Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

Solução de Consulta nº 10.027 - SRRF10/Disit

Data 27 de abril de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À 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).

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SISCOSERV. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. AGENTE DE CARGA. RESPONSABILIDADE PELO REGISTRO.

A responsabilidade pelo registro no Siscoserv decorre da relação jurídica estabelecida pelo contrato de prestação dos serviços firmado entre residentes e domiciliados no Brasil e residentes e domiciliados no exterior e não das responsabilidades mutuamente assumidas no contrato de compra e venda de mercadorias, as quais dizem respeito apenas ao importador e ao exportador.

Quando o agente de cargas, domiciliado no Brasil, contratar, com residente ou domiciliado no exterior, em seu próprio nome, o serviço de transporte internacional de carga e os serviços a ele conexos, caberá a ele o registro desses serviços no Siscoserv.

A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que contratar agente de carga domiciliado no Brasil para operacionalizar o serviço de transporte internacional de mercadoria a ser importada ou exportada, e também os serviços a ele conexos, prestados por residentes ou domiciliados no exterior, será responsável pelo registro desses serviços no Siscoserv na hipótese de o agente de carga apenas representá-la perante o(s) prestador(es) desses serviços.

O exportador de mercadorias domiciliado no Brasil não se sujeita a registrar no Módulo Venda do Siscoserv o serviço de transporte internacional de carga e os serviços a ele conexos, adquiridos de residentes ou domiciliados no exterior, cujo custo seja por ele repassado ao

importador, mesmo que a operação seja intermediada por um agente de carga. O exportador obriga-se a registrar a aquisição desses serviços no Módulo Aquisição do Siscoserv;

Na importação de mercadorias realizada por conta e ordem de terceiros, se o agente de carga, domiciliado no Brasil, apenas representar a pessoa jurídica tomadora do serviço de transporte internacional e de serviços a ele conexos perante os prestadores desses serviços, residentes ou domiciliados no exterior, a responsabilidade pelo registro no Siscoserv dos referidos serviços será: da pessoa jurídica adquirente, se a pessoa jurídica importadora atuar como interposta pessoa, na condição de mera mandatária da adquirente; ou da pessoa jurídica importadora, quando ela contratar esses serviços em seu próprio nome.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 257, DE 26 DE SETEMBRO DE 2014, Nº 222, DE 27 DE OUTUBRO DE 2015, Nº 226, DE 29 DE OUTUBRO DE 2015, E Nº 23, DE 7 DE MARÇO DE 2016.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 37, § 1º; Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, art. 80; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 730 e 744; Lei nº 12.546, de 2011, art. 25; Lei nº 12.995, de 2014; Portarias Conjuntas RFB/SCS nº 1.908, de 2012, nº 1.895, de 2013, nº 43, de 2015,e 219, de 2016; Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, arts. 1º, parágrafo único, 2º , *caput*, e 3º; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 12, 86 e 87; Instrução Normativa RFB nº 800, de 2007, arts. 2º, II, e 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, art. 1º, §§ 1º, II, e 4º; e Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

É ineficaz a consulta que não atender aos requisitos legais para a sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formulou consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012, que devem ser registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços,

Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), instituído pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (SCS).

2. Informa que "opera como importador nas operações por conta e ordem de terceiros e ainda pode importar com por conta própria".

3. Refere que as operações de importação, "são realizadas majoritariamente através dos INCOTERMS 2010: EXW (*Ex Works*), FCA (*Free Carrier*) e FOB (*Free on Board*). Nas operações "por conta e ordem de terceiros", a "consulente" ou o "adquirente", "contrata uma pessoa jurídica no Brasil, que fica responsável em providenciar o serviço de transporte internacional e serviços conexos da mercadoria importada", a qual, "a depender do INCOTERM ajustado", "providencia o transporte desde a fábrica do exportador ao porto/aeroporto, eventual armazenagem, serviços de despachante aduaneiro, além de providenciar o transporte internacional" e "outros que se façam necessários com o fito de" realizar o "transporte da mercadoria importada até o território brasileiro" (destaques do original).

3.1. Diz que a "contratação desses serviços é usualmente firmada pela Rede Mundial de Computadores (internet), através de mensagem eletrônica (e-mail), onde o prestador de serviços envia uma proposta com os serviços a executar, bem como valores discriminados, como *frete internacional*, *taxas na origem e taxas no destino*, dentre outras", cujo "aceite" também "se dá normalmente através de resposta expressa e realizada por mensagem eletrônica (e-mail)".

