



Solução de Consulta nº 10.091 - SRRF10/Disit

Data 5 de outubro 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. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INFORMAÇÃO. RESPONSABILIDADE. AGENTE DE CARGA.

A responsabilidade pelo registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv) é do residente ou domiciliado no País que mantém relação contratual com residente ou domiciliado no exterior para a prestação do serviço.

A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que contratar agente de carga residente ou domiciliado no Brasil para operacionalizar o serviço de transporte internacional de mercadoria a ser importada, prestado por residente ou domiciliado no exterior, será responsável pelo registro desse serviço no Siscoserv na hipótese de o agente de carga apenas representá-la perante o prestador desse serviço.

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

Na importação por conta e ordem de terceiros, se o agente de carga, residente ou domiciliado no Brasil, apenas representar a pessoa jurídica tomadora do serviço de transporte internacional perante o prestador desse 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.

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, 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. 710, 730 e 744; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 24 e 25; Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; Lei nº 12.995, de 2014, art. 8º; Portarias Conjuntas RFB/SCS nº 1.908, de 2012, e nº 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; e Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 22.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não produz efeitos a consulta que não preencher os requisitos legais exigidos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, *caput*, e § 8º, e 18, I e XIV.

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. Diz que se dedica ao “ramo de atividade de comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente, mas tendo como atividade principal a prestação de serviço na realização de importação por conta e ordem de terceiros, sendo a empresa importadora (contratada) operando para diversas empresas adquirentes (contratante)”.

3. Expõe suas dúvidas nos exatos termos abaixo (destaque do original):

É necessário a inclusão de informações do SISCOSERV referente a:

1. A contratação de frete transfronteiriço para exportações e importações, por empresas importadoras e exportadoras, através de agentes de transportes, N.V.O.C.C. ou mesmo através de agências marítimas representantes de armadores (notar que, agências marítimas representantes de armadores quanto agentes de transportes de carga estão habilitados no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica -CNPJ), estando estes prestadores de serviço situados no Brasil, de quem será a obrigação de prestar informações?

2. Quando importamos, contratamos um agente de carga no Brasil, que não é nosso representante, ele presta serviço conforme a necessidade de cada importação, e antes de cada embarque, cotamos o custo do transporte com diversos agentes de carga no Brasil antes da definição de qual agente irá assumir a responsabilidade por esse serviço. Não temos com nenhum agente de carga contrato de prestação de serviço (como há na vinculação por conta e ordem) e nem procuração (como por exemplo se dá para despachantes). O agente de carga é quem escolhe o armador e o co-loader na origem que serão responsáveis pelo transporte internacional e pela emissão do conhecimento de embarque na origem da mercadoria. Ainda no Conhecimento de Embarque Internacional marítimo, há um campo chamado for delivery of goods please apply to. Nesse campo aparece o nome do agente de carga contratado e domiciliado no Brasil. Ainda, quando ocorre cobrança de demurrage no Brasil, o armador cobra do agente de carga, e, esse do importador. Nossa pergunta é: Não deveria ser do agente de carga a responsabilidade do lançamento no SISCOSEV, visto que é ele quem contrata o armador, é ele quem lança as informações no CE Mercante quando o navio está próximo de atracar no primeiro porto do Brasil, e é ele quem aparece no campo do documento for delivery of goods please apply to (para entrega da mercadoria favor aplique à) e é dele a responsabilidade em quitar os débitos com o armador como (demurrage, THC) para então cobrar do importador brasileiro?

3. Em relação à importação, especificamente na importação por conta e ordem de terceiros, de quem é a responsabilidade dos lançamentos? Trading (importadora contratada) ou Adquirente (contratante e proprietária de fato da mercadoria)?

4. Em relação ao INCOTERM, na importação, qual Incoterm precisa ser lançado no RAS? Todos? Ou somente os “Collect” (Grupo E e F) ou os “Pre paid” (Grupo C e D).

5. Em relação ao INCOTERM, na exportação, qual Incoterm precisa ser lançado no RVS? Todos? Ou somente os “Collect” (Grupo E e F) ou os “Prepaid” (Grupo C e D).

4. “Em relação a questão nº 1”, afirma que, no seu entendimento, nem “o exportador e/ou importador, por contratar o serviço de um prestador de serviços domiciliado no Brasil”, estão sujeitos a prestar informações no Siscoserv. Essa obrigação, prossegue, recai sobre “o prestador desses serviços que contratar, mesmo em nome do exportador e/ou importador”, com “empresa domiciliada no exterior”. Ao final, pergunta: “Nosso entendimento está correto?”

