



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
8ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº *****	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/8ª RF/DISIT Nº 189 , de 27 de julho de 2005	
INTERESSADO *****	CNPJ/CPF *****	
DOMICÍLIO FISCAL *****		

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Despesas com Agenciamento de Carga, Frete e Armazenagem (Contrato com Cláusula DDU).

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), por caracterizarem remuneração pela prestação de serviços, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), ainda que a remessa seja efetuada ao próprio importador.

Dispositivos Legais: Art. 7º da Lei nº 9.779, de 19.01.1999, art. 685, II, do Decreto nº 3.000, de 1999; e arts 16 e 17 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 3.12.2002.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: CIDE – Remessas ao Exterior - Despesas com Agenciamento de Carga, Frete e Armazenagem (Contrato com Cláusula DDU).

Não ocorre a incidência da Cide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas de agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), por não caracterizar remuneração de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e *royalties*.

Dispositivos Legais: Art. 2º da Lei nº 10.168, de 29.12.2000 (alterado pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19.12.2001); e art. 10 do Decreto nº 4.195, de 11.04.2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Despesas com Agenciamento de Carga, Frete e Armazenagem (Contrato com Cláusula DDU).

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), apesar de serem consideradas remuneração de serviços, não estão sujeitas à incidência da Cofins - Importação, por não se enquadrarem na hipótese prevista no §1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, II, e 4º, IV da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Despesas com Agenciamento de Carga, Frete e Armazenagem (Contrato com Cláusula DDU).

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo exportador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com agenciamento de carga, frete interno (entre o porto e o depósito) e armazenagem, necessárias à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), apesar de serem consideradas remuneração de serviços, não estão sujeitas à incidência da contribuição para o PIS/Pasep - Importação, por não se enquadrarem na hipótese prevista no §1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004.

Dispositivos Legais: Arts. 1º, 3º, II, e 4º, IV da Lei nº 10.865, de 30.04.2004.

RELATÓRIO

Em consulta protocolizada em 23.03.2005, a interessada (por intermédio de seu diretor) solicita orientação sobre a interpretação da legislação tributária federal, mais especificamente do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999.

2. Esclarece que pretende exportar peças automotivas para a empresa ***** , com sede em ***** , através do Incoterms DDU – *Delivery Duty Unpaid*.

3. Afirma que as peças ficarão consignadas na ***** até o faturamento para a *****, acarretando-lhe com este processo as seguintes despesas (i) de descarregamento e movimentação da carga no porto (agenciamento de carga); (ii) de frete interno do porto até o depósito; e (iii) de armazém/depósito no qual a mercadoria permanecerá até o faturamento.

4. Alega que o inciso III do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999, estabelece alíquota zero para a despesas com “armazém” e “depósito”, nada dispondo acerca de despesas com “agenciamento de carga” e “frete interno”, muito embora sejam despesas sem as quais não se pode exportar no Incoterm DDU, ressaltando que se tratam de despesas necessárias que não podem ser pagas no Brasil.

5. Diante do exposto, pergunta:

- a) se há retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte-IRF/Cide/PIS/Cofins nos pagamentos, na *****, de frete interno (entre o porto e o depósito) e agenciamento de carga (descarregamento e movimentação da mercadoria exportada); e
- b) se está correta sua interpretação de que sobre o gasto com armazenagem e depósito não haverá pagamento de tributo, por ser tributado à alíquota zero.

FUNDAMENTOS LEGAIS

6. Preliminarmente, observa-se que embora a consulente cite como dispositivo legal apenas o inciso III do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999, que trata da aplicação da alíquota zero nas remessas para o exterior, exclusivamente para pagamento de despesas, dentre outras, de instalação e manutenção de armazéns, depósitos ou entrepostos, depreende-se do exposto que a sua dúvida consiste em saber se ocorre a incidência do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), da Cide, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores remetidos ao exterior para pagamento de despesas assumidas em contrato com cláusula DDU.

7. No que concerne às modalidades de negócio sob estudo, de acordo com a publicação da Câmara de Comércio Internacional-CCI (*INCOTERMS 2000*), o termo internacional de comércio designado DDU-*Delivered Duty Unpaid (...named place of destination)*, em português "Entregue com Direitos não Pagos (...local de destino designado)", tem a seguinte definição:

"O exportador deve colocar a mercadoria à disposição do importador no local e ponto designados no exterior. Assume todas as despesas e riscos para levar a mercadoria até o destino indicado, exceto os gastos com pagamento de direitos aduaneiros, impostos e demais encargos da importação. Este termo pode ser utilizado com relação a qualquer modalidade de transporte." (texto extraído do site: www.braziltradenet.gov.br)

8. Assim sendo, o vendedor ao assumir as despesas e riscos envolvidos na exportação pode se utilizar de prepostos ou terceiros contratados para tanto, ou ainda, utilizar-se do próprio importador para a realização dos serviços, podendo, neste caso, ocorrer remuneração pela prestação de serviços a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Com relação às despesas com “descarregamento e movimentação de carga no porto” e “frete interno entre o porto e o depósito” não resta dúvida de se trata de remuneração pela prestação de serviços.

