



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 171 - Cosit

Data 13 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SISCOSERV. AGÊNCIAS DE TURISMO. GASTOS PESSOAIS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGA E SEGURO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO. DATA DE REGISTRO NO INÍCIO DA OBRIGATORIEDADE. SUSPENSÃO DO PRAZO PARA REGISTRO. OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO.

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.

O obrigado a transportar que não é operador de veículo deverá subcontratar alguém que efetivamente faça o transporte. Logo, simultaneamente, será prestador e tomador de serviço de transporte.

Quem age em nome do tomador ou do prestador de serviço de transporte não é, ele mesmo, prestador ou tomador de tal serviço. Mas é prestador ou tomador de serviços auxiliares conexos (que facilitam a cada interveniente cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte) quando o faz em seu próprio nome.

Se tomador e prestador forem ambos residentes ou domiciliados no Brasil, não surge a obrigação de prestação de informações no Siscoserv.

CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC COSIT Nº 257, de 2014.

Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga pelo adquirente residente no Brasil, será ele o contratante e, por consequência, o responsável pelo

registro no Siscoserv, ainda que haja intermediação de uma corretora de seguros domiciliada no Brasil.

Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga por um estipulante em favor do importador, ambos domiciliados no Brasil, o estipulante será o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv.

CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC COSIT Nº 222, de 2015.

Em relação a viagens de pessoas físicas ao exterior a serviço da pessoa jurídica:

A aquisição junto a companhia aérea residente ou domiciliada no exterior do serviço de transporte aéreo de passageiro deve ser registrada no Siscoserv, ainda que a compra das respectivas passagens tenha sido intermediada por agência de turismo no Brasil.

O registro da operação será, contudo, de responsabilidade da agência de turismo na hipótese em que esta emitir fatura de seu serviço em que conste o valor integral da operação.

A obrigatoriedade de registro independe do meio de pagamento utilizado.

CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC COSIT Nº 52, 2017.

As prestações de serviço iniciadas no mês de abril de 2013 ou anteriormente (desde que não concluídas até abril) devem ser registradas até o último dia útil do mês de outubro de 2013. As iniciadas no mês de maio de 2013 devem ser registradas até o último dia útil do mês de novembro de 2013 e assim sucessivamente, até as iniciadas no mês de dezembro de 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011; Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 275, de 5 de março de 2013; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.284, de 9 de setembro de 2013; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 768, de 13 de maio de 2016; Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013; Solução de Consulta nº 257 – Cosit, de 26 de setembro de 2014; Solução de Consulta nº 222 – Cosit, de 27 de outubro de 2015.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a pergunta que versar sobre fato que estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

É ineficaz a pergunta que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, limitando-se a questionar a natureza jurídica do Manual Informatizado do Siscoserv, a própria literalidade do que dispõe a 5ª e a 6ª edições do Manual, sua caracterização, ou não, enquanto norma complementar, a data de entrada em vigor destas edições e se, “no contexto” destes questionamentos, haveria obrigatoriedade de se declarar apenas gastos realizados por pessoas com vínculo empregatício ou subcontratados e qual seria a extensão a ser aplicada a este último termo.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 52, V; e Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, VII e XI.

Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, (IN RFB 1396/2013), 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 (IN RFB 1277/2012), as quais 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. Afirma a consulente que sua atividade econômica consiste no comércio, importação e exportação de acessórios e componentes eletrônicos, entre outros produtos. Dada sua atividade de importação de mercadorias do exterior, a consulente afirma que pode estar submetida à “obrigação de prestar informações” instituída pela mencionada IN RFB 1277/2012.

3. A consulente inicia sua narrativa apresentando três casos concretos com fulcro nos quais desenvolve, ao fim, seus questionamentos. Em síntese, e considerando apenas os pontos mais relevantes apresentados, temos que:

3.1. No primeiro caso, a consulente afirma que contratou frete e seguro internacional com “companhia brasileira”, negociando o valor em dólar dos Estados Unidos, porém deixando claro que não houve quaisquer “transações com residentes ou domiciliados no exterior”.

3.2. O segundo caso guarda similaridade com o primeiro, exceto pelo fato de que, aqui, a consulente se utiliza de “AGENTE DE CARGAS/DESPACHANTES” brasileiros que operam a “intermediação e operacionalização da contratação do FRETE e o SEGURO internacional, mas por intermédio de empresa brasileira”.

3.3. O terceiro e último caso também diz respeito ao emprego de “AGENTE DE CARGAS/DESPACHANTES” brasileiros, porém intermediando e operacionalizando contratação de frete e seguro internacional com “companhia estrangeira”.