3.2. Acrescenta que "na importação o conhecimento de carga agregado, *house* (ou filhote ou H/BL) é emitido por NVOCC estrangeiro".

4. Com base na orientação constante da 6ª edição do Manual Informatizado, Módulo Aquisição, refere que a obrigação pelo registro das informações no Siscoserv independe da "existência de contrato formal", e argumenta que "as negociações realizadas por mensagem eletrônica (e-mail)" devem ser "consideradas como juridicamente perfeitas, válidas e legítimas e que a oferta de serviço proposta e aceita por e-mail produz efeitos de um contrato não formal, prescindindo de um contrato solene para a execução do serviço" (sublinhas do original).

4.1. Por isso, entende que o registro, no Siscoserv, "dos valores referentes aos serviços supracitados" "não são de responsabilidade do importador ou exportador – já que este mantém relação contratual (não formal) apenas com o contratado no Brasil (pessoa jurídica localizada dentro do país), para que este providencie a vinda ou ida das mercadorias".

5. Traz a definição de "agente de carga", constante do art. 37, § 1º, do "Decreto-Lei n° 37 de 18/11/1966", e transcreve o art. 653 do "Código Civil de 2002" a fim de expor seu entendimento de que, para alguém agir "'em nome' de terceiros", é necessário "a constituição de instrumento procuratório", ou seja, o cumprimento de uma "formalidade", de "uma solenidade legal"; portanto, "seria temerário argumentar que, no caso de uma operação de importação, o importador seja efetivamente o contratante do transporte internacional, uma vez que contrata, na verdade, empresa brasileira para providenciá-lo, sendo que esta então contrata o transporte internacional junto a algum parceiro estrangeiro, não o fazendo em nome do importador (por não possuir procuração)" (sublinhas do original). Aplicar-se-ia a mesma conclusão aos "casos de exportação".

6. Por fim, apresenta seus questionamentos, nos exatos termos abaixo (destaques do original):

> *a) A RFB considera que a proposta de transporte internacional de carga que contém valores e demais custos operacionais enviada ao importador/exportador por pessoa jurídica brasileira e prestadora de serviços na área de transporte internacional, por mensagem eletrônica (e-mail) e o aceite feito da mesma forma, pode ser considerada efetivamente como um contrato?*
>
> *b) Considerando-se a situação acima, estaria correto afirmar-se que o contrato envolvendo residente no Brasil e pessoa residente no exterior é pactuado apenas entre a pessoa jurídica prestadora de serviços ao importador e o NVOCC e desta forma a responsabilidade pelo registro no SISCOSERV é da pessoa jurídica prestadora de serviços que foi contratada pelo importador para providenciar toda a logística de transporte da carga desde o exterior até o Brasil (envolvidos,* inter alia*, transporte internacional, transporte interno no exterior, custos de armazenagem, custos aduaneiros, etc.)?*
>
> *c) Na exportação, nas vendas com* Incoterm *CFR, CPT, CIF e DAP, será o prestador de serviço (pessoa jurídica brasileira) contratado pelo exportador, responsável pelo registro no SISCOSERV do transporte internacional de carga e serviços conexos no exterior?*
>
> *d) Nas operações por conta e ordem de terceiros, a responsabilidade do registro no SISCOSERV do transporte internacional de carga e serviços conexos são de responsabilidade do importador ou do adquirente?*

Fundamentos

7. No primeiro questionamento, a consulente pergunta se a proposta contendo os "valores e demais custos operacionais", enviada pela "prestadora de serviços na área de transporte internacional", por meio de "mensagem eletrônica (e-mail)", cujo "aceite", pela consulente, também se dá "por e-mail", pode ser considerada efetivamente como um contrato", para fins de registro no Siscoserv.

7.1. Cumpre lembrar que, em consonância com o § 8º do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012, o registro de informações no Siscoserv deve observar as normas complementares estabelecidas nos Manuais Informatizados dos Módulos Venda e Aquisição do Siscoserv, cuja 10ª edição, aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 219, de 19 de fevereiro de 2016, atualmente em vigor, manteve o mesmo teor das orientações constantes da sua 6ª Edição, aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.284, de 9 de setembro de 2013, vigente na época do protocolo da consulta.

