesse sentido, não é possível estender o tratamento dado pelo artigo VIII

da Convenção Brasil-França às companhias aéreas da Polinésia Francesa, tendo em vista sua autonomia tributária e a sua não inserção na definição de território francês para fins da aplicação do acordo. Assim, esclarece-se que não há isenção de imposto sobre a renda relativo aos lucros obtidos pela filial da companhia com a venda de passagens no território nacional para viagens entre os Estados Unidos e a Polinésia Francesa.

18. Com relação ao segundo questionamento, sobre a forma de tributação dos lucros/rendimentos decorrentes da venda de passagens em território nacional, não são apresentados pela consulente todos os elementos para sua elucidação. Há uma diferença de tratamento nas remessas de rendimentos e de lucros na legislação brasileira, que dependeria da empresa ser constituída ou não no Brasil como filial e de estar equiparada as pessoas jurídicas brasileiras para fins de apuração do IRPJ. Ademais, as remessas podem sofrer variações de alíquota dependendo da natureza do rendimento e da jurisdição do destinatário da remessa.

19. Nesse contexto, é importante esclarecer que o processo administrativo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da RFB, está disciplinado nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e ,no âmbito da RFB, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

20. Essa espécie de processo constitui uma via bastante especial de orientação administrativa ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias. Essa especialidade decorre dos peculiares efeitos legais da consulta (entre eles a suspensão do prazo previsto para o pagamento do tributo e a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor). Por isso, a legislação acima referida estabelece rígidos requisitos para sua apresentação, os quais, se não cumpridos, importam a “declaração de ineficácia da consulta”, nos termos dos arts. 7º e 24, inciso III, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

21. Dentre esses requisitos, destacam-se os seguintes, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (negritos acrescentados):

*Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre **interpretação da legislação tributária** e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre **classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.***

(...)

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...)

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...)

*III - circunscrever-se a fato determinado, **conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria;** e*

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.*

(...)

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que **não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;***

(...)

*XI - quando não descrever, **completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução**, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;*

(...)

*XIV - quando tiver por objetivo a prestação de **assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.***

22. Da simples leitura desse questionamento, resulta evidente que ele visa a uma assessoria jurídica ou contábil pela RFB, pois o contribuinte simplesmente aponta um desconhecimento da legislação doméstica. Com efeito, a consulente não cita qualquer dispositivo legal ou normativo que lhe causaria dificuldade interpretativa e, ademais, não faz nenhuma referência à legislação sobre a qual tem dúvidas. Ora, para que a consulta produza seus efeitos legais, exige-se que o consulente tenha previamente analisado a legislação referente ao objeto da dúvida e, na petição, uma vez **identificados os dispositivos específicos dessa legislação**, demonstre os pontos em que neles haja lacunas, obscuridade, ambiguidade, controvérsia e, com a devida fundamentação, explique a interpretação que entenda correta. Como ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Diário Oficial da União de 22.10.1970), “é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente”. Nenhuma dessas condições foi atendida no que respeita à indagação ora em foco.

23. Esclareça-se que a Administração Tributária não deixa de dar auxílio aos contribuintes em relação a dúvidas dessa espécie; o processo administrativo de consulta, por seus efeitos especiais e inerentes restrições legais, é que não constitui o meio adequado. Tais questões podem ser apresentadas perante as Delegacias da RFB, às quais compete, no âmbito da respectiva jurisdição, gerir e executar as atividades de atendimento e orientação ao cidadão, inclusive “orientar sobre a aplicação da legislação tributária, aduaneira e correlata”, consoante prescreve o art. 270, caput, e § 1º, inciso II, do art. 270 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017.

24. Remanescendo dúvida, após a obtenção dos esclarecimentos na forma acima recomendada, pode o contribuinte protocolizar novo processo de consulta sobre o tema, desde que sejam observados os preceitos constantes da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 48 e 49, do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 48 a 53, e da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

25. Desse modo, nesse ponto, a consulta deve ser declarada ineficaz, por força dos arts. 46, caput, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, dos arts. 88, caput, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 18, incisos I, II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

## Conclusão

26. Desse modo, conclui-se que:

26.1 é inaplicável a Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar Dupla Tributação da Renda ao território da Polinésia Francesa, tendo em vista que as coletividades ultramarinas não foram abrangidas pela definição de território francês dada pelo acordo.

26.2 é ineficaz a consulta que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

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

[assinado digitalmente]

ANDREA COSTA CHAVES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

*Assinado digitalmente*

CLÁUDIA LUCIA 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 IN 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