4. Após a narrativa dos casos, a consulente apresenta um quadro comparativo relatando as alterações ocorridas quando da expedição da 6ª edição do Manual do Siscoserv, Módulo Aquisição *vis a vis* sua versão anterior, em relação a gastos pessoais realizados por pessoa física que se desloque temporariamente ao exterior a serviço de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

5. Ato contínuo, a consulente oferece duas interpretações que entende possíveis, a partir dos dispositivos e do cronograma do Anexo Único da IN RFB 1277/2012, sobre o momento a partir do qual passa a ser obrigatório o registro no Siscoserv no ano de 2013.

6. Por fim, a consulente apresenta seus questionamentos:

6.1. A consulente está obrigada a registrar no Siscoserv as operações descritas acima no item 3?

6.1.1. Cumpre destacar que, no tópico III de sua petição, a consulente apresenta três situações, enumerando-as de 1 a 3. Contudo, no seu questionamento, refere-se às “operações ‘A’ e ‘B’ descritas no tópico III”. Todavia, para dar sentido ao questionamento formulado, entendemos que a consulente pretendeu se referir às situações 1, 2 e 3, as quais, neste relatório, se referem, respectivamente, aos itens 3.1, 3.2 e 3.3.

6.2. Sendo afirmativa a resposta anterior, é possível que a consulente fique obrigada “a REGISTRAR OS SERVIÇOS ADQUIRIDOS (RAS) E O AGENTE DE CARGAS/DESPACHANTE responsável pelo PAGAMENTO DOS SERVIÇOS (PS), visto que especificamente na operação ‘B’ o pagamento em moeda estrangeira é realizado por este último? Neste caso seria possível que contribuintes distintos (contribuinte consulente e agente de cargas/despachante), cada qual com seu acesso ao ‘SISCOSERV’ distintos operassem AQUISIÇÃO e PAGAMENTOS SEPARADAMENTE?”

6.3. Há dever de registro quando o pagamento é feito em reais?

6.4. O Manual do Siscoserv é norma legal?

6.5. Até a 5ª Edição do Manual Informatizado do Siscoserv, os gastos de consumo pessoal com a aquisição de serviços, a transferência de intangível e a realização de outras operações que produzam variações no patrimônio realizados por pessoa física que se

desloque temporariamente ao exterior a serviço de pessoas jurídicas domiciliadas no País são tratados no Siscoserv como operações da pessoa jurídica?

6.6. A partir da 6ª Edição do Manual Informatizado do Siscoserv, os gastos mencionados no item anterior são tratados no Siscoserv como operações da pessoa física?

6.7. Na hipótese de as respostas às questões 5 e 6 serem positivas, a alteração se deu no âmbito do manual? Tratam-se de “normas complementares”?

6.8. Na hipótese de a resposta à questão acima ser no sentido de que o Manual Informatizado do Siscoserv é “norma legal”, qual a data de vigência das disposições contidas no manual?

6.9. No contexto das questões 6.5 a 6.8, os gastos realizados por pessoas com vínculo empregatício ou subcontratados alcança os gastos com deslocamento dos sócios? Qual a extensão a ser aplicada ao termo subcontratado?

6.10. A consulente deve registrar no Siscoserv as operações relativas à aquisição de passagens aéreas internacionais (sem a ocorrência de transação financeira com residente ou domiciliado no exterior) através de agências de viagens brasileiras ou se trata de operação da pessoa física?

6.11. A consulente deve registrar no Siscoserv as operações em que se utiliza cartão de crédito internacional empresarial ou tratam-se de operações da pessoa física?

6.12. O registro de aquisição do frete relativo a transações a partir de 1º de abril de 2013 deve se dar a partir do sexto mês, de modo que o frete adquirido em 04/2013 deve ser efetuado em 10/2013, o de 05/2013 em 11/2013 e assim sucessivamente?

6.13. A presente consulta “suspende o prazo de registro” no Siscoserv, nos termos do art. 89 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011?

7. Estes são, portanto, os questionamentos submetidos a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Fundamentos

8. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em seu art. 24, autorizou a criação da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e das suas respectivas Notas Explicativas (Nebs), as quais, por sua vez, foram instituídas pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012.

8.1. Essa Lei também estabeleceu, por meio de seu art. 25, a obrigação de prestar ao Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) informações “relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País 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” – o seu art. 27 atribuiu ao Ministério da Fazenda e ao MDIC a emissão de normas complementares para o cumprimento do disposto nesses artigos.