Fundamentos

5. De início, convém observar que, de acordo com o art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, somente o sujeito passivo da obrigação tributária

principal ou acessória poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Essa norma está reproduzida no art. 2º, inciso I, e § 8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, abaixo transcritos (sublinhou-se):

LEGITIMIDADE PARA CONSULTAR

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

(...)

§ 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

(...)

5.1. A inobservância dessa exigência acarreta a **declaração de ineficácia da consulta**, conforme determinam o art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, apresenta, em seu art. 18, inciso XIV, outra hipótese de não produção de efeitos de consulta, qual seja, quando a consulta formulada “tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB”.

5.2. A esse respeito, cumpre acrescentar, que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) orienta, desde há muito, que as “consultas relativas à interpretação da legislação tributária deverão ser formuladas pelo próprio contribuinte interessado na solução do seu caso pessoal e não devem versar sobre hipóteses e sim sobre problemas com existência real”, conforme se vê no trecho do Parecer Normativo CST nº 187, de 27 de julho de 1970, publicado no Diário Oficial da União de 22.09.1970:

As consultas relativas à interpretação da legislação tributária deverão ser formuladas pelo próprio contribuinte interessado na solução do seu caso pessoal e não devem versar sobre hipóteses e sim sobre problemas com existência real.

Não estão alcançadas por essa norma as entidades de classe de qualquer âmbito, quando focalizem problemas reais de seus associados.

As consultas formuladas por outro qualquer tipo de intermediário não serão tomadas em consideração.

(...)

(Sublinhas acrescentadas.)

5.3. De acordo com essas disposições normativas, não é possível apreciar, em sede de processo administrativo de consulta, questão postulada por determinada pessoa referente a atividades de terceiros, já que a consulta não deve “versar sobre hipóteses e sim sobre problemas com existência real” e, quando tratar de “situação determinada ainda não ocorrida”, constitui dever do consulente demonstrar que possui vínculo com o fato objeto da consulta, do ponto de vista da legislação tributária.

5.4. De fato, no primeiro questionamento, em razão da descrição genérica dos fatos, em termos marcadamente hipotéticos (“a contratação de frete transfronteiriço para exportações e importações, por **empresas importadoras e exportadoras**” e “**o exportador e/ou importador**, por contratar o serviço de um prestador de serviços domiciliado no Brasil”),

não é possível identificar se a consulente é a pessoa jurídica importadora ou exportadora, de fato, ou se é a pessoa jurídica contratada para realizar a importação por conta e ordem de terceiros, nem qual é a sua função na relação contratual estabelecida para fins do transporte internacional das mercadorias importadas. Fica evidente, portanto, o caráter de assessoria ou consultoria da consulta – aliás, entre as atividades do consulente, constantes de seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, está a “de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral” (acesso no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet - www.rfb.gov.br, em 29.09.2016).

5.5. Assim, em relação a esse questionamento, a consulta deve ser declarada ineficaz, com fundamento nos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos arts. 3º, *caput*, e § 8º, e 18, incisos I e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

6. Os questionamentos de nºs 2, 4 e 5 abordam situações que já foram analisadas nas Soluções de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014, e nº 222, de 27 de outubro de 2015.

7. Abaixo, os trechos Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, que interessam ao presente processo (destaques do original):

Relatório

(...)

4. A consulente ainda pergunta, quanto à informação no Siscoserv relativa a frete internacional, quando discriminadas as parcelas que compõem o valor do frete, se é o valor total que deve ser registrado.

4.1. A consulente chama a atenção à parcela referente à capatazia, que, segundo ela, é o valor do serviço prestado pelo operador portuário/aeroporтуário ao transportador efetivo, e não ao adquirente do serviço de transporte.

(...)

Fundamentos

(...)

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.

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**).(...)

13.2. O conhecimento que acoberta é dito “genérico” ou “master”, e os conhecimentos acobertados, de “filhotes” ou “houses”. É importante notar que no conhecimento genérico é o consolidador que consta como remetente.

13.3. No local de destino, quem constar como destinatário do conhecimento genérico deverá providenciar a “desconsolidação”, ou seja, tornar cada conhecimento filhote disponível ao respectivo destinatário.

13.4. É admissível que o consolidador subcontrate outro consolidador e assim por diante, podendo se formar uma cadeia de consolidadores entre o remetente e o transportador efetivo.

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).