7.2. Vejam-se as orientações extraídas da 6ª Edição do Manual Informatizado do Siscoserv:

> ***1.6 Quem deve efetuar registro no Siscoserv – Módulo Aquisição***
>
> *(...)*
>
> *O registro no Siscoserv independe da contratação de câmbio, do meio de pagamento ou da existência de um contrato formal.*
>
> ***1.6 Quem deve efetuar registro no Siscoserv – Módulo Venda***
>
> *(...)*

> *O registro no Siscoserv independe da contratação de câmbio, do meio de pagamento ou da existência de um contrato formal.*

7.3. Assim, tendo em vista que a resposta a esse questionamento está expressamente disciplinada em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta, ele será declarado ineficaz, nos termos do art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

8. O segundo questionamento trata da responsabilidade pelo registro no Siscoserv do serviço de transporte internacional de carga, assim como do "transporte interno no exterior, custos de armazenagem, custos aduaneiros", nos casos em que a consulente na importação "contrata pessoa jurídica prestadora de serviços", domiciliada no Brasil, a qual, na condição de responsável "para providenciar toda a logística" do transporte internacional da mercadoria, e dos demais serviços necessários para que ele se efetive, firma contrato com "o NVOCC", residente ou domiciliado no exterior, e apresenta "proposta", à consulente, com os valores para a execução dos serviços contratados, por meio de "mensagem eletrônica (e-mail)", cujo "aceite feito da mesma forma".

8.1. No terceiro questionamento, a consulente pergunta sobre quem recai a responsabilidade por prestar informações no Siscoserv acerca do "transporte internacional de carga e serviços conexos no exterior", por ela contratados, por meio de interposta pessoa, com vistas a operacionalizar suas operações de exportação de mercadorias, negociadas "com *Incoterm* CFR, CPT, CIF e DAP".

8.2. Observe-se que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) se manifestou acerca dessas questões, por meio das Soluções de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014, nº 222, de 27 de outubro de 2015, e nº 226, de 29 de outubro de 2015, cujo entendimento, na parte que interessa à solução da presente consulta, será a seguir reproduzido, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, constituindo-se, a solução a esses questionamentos, em uma Solução de Consulta Vinculada.

8.2.1. Na Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, a Cosit tratou, detalhadamente, das relações jurídicas estabelecidas pelo contrato de prestação de serviços quando na operação há a participação de terceiros, especialmente do agente de carga, tanto quando age na condição de representante do importador, do exportador, do transportador ou do consolidador, quanto nas situações em que age em seu próprio nome, prestando serviços auxiliares conexos ao serviço de transporte internacional, conforme se vê nos itens abaixo transcritos (negritos do original; sublinhou-se):

> (...)
>
> ***A transação envolvendo o serviço de transporte***
>
> *9. No tocante aos serviços, para identificar o tomador ou o prestador – e, logo, definir responsabilidades quanto à prestação de informações no Siscoserv –, dizem os referidos manuais que o relevante é a* ***relação contratual****, cuja caracterização independe de contratação de câmbio, do meio de pagamento ou da existência de um instrumento formal de contrato. A dificuldade, contudo, é delinear tal relação.*
>
> *10. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas (Código Civil, art. 730). No transporte de coisas, quem assume a obrigação de transportar deve emitir o* ***conhecimento de carga*** *(idem, art. 744), cuja existência faz presumir a conclusão do contrato, e entregar o bem ao destinatário indicado pelo* ***remetente*** *(tomador*

do serviço), sendo algo externo ao contrato de transporte a relação entre remetente e destinatário, que podem ser, inclusive, a mesma pessoa.

10.1. Ou seja, prestador de serviço de transporte de carga é alguém que se obriga com quem quer enviar coisas (tomador do serviço) a transportá-las de um lugar para outro, entregando-as a quem foi indicado para recebê-las. A obrigação se evidencia pela emissão do conhecimento de carga.

(...)

*13. O comum, porém, é que o obrigado a transportar não seja operador de veículo, devendo, portanto, **subcontratar** um transportador efetivo (ou mais de um, conforme a necessidade). Ou seja, ao mesmo tempo presta e toma o serviço de transporte. A praxe é que agrupe as cargas de seus clientes dirigidas ao mesmo local de destino como uma só remessa, obtendo junto ao transportador efetivo um só conhecimento para todo o grupo.*

*13.1. Este acobertamento de vários conhecimentos sobre um único outro é chamado de "consolidação" (e quem o realiza, subcontratando o serviço efetivo de transporte, é **consolidador**).* (...)