8.2. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (SCS), com base na IN RFB 1277/2012 e na Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012, instituíram o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), para registro das informações a que se refere o art. 25 da Lei nº 12.546, de 2011 – o que se deu mediante a edição da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012 (Portaria Conjunta RFB/SCS 1908/2012).

8.3. O Siscoserv conta com dois Módulos: Venda e Aquisição. No Módulo Venda são registrados os serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, vendidos (prestados) por residentes ou domiciliados no Brasil a residentes ou domiciliados no exterior. Esse módulo é composto do Registro de Venda de Serviços (RVS), do Registro de Faturamento (RF) e do Registro de Presença Comercial (RPC).

8.4. No Módulo Aquisição são registrados os serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, adquiridos por residentes ou domiciliados no Brasil de residentes ou domiciliados no exterior. Nesse módulo estão previstos o Registro de Aquisição de Serviços (RAS) e o Registro de Pagamento (RP).

8.5. As orientações relativas a esse Sistema constam dos Manuais Informatizados dos Módulos Venda e Aquisição do Siscoserv, cuja 11ª edição foi aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 768, de 13 de maio de 2016.

9. No âmbito da RFB, é a IN RFB 1277/2012 respaldada no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que trata da obrigação de prestar informações relativas às transações em questão, realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior, no seu art. 1º, cabendo ao seu § 4º a definição das pessoas sujeitas a essa obrigação:

“Art. 1º Fica instituída a 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.

(...)

*§ 4º **São obrigados** a prestar as informações de que trata o caput:*

*I – o prestador ou tomador do serviço **residente ou domiciliado no Brasil**;*

*II – a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no Brasil**, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e*

*III – a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, **residente ou domiciliado no Brasil**, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.” (Negritamos e sublinhamos)*

9.1. Ainda quanto a obrigatoriedade, a Portaria Conjunta RFB/SCS 1908/2012:

“Art. 1º Fica instituído, a partir de 1º de agosto de 2012, o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam

Variações no Patrimônio (Siscoserv), na forma estabelecida nesta Portaria, para registro das informações relativas às transações realizadas 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, de que tratam o art. 1º da Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012, e o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012.

(...)

§ 6º Estão obrigados ao registro de que trata o caput:

*I – o prestador ou o tomador do serviço **residente ou domiciliado no Brasil**;*

*II – a pessoa física ou jurídica, **residente ou domiciliada no Brasil**, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e*

*III – a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, **residente ou domiciliado no Brasil**, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.” (Negritamos e sublinhamos)*

9.2. A 11ª edição do Manual Informatizado do Módulo Aquisição do Siscoserv, mencionado alhures, a respeito do tema, trata da obrigatoriedade do registro nos termos abaixo (p. 8 e 9):

“5. Quem deve efetuar registro no Siscoserv – Módulo Aquisição

Estão obrigados a registrar as informações no Sistema – Módulo Aquisição, os residentes ou domiciliados no Brasil que realizem, com residentes ou domiciliados no exterior, operações de venda de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados, inclusive operações de importação de serviços.

Estão obrigados a efetuar registro no Módulo Aquisição do Siscoserv:

I - o tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e

III - a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.

Para fins do Módulo Aquisição do Siscoserv, são considerados prestadores de serviço os residentes ou domiciliados no Exterior que faturam os residentes ou domiciliados no Brasil.” (Sublinhamos, negritos no original)

10. Diante do exposto, e em resposta ao questionamento descrito no item 6.1 supra, tem-se que não haverá dever de registro quando, nos dois polos da relação jurídica de prestação de serviços, figurarem residentes no Brasil. As situações relatadas nos itens 3.1 e 3.2,

portanto, não dão ensejo ao dever de registro no Siscoserv, pois a consulente, a prestadora de serviços e os “AGENTE DE CARGAS/DESPACHANTES” são domiciliados no Brasil.

10.1. Quanto à situação narrada no item 3.3, uma consideração merece ser feita. Embora a atuação do agente de carga, ou do despachante, em regra, não importe em sua figuração em um dos polos das relações jurídicas de prestação de serviços de transporte (comumente chamada de “frete”) ou de seguro, casos há em que sua atuação pode ir além da de um mero intermediário. Tais situações já foram tratadas por esta Coordenação-Geral, razão pela qual convém trazer à baila tais pronunciamentos.

10.2 O dever de registro da prestação de serviço de transporte de carga, bem como a atuação de terceiros, foi devidamente tratado na Solução de Consulta Cosit nº 257, de 26 de setembro de 2014. Na ocasião, a ementa e os fundamentos afirmaram que:

Assunto: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SISCOSERV. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA.