14.3. É importante enfatizar que aquilo que a legislação citada chama de agente de carga é o “papel” ou função de **representante**, e não uma espécie de empresa caracterizada por uma atividade particular – logo, não se identifica um agente

de carga apenas, p. ex., por sua razão social ou código CNAE, sendo preciso verificar, em cada transação, se a empresa está representando o remetente ou o consolidador.

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 n.º 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.

Valores a serem informados no Siscoserv

17. No tocante ao valor a ser informado, os manuais de aquisição e de venda dizem ambos o seguinte (sublinhou-se):

Valor

Deve ser especificado o valor da operação, na moeda indicada em **Código da Moeda / Descrição da Moeda**.

Para o Siscoserv é considerado como valor comercial das operações o valor bruto pactuado entre as partes adicionado de todos os custos necessários para a efetiva prestação do serviço, transferência do intangível ou realização de outra operação que produza variação no patrimônio. Estes valores deverão ser considerados no mesmo código NBS da operação final.

(...)

18. Logo, e considerando a definição de “pagamento” constante no manual de aquisição, vê-se que o valor a informar pelo tomador de um dado serviço é o **montante total** transferido, creditado, empregado ou entregue ao prestador como pagamento pelos serviços prestados, incluídos os custos incorridos, necessários para a efetiva prestação (cfe. item 17, supra). Já o prestador, quando obrigado informará o montante total do pagamento recebido do tomador. Em ambos os casos, é irrelevante que tenha havido a discriminação das parcelas componentes, mesmo que se refiram a despesas que o prestador estaria apenas “repassando” ao tomador.

18.1. Quando a transação envolve agentes de carga (repita-se, no sentido usado nesta solução), autorizados por seus representados a receber ou efetuar pagamentos em nome destes, retendo sua “comissão”, deve-se ter em conta o seguinte:

18.1.1. Se o agente representa o tomador do serviço de transporte, o tomador, em verdade, realiza dois pagamentos: o primeiro, devido ao prestador do serviço de transporte e o segundo, devido ao agente, pela prestação dos serviços auxiliares.

18.1.2. Se o agente representa o prestador do serviço de transporte, o prestador, simultaneamente, recebe um valor pelo serviço que prestou e paga um outro valor pelo serviço auxiliar que tomou.

(...)

7.1. Veja-se que, de acordo com o entendimento da Cosit, manifestado na Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, o agente de carga, domiciliado no Brasil, contratado pela consulente, pessoa jurídica também domiciliada no País, para efetivar a importação de mercadorias do exterior, pode prestar, em seu próprio nome, serviços auxiliares administrativos ou operacionais anteriores ou posteriores à operação de transporte internacional conexas à operação de importação e, também, prestar ao consolidador de cargas residente ou domiciliado no exterior o serviço de desconsolidação da referida carga. Em todas essas situações ele estará agindo como agente de carga ou como desconsolidador (itens 14, 14.1, 14.2, 14.3 e 14.4 da referida Solução de Consulta Cosit). Ele só não estará agindo como agente de carga, no contexto do § 1º do art. 37 do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, exposto no item 14.1 da Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, se ele emitir o conhecimento de transporte na condição de transportador efetivo ou se assumir o compromisso de transportar a mercadoria, como consolidador (itens 10 e 14.5 da referida Solução de Consulta).

7.2. Disso decorre que a consulente, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, **estará obrigada** a registrar no Siscoserv as informações acerca do serviço de transporte prestado por residente ou domiciliado no exterior, na situação em que o agente de carga apenas a represente perante o prestador desse serviço, domiciliado no exterior. Esta situação ocorre quando o agente de carga não atua como “transportador”, nos termos da Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014.

7.3. É o que se lê nas conclusões da Cosit expostas na Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014 (negritos do original; sublinhou-se):

20. Diante do exposto, respondem-se as questões da consulente da seguinte forma:

(...)

20.2. Consulente atuando como **representante do exportador ou do importador**:

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).

20.2.3. Por consequência, é do exportador ou importador (se residente ou domiciliado no Brasil) a obrigação de informar no Siscoserv a tomada do serviço de transporte junto a prestador residente ou domiciliado no exterior (claro, conforme o Incoterm adotado na transação), o que não impede que alguém lhe forneça serviços auxiliares, tais como a realização dos respectivos registros no sistema.

20.2.4. O valor a ser registrado pelo representante é aquele recebido como contraprestação pelo serviço fornecido ao representado (ou de qualquer outro que tenha tomado seus serviços auxiliares), mesmo se a percepção de tal valor se der pela retenção de um montante a título de comissão, quando o tomador do serviço de transporte efetua o pagamento ao transportador efetivo ou consolidador por meio do representante.