(...)

*14. Por fim, tanto o remetente ou destinatário, de um lado, quanto o consolidador ou transportador efetivo, de outro, podem contratar uma pessoa jurídica para, **agindo em nome daqueles**, representá-los perante os demais atores e as autoridades aduaneiras e de transporte.*

*14.1. Este "ator", quando **representa** o importador ou o exportador, contratando o serviço de transporte em nome de qualquer destes, é designado de **agente de carga** pelo § 1º do art. 37 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, in verbis:*

> Art. 37. (...)
>
> § 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

*14.2. Contudo, no transporte marítimo, **também** é agente de carga, segundo o art. 3º da IN RFB 800, de 2007, o representante, no Brasil, do consolidador estrangeiro ("O consolidador estrangeiro é representado no País por agente de carga."), sendo esta relação de representação indicada pela **carta de apontamento**, conforme consta no art. 21, III, 7, da Norma Complementar nº 1, de 2008, aprovada pela Portaria nº 72, de 2008, do Ministério dos Transportes (que disciplina o uso do sistema Mercante).*

(...)

*14.4. Nada impede que a empresa que exerce o papel ou função de representante também preste, a seus representados ou não, **serviços auxiliares** administrativos e operacionais anteriores ou posteriores à operação de transporte, incluindo os atos materiais necessários para consolidação e desconsolidação, como, p. ex., a inserção de dados nos sistemas de controle informatizado da RFB (Siscomex-Carga ou Mantra). Pode até mesmo prestar ao consolidador o serviço de*

> ***agenciamento**, no sentido do art. 710 do Código Civil, promovendo os negócios dele em zona determinada, e fechando contratos em nome do consolidador (caso tenha recebido poderes para tanto).*
>
> *14.5. Contudo, se esta mesma empresa assumir o compromisso de transportar a coisa, **emitindo um conhecimento**, então não atuará como agente de carga (nas acepções do Decreto-Lei nº 37, 1966 e da IN RFB 800, de 2007), mas como consolidador.*
>
> *15. Cabe notar, ainda, que o destinatário de um conhecimento genérico pode realizar, em nome próprio, como prestação de serviço ao consolidador, a desconsolidação. Neste caso, não atua como agente de carga na acepção acima, sendo melhor designar esse "papel" como **agente desconsolidador** (que pode outrossim contratar alguém para representá-lo e executar os atos materiais pertinentes).*
>
> *16. Assim, em uma transação com todos os atores, tem-se, de um lado, uma cadeia de prestações/tomadas de serviço de transporte envolvendo o remetente, o(s) consolidador(es) e o(s) transportador(es) efetivo(s) e, de outro, em paralelo, cada um desses tomando de terceiros serviços auxiliares que lhes facilitem cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte, inclusive a desconsolidação (a exata designação e classificação de tais serviços não são objeto desta solução). Estes terceiros exercem a função de agente de carga, no sentido aqui exposto, se agirem em nome de quem os contrata.*
>
> *16.1. Portanto, o agente de carga, enquanto representante do importador, do exportador ou ainda do transportador (cfe. 14.1 e 14.2), não é tomador ou prestador de serviço de transporte, uma vez que age em nome de seus representados. Mas será prestador ou tomador de serviços auxiliares, quando o fizer em seu próprio nome.*
>
> (...)
>
> ***Conclusão***
>
> *20.2. .....*
>
> *20.2.1. Aquele que age em nome do tomador de serviço de transporte não é, ele mesmo, tomador de tal serviço. Mas é prestador ou tomador de serviços auxiliares conexos ao serviço de transporte, quando o faz em seu próprio nome, como, p. ex., os atos materiais de preparação de documentos ou a inserção de dados em sistemas informatizados.*
>
> *20.2.2. O "serviço de representação", por assim dizer, e os serviços auxiliares conexos ao transporte são passíveis de registro no Siscoserv, quando prestados pela consulente para pessoa residente ou domiciliada no exterior, ou quando por ela tomados de prestadores residentes ou domiciliados no exterior (sua exata classificação não é objeto da consulta).*
>
> (...)

