



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 10ª RF

---

**Solução de Consulta nº 10.070 - SRRF10/Disit**

**Data** 9 de setembro 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. INFORMAÇÕES. RESPONSABILIDADE.

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

A pessoa jurídica domiciliada no Brasil não se sujeita a registrar no Siscoserv o serviço de transporte internacional de carga prestado por residente ou domiciliado no exterior, quando o prestador desse serviço for contratado pelo exportador das mercadorias, domiciliado no exterior, ainda que o custo do transporte esteja incluído no preço da mercadoria importada.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 257, DE 26 DE SETEMBRO DE 2014, E Nº 222, DE 27 DE OUTUBRO DE 2015.**

SISCOSERV. AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA. CUSTO REPASSADO AO IMPORTADOR.

O exportador de mercadorias domiciliado no Brasil não se sujeita a registrar no Módulo Venda do Siscoserv os serviços de transporte internacional de carga adquiridos de residente ou domiciliado no exterior,

cujo custo seja por ele repassado ao importador; o exportador obriga-se a registrar a aquisição desses serviços no Módulo Aquisição do Siscoserv.

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 226, DE 29 DE OUTUBRO DE 2015.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 37, § 1º; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 730 e 744; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 24 a 27; Portarias Conjuntas RFB/SCS nº 1.908, de 2012, nº 1.895, de 2013, nº 768, de 2016; 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.

## **Relatório**

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, vem, por meio de seu representante, formular 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 seu objeto social [...] e, para a consecução de suas atividades, realiza operações de importação e de exportação de mercadorias.
3. Diz que suas operações de importação de mercadorias são negociadas nas “condições de venda *CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO* (named place of destination) – CIP e *COST AND FREIGHT* (named port of destination) – CFR” e, de acordo com esses Termos Internacionais de Comércio (*Incoterms*), é o vendedor quem “**contrata e paga frete internacional** para a realização do transporte das mercadorias ao país de destino” (destaques do original). Nessas operações, o vendedor das mercadorias repassa “para a Consulente o referido custo, inclusive destacando-o nas Faturas Comerciais/Commercial Invoice”.
- 3.1. Uma vez que o serviço de frete internacional “é cobrado por meio da *Commercial Invoice*”, ainda que os conhecimentos de embarque sejam emitidos por “empresas residentes ou domiciliadas no exterior contratadas pelos Exportadores com destaque para o valor pago na origem da mercadoria pelo frete contratado”, a consulente entende que essa relação contratual é estabelecida entre ela, na condição de adquirente das mercadorias importadas, “e as Exportadoras, as quais se comprometem e são remuneradas a entregar a mercadoria estrangeira no local acordado”.
4. Relata que suas operações de exportação de mercadorias são realizadas nas “condições de venda *DELIVERED AT PLACE* (named place of destination) – DAP, *CARRIAGE PAID TO* (named place of destination) – CPT, *COST INSURANCE AND*

FREIGHT (named port of destination) – CIF e DELIVERED DUTY PAID (named place of destination) - DDP”, cabendo, nesses casos, à consulente contratar e pagar o frete internacional para a realização do transporte das mercadorias. Nessas situações, ela “repassa para seus compradores o referido custo, inclusive destacando-o nas Faturas Comerciais/*Commercial Invoice*”.

4.1. Nas operações de exportação, os conhecimentos de embarque “são emitidos por empresas residentes ou domiciliadas no exterior ou empresas residentes no Brasil, contratadas pela Consulente”. Contudo, como o frete é pago na origem (frete *prepaid*), mas é destacado e cobrado por meio da *Commercial Invoice*, entende que “a relação comercial do serviço de frete internacional é realizada entre a Consulente e o Importador, visto que se compromete entregar a mercadoria no local acordado, ainda que subcontrate outra empresa”.

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

*1) Deve a Consulente registrar no SISCOSERV - Módulo Aquisição, as operações de frete internacional referente às operações de importação de bens e mercadorias que utilizam os Incoterms CIP - CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO e CFR - COST AND FREIGHT, nas hipóteses em que o fornecedor (Exportador) é o responsável de fato pela contratação do serviço de frete internacional, ainda que posteriormente este mesmo exportador efetue a cobrança do referido frete, por meio de commercial invoice contra a Consulente?*

*2) Caso o item 1 seja positivo, deve a Consulente registrar a operação de aquisição do frete internacional no SISCOSERV - Módulo Aquisição, considerando o fornecedor (Exportador) o vendedor do serviço ou o registro deverá ser realizado considerando o emissor do conhecimento de embarque o vendedor do serviço de frete internacional?*

*3) Deve a Consulente registrar no SISCOSERV - Módulo Venda, as operações de frete internacional referente às operações de exportação de bens e mercadorias que utilizam os Incoterms CIF - COST, INSURANCE AND FREIGHT (named port of destination), CPT - CARRIAGE PAID TO, DAP - DELIVERED AT PLACE e DDP - DELIVERED DUTY PAID, nas hipóteses em que a própria Consulente atue no papel de Exportador (fornecedor de mercadoria) é o responsável de fato pela contratação do serviço de frete internacional, ainda que posteriormente a Consulente-Exportadora efetue a cobrança do referido frete, por meio de commercial invoice contra a Importadora?*

*4) Caso o item 3 seja positivo, deve a Consulente registrar a operação de venda do frete internacional de mercadoria no SISCOSERV - Módulo Venda, considerando o cliente (Importador) o adquirente do serviço?*