8.1 No tocante à despesa de armazenagem de mercadoria, na ausência de ato legal específico dispondo sobre a matéria, torna-se necessário recorrer aos subsídios da Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, a qual dispõe sobre o sistema de armazenagem dos produtos agropecuários. Referido ato legal ao tratar do “contrato de depósito”, no art. 3º, estabelece que o mesmo deve conter, dentre outras obrigações, o preço e a forma de remuneração pelos serviços prestados. Assim, considera-se também remuneração pela prestação de serviços a importância paga a título de despesas com armazém/depósito.

9. Uma vez definido que os valores das despesas assumidas pela consulente em contrato, caracterizam remuneração pela prestação de serviços, executados por residentes ou domiciliados no exterior, passa-se a análise do aspecto tributário da questão.

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide.

10. Tratando-se de remuneração de serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior, no tocante à incidência do imposto de renda na fonte e da Cide, há que se verificar a natureza dos serviços prestados, ou seja, se se enquadram em “serviços em geral” ou “serviços técnicos”. O art. 3º da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30 de novembro de 2000, assim dispõe:

"Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de *royalties*, de qualquer natureza.

§ 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2001, a alíquota de que trata o *caput* passa a ser de vinte e cinco por cento.

§ 2º A alíquota referida no parágrafo anterior e a aplicável às importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, será reduzida para quinze por cento, na hipótese de instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre essas mesmas importâncias.

§ 3º A redução de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á a partir do início da cobrança da referida contribuição."
(grifou-se)

10.1 Tal contribuição foi instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Após a criação da referida contribuição constata-se através da Medida Provisória nº 2.062-63, de 23.02.2001 (que corresponde a 3ª reedição da Medida Provisória nº 2.062-60, de 30.11.2000) que houve alteração no texto do art. 3º para contemplar com a redução de alíquota de imposto de renda na fonte apenas as importâncias pagas a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e de *royalties* de qualquer natureza.

11. Neste ponto, vale destacar a orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, que ao dispor sobre o imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliados no exterior, em relação à prestação de serviços, assim esclarece:

“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 de renda na fonte à alíquota de 25%, ressalvado o disposto no art. 17.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

(...)

II - considera-se:

a) **serviço técnico o trabalho**, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;

(...)” grifou-se

12. Pelos esclarecimentos contidos no art. 17 da referida instrução (transcrito) verifica-se que os serviços que a consulente deverá remunerar no exterior, necessários à entrega da mercadoria no local designado pelo importador (contrato com cláusula DDU), não se enquadram no conceito de “serviços técnicos”, portanto, fica descartada a hipótese de aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) para efeito de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte, bem como o pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (na redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001). Constata-se ainda, pelos esclarecimentos contidos no art. 16 (transcrito) que se trata de prestação de serviços em geral.

13. Assim sendo, há que se observar o disposto no Capítulo V do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (republicado em 17 de junho de 1999), que ao tratar da tributação dos rendimentos percebidos por residentes ou domiciliados no exterior, assim determina:

"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):

(...)

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;**

(...)." (grifou-se)

Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - Importação.

14. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao dispor sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, assim dispõe:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público **incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação** e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo **Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS- Importação**, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º **Os serviços** a que se refere o *caput* deste artigo **são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior**, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)." (grifou-se)

15. A consulente ao firmar contrato na modalidade DDU-*Delivered Duty Unpaid (...named place of destination)*, em português "Entregue com Direitos não Pagos (...local de destino designado)", e assumir todas as despesas e riscos para levar a mercadoria até o destino indicado, pode utilizar-se de prepostos ou terceiros contratados para a realização dos serviços, ocorrendo, neste caso, remuneração pela prestação de serviços a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. Conforme explicitado no item 8, não restam dúvidas de que as despesas com descarregamento e movimentação de carga no porto (agenciamento de carga), com frete interno (entre o porto e o depósito) e com armazenagem de mercadorias caracterizam remuneração pela prestação de serviços executados no exterior, uma vez que é

condição “*sine qua non*” para a realização da exportação. No entanto, apesar de serem considerados serviços prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, diante da hipótese prevista no § 1º, II, do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004 (transcrito no item 14), verifica-se que tais serviços não se enquadram no conceito de “importação de serviços”, uma vez que, além de prestados no exterior, seus resultados não se verificam no Brasil, mas, sim, no próprio país para o qual a mercadoria é exportada.

CONCLUSÃO

16. Diante do exposto, responde-se à consulente que as importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas ao exterior com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas necessárias à internação de mercadorias no país de destino, decorrentes de condições contratuais de exportação sob a cláusula DDU-*Delivered Duty Unpaid*, por caracterizarem remuneração pela prestação de serviços em geral, estão sujeitas apenas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

ORDEM DE INTIMAÇÃO

17. Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal em *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência, à Coordenação-Geral de Tributação-Cosit, no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

São Paulo, ____/____/2005

Hamilton Fernando Castardo

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 1193/2004 (DOU de 11/10/2004)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

MLE/rs

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A
INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE
ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM
CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES
DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO
CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011)**