8.2.2. Na Solução de Consulta Cosit nº 222, de 2015, além de a Cosit reforçar o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, no sentido de que, para fins de registro no Siscoserv, é preciso observar a relação contratual estabelecida para a prestação dos serviços, também concluiu que os *Incoterms*, que dizem respeito à relação

estabelecida sob um contrato de compra e venda de mercadorias, não são determinantes para o cumprimento da referida obrigação acessória (negritos do original; sublinhou-se):

> (...)
>
> *5. Embora a consulente se refira à importação de bens, a presente solução também alcança a exportação.*
>
> (...)
>
> ***Prestação de serviço de transporte***
>
> *7. Tratemos inicialmente da prestação de serviço de transporte.*
>
> *8. Cabe observar que a presente leva obrigatoriamente em conta, por força do art. 8º da IN RFB nº 1396/13, a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 257/14, que dispõe sobre as obrigações perante o Siscoserv quando envolvida prestação de serviço de transporte de carga.*
>
> *9. Conforme os referidos manuais, para a identificação do tomador e do prestador do serviço, o relevante é a* ***relação contratual****, cuja caracterização independe de contratação de câmbio, do meio de pagamento ou da existência de um instrumento formal de contrato (p. 5 – Aquisição; p. 5-6 - Venda).*
>
> *10. No presente caso, cumpre salientar que, embora a contratação de serviços de transporte e seguro, por parte da consulente, encontre sua razão de ser nas responsabilidades por ela assumidas no bojo do contrato de compra e venda de bens e mercadorias, responsabilidades para as quais os* Incoterms *servem como referências para sua melhor compreensão ("cláusulas padrão"), o fato é que a relação jurídica estabelecida pelo contrato de compra e venda e a estabelecida pelo contrato de prestação de serviços não se confundem. Assim, por se tratarem de liames obrigacionais autônomos, a relação jurídica de prestação de serviço, e não o contrato de compra e venda em si, é que será determinante quando da análise da obrigatoriedade, ou não, de efetuar registro no Siscoserv.*
>
> *11. Feitas tais considerações, passemos a analisar as dúvidas trazidas pela consulente, considerando a situação fática narrada:*
>
> 11.1. A consulente contrata agente de carga residente no Brasil para operacionalizar transporte internacional de mercadoria a ser importada*: caso o transportador seja não residente no Brasil, haverá necessidade de registro no Siscoserv, cuja responsabilidade recairá sobre o agente de carga, se a contratação do serviço se der em seu próprio nome (situação em que ele não agirá como agente de carga em sentido estrito, nos termos do que estabelece o § 1º do art. 37 do Decreto-Lei nº 37, de 1966), ou sobre a consulente, na hipótese de o agente de carga apenas representá-la perante o prestador de serviço domiciliado no exterior (situação descrita no dispositivo legal supra mencionado).*
>
> (...)

8.2.3. Na Solução de Consulta Cosit nº 226, de 2015, a Cosit, apoiada no entendimento acerca da atuação do agente de carga exposto na Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, parcialmente transcrita no subitem 8.2.1 da presente solução de consulta, deixou claro que, na operação de exportação em que cabe à pessoa jurídica exportadora, domiciliada no Brasil, contratar e pagar os serviços de transporte prestado por domiciliado no exterior, cujo custo constitui parte do preço negociado da mercadoria exportada, não ocorre a venda de serviço de transporte internacional, ao residente e domiciliado no exterior. Nesse caso, não há que se falar em registro desse serviço no Módulo Venda do Siscoserv, pela pessoa jurídica

exportadora – o registro se dará somente no Módulo Aquisição, conforme se lê a seguir (negritos do original; sublinhou-se):