1) 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.

2) O obrigado a transportar que não é operador de veículo deverá subcontratar alguém que efetivamente faça o transporte. Logo, simultaneamente, será prestador e tomador de serviço de transporte.

3) Quem age em nome do tomador ou do prestador de serviço de transporte não é, ele mesmo, prestador ou tomador de tal serviço. Mas é prestador ou tomador de serviços auxiliares conexos (que facilitam a cada interveniente cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte) quando o faz em seu próprio nome.

4) Se tomador e prestador forem ambos residentes ou domiciliados no Brasil, não surge a obrigação de prestação de informações no Siscoserv.

5) 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. Já o prestador informará o montante total do pagamento recebido do tomador pelos serviços que prestou, incluídos os custos incorridos, necessários para a efetiva prestação. 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.

6) Quando o tomador de serviço de transporte não puder discriminar do valor pago a parcela devida ao transportador daquela parcela atribuída ao representante ou ao intermediário por meio de quem foi efetuado o pagamento do serviço principal, o transporte deverá ser informado pelo valor total pago.

7) O conhecimento de carga é um documento admissível como comprovante do pagamento relativo ao serviço de transporte tomado diretamente de um transportador efetivo (daquele que, de fato, realiza o transporte) domiciliado no exterior.

(...)

Fundamentos

A obrigação de prestar informações sobre transações de serviços e intangíveis

5. A Lei nº 12.546, de 2011, em seu art. 24, autorizou a criação da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) e das suas respectivas Notas Explicativas (Nebs), as quais, por sua vez, foram instituídas pelo Decreto nº 7708, de 2012.

6. A lei também estabeleceu, em seu art. 25, a obrigação de prestar, ao Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio (MDIC), informações relativas às transações **entre residentes e não residentes**, que compreendam serviços e intangíveis. **O responsável pela declaração referente à prestação de serviços é o tomador ou o prestador de serviço residente ou domiciliado no Brasil.**

6.1. Logo, se tomador e prestador forem ambos residentes ou domiciliados no Brasil, não surge a obrigação de prestação de informações.

7. A obrigação acessória de prestar informações à Receita Federal do Brasil sobre tais transações, por sua vez, foi instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 2012.

8. Nesse contexto, a Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 2012, criou o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que produzam variação no patrimônio (Siscoserv) para fins de registro dessas transações. Segundo o §10 do art. 1º da Portaria, o registro observará as normas complementares estabelecidas nos manuais relativos ao sistema.

8.1. Há dois manuais, um para o chamado “Módulo Aquisição” do Siscoserv e outro para o “Módulo Venda”, cuja 8ª edição de ambos (a mais recente quando da feitura desta solução) foi aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.895, de 2013.

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**). Há diversas referências ao consolidador na legislação aduaneira, em especial, a definição explícita, para o transporte marítimo, do art. 2º, II, da IN RFB nº 800, de 2007, que dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados (“II - consolidação de carga, o acobertamento de um ou mais conhecimentos de carga para transporte sob um único conhecimento genérico, envolvendo ou não a unitização da carga”); e do Anexo Único da IN RFB nº 1471, de 2014 (que dispõe sobre o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante – AFRMM), que se vale da mesma definição. Esclarece-se que, nesta solução, **não** se usa o termo consolidação no sentido de unitização (agrupamento físico) de carga.

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 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 representa-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. *[negrito no original]*.

*17.1. O manual de **aquisição** expõe o seguinte exemplo:*

1) Empresa (A), domiciliada no Brasil, adquire um serviço de uma empresa (B), residente no exterior. Posteriormente, a empresa (B) envia uma nota de despesa solicitando reembolso de transportes, alimentação e hospedagem, entre outros custos incorridos durante a prestação desse serviço.

Neste caso, a empresa (A) deve adicionar o valor dessas despesas ao valor total da operação adquirida, mediante retificação do RAS, conforme o item 3.1.4.

*17.2. Já o manual de **venda** coloca o mesmo exemplo, mas da perspectiva do prestador:*

1) Empresa (A), domiciliada no Brasil, presta um serviço para uma empresa (B), domiciliada no exterior. Posteriormente, a empresa (A) envia uma nota de despesa solicitando reembolso de transportes, alimentação e hospedagem, entre outros custos incorridos durante a prestação desse serviço.

Neste caso, a empresa (A) deve adicionar o valor dessas despesas ao valor total da operação, mediante retificação do RVS, conforme o item 3.1.4.

*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 representantes 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.