(...)

7.4. De outra parte, na hipótese em que o agente de carga, domiciliado no Brasil, tomar serviços de residentes ou domiciliados no exterior (ou a eles prestar), **em seu próprio nome**, a ele compete o registro das respectivas informações no Siscoserv.

8. Em relação à expressão entre parênteses “(claro, conforme o *Incoterm* adotado na transação)”, mencionada no item 20.2.3 da Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, cabe acrescentar que ela apenas sugere que os Termos Internacionais de Comércio (*Incoterms*) são utilizados como referência para reger a repartição de custos/riscos na relação pactuada entre o comprador e o vendedor da mercadoria; mas, eles não são determinantes para fins de registro de informações no Siscoserv, conforme esclarece a Solução de Consulta Cosit n.º 222, de 27 de outubro de 2015.

8.1. Na Solução de Consulta Cosit n.º 222, de 2015, com base nas conclusões expostas na Solução de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, e nas orientações constantes dos Manuais Informatizados do Siscoserv, a Cosit reiterou seu entendimento de que é a relação contratual estabelecida entre residentes e domiciliados no Brasil e no exterior que norteia a sujeição ao registro de informações no Siscoserv, e tornou a esclarecer a quem compete o registro de informações no Siscoserv acerca do transporte internacional de mercadorias (negritos do original; sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit n.º 222, de 2015

Prestação de serviço de transporte

(...)

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. Acrescente-se, ainda, que, conforme o item 9 tanto da Solução de Consulta Cosit nº 257, de 2014, quanto da Solução de Consulta Cosit nº 222, de 2015, a responsabilidade pelo registro de informações no Siscoserv decorre da relação contratual estabelecida, “cuja caracterização independe de contratação de câmbio, do meio de pagamento **ou da existência de um instrumento formal de contrato**” (negritou-se). Percebe-se, com isso, que a obrigação de registro de determinado serviço prestado por residentes ou domiciliados no exterior à consulente, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, impõe-se independentemente de o serviço estar documentado em um contrato de prestação de serviços, ou, ainda, em um instrumento de procuração.

10. No que toca ao questionamento de nº 3, a Cosit, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 23, de 7 de março de 2016, também já se manifestou acerca da responsabilidade pela prestação de informações no Siscoserv acerca do serviço de transporte internacional adquirido de residente ou domiciliado no exterior, em razão da importação de mercadorias realizada por conta e ordem de terceiros (negritos do original; sublinhou-se):

Solução de Consulta Cosit nº 23, de 2016

(...)

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 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.

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 n.º 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 n.º 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.

(...)

11. Tendo em vista que a Cosit já se manifestou acerca dos questionamentos apresentados pela consulente, por meio das Soluções de Consulta Cosit n.º 257, de 2014, n.º 222, de 2015, e n.º 23, de 2016, conforme visto acima, a presente solução de consulta constitui-se em uma Solução de Consulta Vinculada, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

11.1. 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), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

12. A título de informação, cumpre mencionar que no “Capítulo 3” da 11ª Edição do Manual Informatizado do Siscoserv – Módulos Aquisição e Venda, aprovado pela Portaria Conjunta RFB/SCS n.º 768, de 13 de maio de 2016, constam alguns casos práticos acerca do registro, nesse Sistema, referente à contratação do serviço de transporte internacional de carga, inclusive quando a operação for intermediada por agente de cargas. Observe-se, ainda, que os exemplos apresentados não são exaustivos e, assim, a lógica aplicada em cada uma das situações pode se estender a outros casos que não estão ali contemplados.

Conclusão

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

a) a responsabilidade pelo registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv) é do residente ou domiciliado no País que mantém relação contratual com residente ou domiciliado no exterior para a prestação do serviço;

b) a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que contratar agente de carga residente ou domiciliado no Brasil para operacionalizar o serviço de transporte internacional de mercadoria a ser importada, prestado por residente ou domiciliado no exterior, será responsável pelo registro desse serviço no Siscoserv na hipótese de o agente de carga apenas representá-la perante o prestador desse serviço;

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

d) na importação por conta e ordem de terceiros, se o agente de carga, residente ou domiciliado no Brasil, apenas representar a pessoa jurídica tomadora do serviço de transporte internacional perante o prestador desse 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;

e) é ineficaz a consulta que não preencher os requisitos legais exigidos para sua apresentação.

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
Auditor-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, 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 à consulente.

Assinado digitalmente.

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