> (...)
>
> *11. O segundo questionamento diz respeito à obrigatoriedade de lançar no Registro de Venda de Serviços (RVS) do Siscoserv o valor da cobrança do frete, relativo a exportações de mercadorias, em que a consulente adota condições de venda segundo as quais "se obriga contratar e a pagar os serviços de transporte internacional das mercadorias, cobrando-o do cliente no exterior". Entende ela que, nesses casos, está dispensada da obrigação, "pelo fato de não realizar os serviços de frete, mas sim contratar a empresa que os executa".*
>
> *11.1. Antes de prosseguir, vale lembrar que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou de forma minudente acerca da prestação de informações no Siscoserv relativas a transações envolvendo o serviço de transporte internacional de carga, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014, cuja íntegra está disponível no endereço <www.receita.fazenda.gov.br>, mediante as opções Acesso Rápido -> Legislação -> Soluções de Consulta. Dessa Solução de Consulta, cumpre destacar o item 20.2.3 de sua Conclusão, no qual está estipulado que é do* ***exportador*** *a obrigação de informar no Siscoserv* ***a tomada do serviço de transporte*** *perante o prestador residente ou domiciliado no exterior (no* ***Módulo Aquisição****, por evidente).*
>
> *11.2. Quanto ao registro do serviço de transporte no Módulo Venda, esclarece o Manual Informatizado – Módulo Venda (9ª edição) do Siscoserv que nesse Módulo "devem ser registrados os serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio,* ***vendidos*** *(prestados) por residentes ou domiciliados no País a residentes ou domiciliados no exterior" (item 1.3). Esse mesmo Manual, no item 1.6, dispõe que "a responsabilidade pelos registros RVS/RF do Módulo Venda do Siscoserv é do residente ou domiciliado no País que mantenha relação contratual com residente ou domiciliado no exterior e contra este* ***fature a prestação de serviço****, a transferência de intangível ou a realização de outra operação que produza variação no patrimônio, ainda que ocorra subcontratação de residente ou domiciliado no País ou no exterior".*
>
> *11.2.1. Ora na situação em pauta, o residente ou domiciliado no País realiza a venda de mercadorias ao exterior e obriga-se a "contratar e pagar o frete internacional, cobrando do cliente (adquirente da mercadoria, domiciliado no exterior) o correspondente valor". Fica evidente, neste caso, que não há venda do serviço de transporte internacional de carga ao residente ou domiciliado no exterior (importador) e não há, por consequência, faturamento do serviço de transporte contra o adquirente da mercadoria – o que ocorre, de fato, é apenas a venda da mercadoria, em cujo preço se inclui o custo do transporte (e seguro, se for o caso). Não há de se falar, portanto, em registro desse serviço no Módulo Venda do Siscoserv – o registro se dará somente no Módulo Aquisição, como visto anteriormente.*
>
> (...)

9. No quarto e último questionamento, a consulente pergunta se é do "importador ou do adquirente" a responsabilidade pelo registro no Siscoserv, do serviço de "transporte internacional de carga e serviços conexos", nas "operações por conta e ordem de terceiros".

9.1. Sobre esse assunto, a Cosit também já manifestou seu entendimento por meio da Solução de Consulta Cosit nº 23, de 7 de março de 2016, conforme se vê dos itens abaixo transcritos, constituindo-se a solução a essa questão, igualmente, em solução de consulta vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013 (negritos do original; sublinhou-se):

> (...)
>
> *9. Em razão de a interessada relatar que se "dedica precipuamente à realização de operações de importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros", cabe recordar o conceito de importação "por conta e ordem de terceiros" e "para revenda a encomendante predeterminado" estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no âmbito das relações jurídicas firmadas em função da compra e venda internacional de mercadorias.*
>
> *10. O art. 80 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, autoriza que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) estabeleça "requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro". Com base nessa autorização, a RFB editou a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, que instituiu os requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações por conta e ordem de terceiros, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, cujos arts. 12, 86 e 87, disciplinam as obrigações acessórias que recaem sobre as empresas importadoras por conta e ordem e as empresas adquirentes.*
>
> *11. Observando-se, especialmente, os arts. 1º, parágrafo único, 2º,* caput*, e 3º, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, e os arts. 12, 86 e 87 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, com referência à* ***aquisição de mercadorias*** *no exterior, tem-se que:*
>
> *a) a importação por conta e ordem de terceiros caracteriza-se como um serviço prestado por uma empresa (a pessoa jurídica importadora), que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (a pessoa jurídica adquirente), em razão de contrato previamente firmado, e pode compreender, ainda,* ***a prestação de outros serviços*** *relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial, em troca de uma comissão;*
>
> *b) o negócio jurídico subjacente à operação de* ***importação da mercadoria*** *revela que a mandante da importação, em razão da compra internacional pactuada, é a empresa adquirente, ainda que, nesse caso, o negócio seja efetuado por via de interposta pessoa, a empresa importadora por conta e ordem, que é uma mera mandatária sua;*
>
> *c) mesmo que a pessoa jurídica importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, não se caracteriza uma operação de* ***importação de mercadorias*** *por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.*
>
> *12. Como visto, a importação por conta e ordem de terceiros compreende, também, a prestação de* ***outros serviços relacionados*** *com a transação comercial, além daqueles que dizem respeito à execução do despacho aduaneiro de mercadorias. Assim, a contratação da pessoa jurídica importadora, pode* ***ou não****, compreender, também, a contratação de serviço de transporte internacional ou de seguro.*