18.2. Estando o consolidador na posição de tomador do serviço de transporte, se a transação for de tal modo que não lhe permita saber, do valor total pago, qual a parcela do prestador do serviço de transporte e qual a parcela do representante (ou de quem faça as vezes de “intermediário” entre transportador efetivo e consolidador), então é o valor total que deverá ser informado no Siscoserv.

18.3. Que se note que o valor a informar no Siscoserv não coincide necessariamente com a base de cálculo de tributos incidentes sobre a importação de serviços ou sobre a receita ou renda advinda de sua exportação.

O conhecimento de carga como comprovante

do pagamento pelo serviço de transporte tomado do exterior

19. Quanto ao cabimento do conhecimento de carga como documento comprobatório do pagamento, quando da contratação do transportador efetivo (cfe. perguntado pelo consulente, item 3.3.7.1 supra), veja-se o que diz o manual de aquisição:

f) inserir o **Número do Documento** que comprove o pagamento ao residente ou domiciliado no exterior e acionar o botão Avançar. O usuário deve preencher o campo **Número do Documento** com o número da invoice ou do contrato ou de outro documento que comprove o pagamento realizado. [negrito e itálico no original; sublinhou-se].

19.1. O trecho destacado mostra que são aceitos como comprovantes de pagamento (a transferência de valores financeiros, conforme o manual) documentos que, em verdade, comprovam a existência da relação contratual (a invoice e o contrato – este, no sentido de instrumento contratual).

19.2. Ora, de acordo com o art. 744 do Código Civil, reconhece-se o mesmo poder probatório ao conhecimento de carga, no tocante ao contrato de transporte de coisas. Portanto, por analogia, o conhecimento também deve ser admitido como comprovante do pagamento efetuado pelo tomador do serviço de transporte de carga, quando este contratar diretamente o transportador efetivo (o armador ou a companhia aérea etc.).

10.3 Quanto ao contrato de seguro, a Solução de Consulta Cosit nº 222, de 27 de outubro de 2015, foi peremptória quanto às hipóteses de dever de registro:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

(...)

SISCOSERV. RESPONSABILIDADE PELO REGISTRO. CONTRATO DE SEGURO.

Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga pelo adquirente residente no Brasil, será ele o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv, ainda que haja intermediação de uma corretora de seguros domiciliada no Brasil.

Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga por um estipulante em favor do importador, ambos domiciliados no Brasil, o estipulante será o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv.

(...)

Fundamentos

(...)

Prestação de serviço de seguro

12. A noção de seguro pressupõe a de risco, ou seja, o fato de se estar exposto à possibilidade de acontecer um evento danoso. Neste sentido, em um contrato internacional de compra e venda de bens e mercadorias, o Incoterm adotado indicará a forma como foi repartida a responsabilidade pelo risco da operação, o que poderá, ou não, conduzir à celebração de contrato de seguro por parte de quem assumiu referido risco.

13. Por óbvio, não se pode negar que, hodiernamente, não é usual a celebração de compra e venda internacional cujo objeto esteja desamparado por um contrato de seguro. Assim, sob uma perspectiva pragmática, o Incoterm acabará revelando quem arcará com o ônus de contratar o seguro relativo ao transporte.

14. Entretanto, como a presente consulta versa sobre interpretação da legislação tributária, e não sobre a praxe comercial internacional, forçoso é concluir pela total independência entre a repartição do risco na celebração do contrato de compra e venda e a efetiva celebração do contrato de seguro que lhe é decorrente, sendo esta última a situação relevante para o desencadeamento do dever de efetuar o registro no Siscoserv.

15. Quanto à utilização de corretora para celebração do contrato de seguro por parte da consulente, é importante verificar o que dispõe a legislação.

16. Ocorre que, conceitualmente, o contrato de corretagem é de mediação de negócios, não de subcontratação. Vejamos a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC):

Art. 722. Pelo contrato de corretagem, uma pessoa, não ligada a outra em virtude de mandato, de prestação de serviços ou por qualquer relação de dependência, obriga-se a **obter para a segunda um ou mais negócios**, conforme as instruções recebidas.

Art. 723. O corretor é obrigado a executar a **mediação** com a diligência e prudência que o negócio requer, prestando ao cliente, espontaneamente, todas as informações sobre o andamento dos negócios; deve, ainda, sob pena de responder por perdas e danos, prestar ao cliente todos os esclarecimentos que estiverem ao seu alcance, acerca da segurança ou risco do negócio, das alterações de valores e do mais que possa influir nos resultados da incumbência.