*5) Deve a Consulente registrar no SISCOSERV - Módulo Aquisição, as operações de transporte aquaviário internacional de cargas referente às operações de exportação, em que a mesma é responsável pela contratação do serviço de frete internacional, nas hipóteses em que o emissor do Conhecimento de Embarque seja pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior?*

## Fundamentos

6. Os questionamentos apresentados já foram analisados pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio das Soluções de Consulta Cosit n.º 257, de 26 de

setembro de 2014, n.º 222, de 27 de outubro de 2015, e n.º 226, de 29 de outubro de 2015, cujo entendimento, no que interessa à sua solução, será abaixo reproduzido, constituindo-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

7. A Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, analisou a obrigação de prestar de informações no Siscoserv referentes às transações envolvendo o contrato do serviço de transporte internacional de carga, nos modais aéreo e marítimo, celebrado entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, tanto nos casos em que o remetente da carga contrata diretamente aquele que, de fato, realizará o transporte - o transportador efetivo quanto naqueles em que há a intervenção de terceiros, entre eles, o agente de carga (negritos do original):

*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.

11. Note-se, entretanto, que, com frequência, a contratação de serviços de transporte de carga é uma transação que envolve vários “atores” executando diferentes “papéis”.

12. A transação mais simples, com apenas dois “papéis”, seria aquela em que o remetente da carga contrata diretamente aquele que, de fato, realizará o transporte (o **transportador efetivo**) – sendo irrelevante sob que regime jurídico o transportador dispõe do veículo.

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.

(...)

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).

(...)

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.

(...)

8. A Solução de Consulta Cosit nº 222, de 27 de outubro de 2015, além de reforçar o entendimento exposto no item 9 da Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, de que, para fins de registro no Siscoserv, é preciso observar a relação contratual estabelecida pela prestação dos serviços, também concluiu que os Termos Internacionais de Comércio – *Incoterms* dizem respeito à relação estabelecida sob um contrato de compra e venda de mercadorias e não são determinantes para o cumprimento da referida obrigação acessória, como se lê nos itens a seguir (sublinhou-se; negritos do original):

(...)

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).*

*11.2. A consulente não contrata agente ou transportador para efetuar o transporte internacional da mercadoria a ser importada, o que é feito pelo exportador domiciliado no exterior: nesta hipótese, a consulente não teria qualquer responsabilidade pelo eventual registro no Siscoserv.*

*(...)*

9. A Solução de Consulta Cosit nº 226, de 29 de outubro de 2015, tratou da obrigação de registro de informações no Siscoserv, nos casos em que a pessoa jurídica que realiza a exportação de mercadorias para o exterior é a “responsável de fato pela contratação do serviço de frete internacional”, mas efetua “a cobrança do referido frete” do adquirente da mercadoria, domiciliado no exterior (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 n.º 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.*

10. Diante do entendimento manifestado nas Soluções de Consulta Cosit n.ºs 222 e 226, ambas de 2015, percebe-se que:

a) nas situações em que a pessoa jurídica exportadora, domiciliada no exterior, contrata e paga o serviço de transporte internacional vinculado à venda de mercadorias para a consulente, pessoa jurídica importadora, domiciliada no Brasil, em cujo preço se inclui o custo do transporte, não haverá, para a consulente, a obrigação de registro de informações desse serviço no Siscoserv, ainda que o valor do frete esteja destacado na fatura comercial emitida na operação;

b) a consulente, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, obriga-se a registrar no Módulo Aquisição do Siscoserv o serviço de transporte internacional de carga contratado com residente ou domiciliado no exterior para operacionalizar a exportação de mercadorias, ainda que o custo do serviço de transporte seja cobrado do importador, residente ou domiciliado no exterior, de forma destacada do preço ajustado na operação de venda da mercadoria.

11. A título de informação, observe-se que a 11ª Edição dos Manuais Informatizados – Módulos Aquisição e Venda, aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS n.º 768, de 13 de maio de 2016, atualmente em vigor, disponibiliza, em seu “Capítulo 3”, sob o título de “Cenários Exemplificativos de Registro no Siscoserv”, alguns casos práticos acerca do registro, no Siscoserv, dos serviços de Transporte Internacional de Cargas (Frete), e esclarece

que o conjunto de cenário que aborda não é exaustivo, podendo a lógica aplicada em cada uma das situações se estender a outros casos que não estão ali contemplados.

12. A íntegra das Soluções de Consulta Cosit ora citadas pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

## Conclusão

13. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

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

b) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil não se sujeita a registrar no Siscoserv o serviço de transporte internacional de carga prestado por residente ou domiciliado no exterior, quando o prestador desse serviço for contratado pelo exportador das mercadorias, domiciliado no exterior, ainda que o custo do transporte esteja incluído no preço da mercadoria importada;

c) o exportador de mercadorias domiciliado no Brasil não se sujeita a registrar no Módulo Venda do Siscoserv os serviços de transporte internacional de carga adquiridos de residente ou domiciliado no exterior, cujo custo seja por ele repassado ao importador; o exportador obriga-se a registrar a aquisição desses serviços no Módulo Aquisição do Siscoserv.

Encaminhe-se à revisora.

*Assinado digitalmente.*

CASSIA TREVIZAN  
Auditora-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

*Assinado digitalmente.*

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB

## Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit n.º 257, de 26 de setembro de 2014, n.º 222, de 27 de outubro de 2015, e n.º 226, de 29 de outubro de 2015, com base nos arts. 22 e 24 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente.*

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