12.1. Nesse sentido, se a pessoa jurídica importadora, atuando como intermediária na operação, também adquirir, de residente ou domiciliado no exterior, serviços de transporte internacional e de seguro, ***em nome*** *da pessoa jurídica adquirente, fica evidente, neste caso, que é da pessoa jurídica adquirente a responsabilidade pelo registro desses serviços no Módulo Aquisição do Siscoserv. Contudo, se a responsabilidade pela contratação e pelo pagamento dos serviços de transporte internacional e do seguro for da pessoa jurídica importadora,* ***em seu próprio nome****, ela será responsável pelo registro dessas transações no Módulo Aquisição do Siscoserv.*

(...)

15. Feitas essas considerações, vale lembrar, que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou acerca da prestação de informações no Siscoserv relativas a transações envolvendo o serviço de transporte internacional de carga, quando, na operação praticada, há a interposição de terceiros, além do tomador ou do prestador do serviço, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014, cuja íntegra está disponível no endereço <www.receita.fazenda.gov.br>, mediante as opções Acesso Rápido -> Legislação -> Soluções de Consulta.

15.1. Dessa Solução de Consulta, cumpre destacar, que:

a) para os fins de registro no Siscoserv, o relevante é a relação contratual estabelecida entre as partes, e aquele que age em nome do tomador de serviço de transporte, do transportador efetivo, ou do consolidador, não é, ele mesmo, prestador do serviço de transporte, pois prestador do serviço de transporte é quem emite o conhecimento de carga; entretanto, o agente será prestador ou tomador de serviços auxiliares ao serviço de transporte, quando os contratar em seu próprio nome (itens 9, 10, 14.5 e 16);

b) quando o destinatário do conhecimento genérico ou master realiza o serviço de desconsolidação, em seu próprio nome, como prestação de serviço ao consolidador, ele não está atuando como agente de carga, na acepção do art. 37, § 1º, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; nesse caso, ele é designado como "agente desconsolidador" e pode, inclusive, contratar alguém para representá-lo e executar os atos materiais pertinentes à prestação do serviço (item 15);

c) se o tomador e o prestador do serviço forem ambos residentes ou domiciliados no Brasil, não surge a obrigação de prestação de informações (item 6.1).

16. Passa-se, agora, a analisar os questionamentos da consulente.

17. Na pergunta constante da letra "a", antes do aditamento à consulta, a interessada, que se "dedica precipuamente à realização de operações de importação por conta e ordem de terceiros" ou "por encomenda", questiona de quem é a responsabilidade pelo registro "no Módulo Compra do Siscoserv" do serviço de transporte internacional adquirido de "transportador residente ou domiciliado no exterior" quando na operação há o "agenciamento de frete prestado por residente ou domiciliado" no Brasil.

17.1. De acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, cabe à empresa tomadora, domiciliada no Brasil, registrar no Módulo Aquisição do Siscoserv as informações relativas ao serviço de transporte internacional, adquirido de transportador, residente ou domiciliado no exterior, ainda que essa transação tenha se efetivado mediante a intermediação de empresas de "agenciamento de frete", domiciliadas no Brasil, que apenas a representam perante o prestador desse serviço.

17.2. Na operação de importação por conta e ordem, são duas as relações jurídicas estabelecidas: uma, entre a importadora e a adquirente, quando aquela age como interposta pessoa, para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação da mercadoria adquirida por outra, podendo, inclusive, prestar outros serviços relacionados com a transação comercial; e a outra, na qual figuram como contratantes, de um lado, a importadora ou a adquirente, domiciliadas no Brasil, e de outro, o prestador do serviço de transporte internacional. Essa última é a relação que interessa para os fins deste questionamento. Nesse caso, a responsabilidade pelo registro da aquisição do serviço de transporte internacional decorrente de importação realizada por conta e ordem de terceiros será da pessoa jurídica importadora, ou da pessoa jurídica adquirente, conforme pactuado na relação contratual estabelecida entre essas pessoas jurídicas.