17. Note-se que o corretor obtém um negócio para seu cliente, i.e., faz a mediação entre dois contratantes. Nesse sentido, p.ex., o corretor de imóveis não compra e revende o imóvel, mas promove a intermediação entre as partes, cf. art. 3º da Lei nº 6.530, de 12 de maio de 1978. Do mesmo modo, o corretor de seguros, cf. Lei nº 4.594, de 29 de dezembro de 1964:

Art. 1º O corretor de seguros, seja pessoa física ou jurídica, é o intermediário legalmente autorizado a angariar e a promover contratos de seguros, admitidos pela legislação vigente, entre as Sociedades de Seguros e as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado.

18. No mesmo sentido, o Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966:

Art 122. O corretor de seguros, pessoa física ou jurídica, é o intermediário legalmente autorizado a angariar e promover contratos de seguro entre as Sociedades Seguradoras e as pessoas físicas ou jurídicas de Direito Privado.

19. Ainda que o pagamento do prêmio e da indenização sejam feitos por meio dele (KEEDI, Samir. Transportes e seguros no comércio exterior. 2ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000. p. 196), está claro, pelos dispositivos legais acima transcritos, que “o corretor de seguros é um mero intermediário do contrato de seguros” (LUZ, Rodrigo. Comércio internacional e legislação aduaneira. 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 417; no mesmo sentido: GUIMARÃES, Antônio Márcio da Cunha. Contratos internacionais de seguros. São Paulo: RT, 2002. p. 60). Vale dizer, ele não é parte no contrato de seguro:

“Frequentemente, o contrato de seguro é celebrado através de intermediários de seguros, como seja um agente, um broker ou um banco, sendo necessário estudar o estatuto destes intermediários e a respectiva responsabilidade. O tomador do seguro, em vez de contatar diretamente com a seguradora, negocia o contrato de seguro com o intermediário, sendo o acordo ajustado com a seguradora através do intermediário. **Ainda que intervenha um intermediário, as partes no contrato de seguro continuarão a ser o tomador e a seguradora.**” (MARTINEZ, Pedro Romano. Direito dos seguros. Estoril: Principia, 2006. p. 54.)

20. Então, apesar de falar em corretor, pretendia a consulente se referir ao estipulante? Essa figura é assim disciplinada pelo CC:

Seção III – Da Estipulação em Favor de Terceiro

Art. 436. O que estipula em favor de terceiro pode exigir o cumprimento da obrigação.

Parágrafo único. Ao terceiro, em favor de quem se estipulou a obrigação, também é permitido exigi-la, ficando, todavia, sujeito às condições e normas do contrato, se a ele anuir, e o estipulante não o inovar nos termos do art. 438.

Art. 437. Se ao terceiro, em favor de quem se fez o contrato, se deixar o direito de reclamar-lhe a execução, não poderá o estipulante exonerar o devedor.

Art. 438. O estipulante pode reservar-se o direito de substituir o terceiro designado no contrato, independentemente da sua anuência e da do outro contratante.

Parágrafo único. A substituição pode ser feita por ato entre vivos ou por disposição de última vontade

21. *Especificamente no âmbito da legislação securitária, estipulante é “a pessoa que contrata seguro por conta de terceiros”, cf. art. 21, § 1º, do Decreto-lei nº 73, de 1966 (SOUZA, Antonio Lober Ferreira de et alii. Dicionário de seguros. Rio de Janeiro: Funenseg, 1996. p. 61). Nesse sentido, a Resolução CNSP nº 107, de 16 de janeiro de 2004:*

Art. 1º Estipulante é a pessoa física ou jurídica que contrata apólice coletiva de seguros, ficando investido dos poderes de representação dos segurados perante as sociedades seguradoras, nos termos desta Resolução.

Parágrafo único. As apólices coletivas em que o estipulante possua, com o grupo segurado, exclusivamente, o vínculo de natureza securitária, referente à contratação do seguro, serão consideradas apólices individuais, no que concerne ao relacionamento dos segurados com a sociedade seguradora.

22. *Há previsão para sua atuação na Cláusula nº 315 do plano padronizado para o seguro de transportes, aprovado pela Circular Susep nº 354, de 30 de novembro de 2007:*

CLÁUSULA Nº 315 - CLÁUSULA ESPECÍFICA DE ESTIPULAÇÃO DE SEGURO DE TRANSPORTES

1. Fica expressamente convencionado, pela presente cláusula, que este seguro é efetuado pelo Estipulante, em favor de terceiros, Segurados, que, por força de disposições contratuais, transferem a ele a prerrogativa de contratar o seguro.

...

23. *Diante do exposto, e assim como quando da análise da prestação de serviço de transporte de cargas, vejamos as situações fáticas descritas pela consulente que guardam relação com a contratação do seguro:*

23.1. A consulente contrata corretora de seguros domiciliada no Brasil, não mantendo qualquer contato direto com a seguradora: *sendo a seguradora domiciliada no exterior, contratada e paga pelo importador domiciliado no Brasil (consulente), este será considerado o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv, ainda que haja intermediação de uma corretora de seguros residente no Brasil; contudo, se a seguradora domiciliada no exterior for contratada e paga por um estipulante domiciliado no Brasil em favor da consulente, o estipulante será considerado o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv.*

23.2. A consulente não contrata corretora de seguros, nem celebra qualquer contrato com a seguradora: *nesta hipótese, sendo o exportador domiciliado no exterior quem contrata o seguro, não se verifica hipótese de obrigatoriedade de registro no Siscoserv por parte da consulente.*

10.4. Assim, tem-se a pergunta do item 6.1 como respondida, cabendo declarar a vinculação da pergunta às referidas Soluções de Consulta, conforme art. 22 da IN RFB 1396/2013. Destaque-se que a vinculação também atinge a pergunta do item 6.2, uma vez que este item questiona a sujeição passiva tributária na hipótese de haver dever de registro, situação alcançada por ambas as Soluções de Consulta.

10.5. Ainda no concernente ao item 6.2, cumpre destacar que no Módulo Aquisição do Siscoserv estão previstos o Registro de Aquisição de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (RAS) e o Registro de Pagamento

(RP), ambos de caráter obrigatório, sendo as informações prestadas no RP complementares às aquelas prestadas no RAS. Veja-se o que diz o referido Manual (fls. 4 a 7):

“4. Registros no Módulo Aquisição

No Módulo Aquisição do Siscoserv estão previstos os seguintes registros:

- Registro de Aquisição de Serviços (RAS): contém dados referentes à aquisição, por residente ou domiciliado no País, de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, de residente ou domiciliado no exterior; e

- Registro de Pagamento (RP): contém dados referentes ao pagamento relativo à aquisição objeto de prévio RAS.

4.1. O Registro de Aquisição de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (RAS)

O Registro de Aquisição de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (RAS) serve para informar a aquisição realizada por residentes ou domiciliados no País de residentes ou domiciliados no exterior.

Estão obrigados a registrar as informações no Sistema aqueles relacionados no item 5 e dispensados de registro aqueles relacionados no item 6.

A obrigação de registro não se estende às transações envolvendo serviços e intangíveis incorporados aos bens e mercadorias importados, registrados no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.

Os serviços de frete, seguro e de agentes externos, bem como demais serviços relacionados às operações de comércio exterior de bens e mercadorias, serão objeto de registro no Siscoserv, por não serem incorporados aos bens e mercadorias.

Cada RAS destina-se a apenas um contrato de prestação de serviços. Cada contrato pode conter uma ou mais operações em um mesmo RAS, desde que todas as operações sejam cursadas com o mesmo vendedor.

Caso o contrato envolva mais de um vendedor deve ser registrado um RAS por vendedor. Por exemplo, quando um contrato for assinado com uma empresa matriz e suas filiais em países diferentes (diversos vendedores), devem ser registrados tantos RAS quantos sejam os vendedores.

As operações de prestação de serviços previstas em contratos de garantia de aquisição de bens e serviços, realizadas com residentes e domiciliados no exterior devem ser registradas quando ensejarem pagamento.

(...)

4.2. Registro de Pagamento (RP)

O RP do Siscoserv complementa o RAS com informações relativas ao pagamento a residentes ou domiciliados no exterior, pela aquisição de serviços, bem como o pagamento dos demais custos e despesas incorridos para a efetiva prestação desses serviços. Neste registro são solicitados os seguintes dados: a data de pagamento, o valor pago (valor parcial ou total do contrato, expresso na moeda

informada no RAS), o valor pago com recursos mantidos no exterior, número do documento que comprove o pagamento realizado (inclusive notas de despesas), bem como outros elementos pertinentes.”

(Negrito no original, grifos editados)

11. Quanto aos questionamentos dispostos nos itens 6.3 e 6.11, verifica-se que o meio de pagamento é irrelevante para a configuração, ou não, do dever de registro no Siscoserv. Sobre o assunto, veja-se o que dispõe a ementa da Solução de Consulta nº 52, de 19 de janeiro de 2017:

A obrigatoriedade de registro independe do meio de pagamento utilizado.