17.3. Em relação à aquisição de serviço de transporte internacional de carga de residente ou domiciliado no exterior, por intermédio de "agente de carga brasileiro", tem-se que:

a) se o agente de carga, domiciliado no Brasil, contratar esse serviço em seu próprio nome, caberá a ele o registro do serviço no Siscoserv;

b) se o agente de carga, domiciliado no Brasil, ao contratar esse serviço, age em nome e nos limites dos poderes que lhe foram conferidos, a responsabilidade pelo registro no Siscoserv será: da pessoa jurídica adquirente, se a pessoa jurídica importadora atuar como interposta pessoa, na condição de mera mandatária da adquirente; da pessoa jurídica importadora, quando ela contratar esse serviço em seu próprio nome.

(...)

19.4. Dessarte, como a obrigação do registro no Siscoserv decorre da relação contratual estabelecida, com referência à aquisição de serviço de transporte internacional de carga de residente ou domiciliado no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, que opera por "encomenda" ou "por conta e ordem de terceiros", por intermédio de "agente de carga brasileiro", tem-se que:

a) se o agente de carga, domiciliado no Brasil, contratar esse serviço em seu próprio nome, caberá a ele o registro desse serviço no Siscoserv;

b) na importação por conta e ordem de terceiros, se o agente de carga, domiciliado no Brasil, apenas representar a pessoa jurídica tomadora do serviço de transporte internacional perante o prestador do serviço, residente ou domiciliado no exterior, a responsabilidade pelo registro no Siscoserv será: da pessoa jurídica adquirente, se a pessoa jurídica importadora atuar como interposta pessoa, na condição de mera mandatária da adquirente; da pessoa jurídica importadora, quando ela contratar esse serviço em seu próprio nome;

(...)

10. A íntegra das Soluções de Consulta referidas no presente processo pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil: www.receita.fazenda.gov.br, no menu lateral esquerdo "Acesso Rápido", itens "Legislação", "Soluções de Consulta", mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

Conclusão

11. Diante do exposto, responde-se ao consulente que:

a) a responsabilidade pelo registro no Siscoserv decorre da relação jurídica estabelecida pelo contrato de prestação dos serviços firmado entre residentes e domiciliados no Brasil e residentes e domiciliados no exterior e não das responsabilidades mutuamente assumidas no contrato de compra e venda de mercadorias, as quais dizem respeito apenas ao importador e ao exportador;

b) quando o agente de cargas, domiciliado no Brasil, contratar, com residente ou domiciliado no exterior, em seu próprio nome, o serviço de transporte internacional de carga e os serviços a ele conexos, caberá a ele o registro desses serviços no Siscoserv;

c) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que contratar agente de carga domiciliado no Brasil para operacionalizar o serviço de transporte internacional de mercadoria a ser importada ou exportada, e também os serviços a ele conexos, prestados por residentes ou domiciliados no exterior, será responsável pelo registro desses serviços no Siscoserv na hipótese de o agente de carga apenas representá-la perante o(s) prestador(es) desses serviços;

d) o exportador de mercadorias domiciliado no Brasil não se sujeita a registrar no Módulo Venda do Siscoserv o serviço de transporte internacional de carga e os serviços a ele conexos, adquiridos de residentes ou domiciliados no exterior, cujo custo seja por ele repassado ao importador, mesmo que a operação seja intermediada por um agente de carga. O exportador obriga-se a registrar a aquisição desses serviços no Módulo Aquisição do Siscoserv;

e) na importação de mercadorias realizada por conta e ordem de terceiros, se o agente de carga, domiciliado no Brasil, apenas representar a pessoa jurídica tomadora do serviço de transporte internacional e de serviços a ele conexos perante os prestadores desses serviços, residentes ou domiciliados no exterior, a responsabilidade pelo registro no Siscoserv dos referidos serviços será: da pessoa jurídica adquirente, se a pessoa jurídica importadora atuar como interposta pessoa, na condição de mera mandatária da adquirente; ou da pessoa jurídica importadora, quando ela contratar esses serviços em seu próprio nome;

f) é ineficaz a consulta que não atender aos requisitos legais para a sua apresentação.

Encaminhe-se à revisora.

Assinado digitalmente.

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinado digitalmente.

CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014, nº 222, de 27 de outubro de 2015, nº 226, de 29 de outubro de 2015, e nº 23, de 7 de março de 2016, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente.

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