11.1 Assim, tem-se as perguntas dos itens 6.3 e 6.11 como respondidas, cabendo declarar a vinculação da pergunta à referida Solução de Consulta, conforme art. 22 da IN RFB 1396/2013.

12. No tocante às questões referidas nos itens 6.4 a 6.9, dado seu caráter demasiadamente genérico, alternativa não resta que não seja a declaração da ineficácia da consulta. Os questionamentos não apresentam qualquer situação concreta, limitando-se a questionar a natureza jurídica do Manual Informatizado do Siscoserv, a própria literalidade do que dispõe a 5ª e a 6ª edições do Manual, sua caracterização, ou não, enquanto norma complementar, a data de entrada em vigor destas edições e, por fim, se, “no contexto” destes questionamentos, haveria obrigatoriedade de se declarar apenas gastos realizados por pessoas com vínculo empregatício ou subcontratados e qual seria a extensão a ser aplicada a este último termo.

12.1. No caso, cabe a aplicação do disposto na mencionada IN RFB 1396/2013, *in verbis*:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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

13. Quanto ao tema da pergunta 6.10, cumpre trazer à baila a ementa e os fundamentos da Solução de Consulta nº 52, de 19 de janeiro de 2017, que versa, exatamente, sobre o assunto:

Assunto: Obrigações Acessórias

SISCOSERV. AGÊNCIAS DE TURISMO. GASTOS PESSOAIS. APORTE DE CAPITAL SOCIAL. SUBCONTRATAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE REGISTRO.

Em relação a viagens de pessoas físicas ao exterior a serviço da pessoa jurídica:

A aquisição junto a companhia aérea residente ou domiciliada no exterior do serviço de transporte aéreo de passageiro deve ser registrada no Siscoserv, ainda que a compra das respectivas passagens tenha sido intermediada por agência de turismo no Brasil. A data de início da prestação do serviço é a de embarque do passageiro na aeronave.

O registro da operação será, contudo, de responsabilidade da agência de turismo na hipótese em que esta emitir fatura de seu serviço em que conste o valor integral da operação.

(...)

Fundamentos

Pergunta do item 3.a.i

4. Para responder à pergunta do item 3.a.i, convém examinar a fundamentação da Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (SC Cosit) nº 66, de 14 de março de 2014, que trata da classificação na Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variação no Patrimônio (NBS) do serviço de venda de passes para transporte ferroviário internacional e passageiros. O relevante é o seguinte trecho:

12. Quando tomador e prestador realizam seus negócios sem a interposição de terceiros basta a identificação da natureza do serviço, fundamento para a sua correta classificação na NBS, para que o residente no Brasil, obrigado à declaração no Siscoserv, informe a ocorrência da operação, resultando adimplente perante a administração. Importa ressaltar que, se o prestador do serviço é aquele obrigado à sua execução, o tomador é aquele a quem aproveita a realização do serviço.

13. Porém, em outros casos se impõe resolver, concomitantemente, as seguintes questões: quem presta o serviço, qual é o serviço em tela e a quem o mesmo é prestado? Se acontecer a **intermediação**, do ato realizado pelo intermediário normalmente decorrerão simultaneamente duas ou mais relações obrigacionais que eventualmente interessarão para efeitos de declaração: [negritou-se].

- O intermediário, quando promove a aquisição do serviço (principal), estabelece para o prestador obrigação de executá-lo em proveito do tomador, sendo esse último normalmente obrigado a pagar o preço correspondente. Sendo um domiciliado no exterior e outro no Brasil, esse serviço será objeto de declaração, independente do domicílio do intermediário.

(...)

15. Note-se que, na situação apresentada pela consulente, o que a operadora de turismo oferece é um serviço de intermediação, remunerado mediante comissão, que une o consumidor final, passageiro, ao transportador ferroviário internacional.

16. Assim, percebe-se que a operadora de turismo **intermedeia** a venda de bilhetes ou passes, viabilizando a negociação entre o consumidor final (passageiro, que adquire o direito de ser transportado) e o transportador ferroviário (que se obriga a prestar o serviço de transporte perante o passageiro). [negritou-se].

5. Assim, analogamente, pode-se afirmar que, via de regra, a agência de turismo que vende passagens aéreas apenas intermedeia a relação contratual

entre a companhia aérea, que fornece o serviço de transporte de passageiros, e o adquirente de tal serviço. Contudo, importa destacar, o Siscoserv é indiferente à condição de estrangeira por parte da companhia prestadora de serviço de transporte aéreo, sendo relevante a sua condição, ou não, de domiciliada ou residente no Brasil para fins tributários. Logo, **a aquisição de serviço de transporte aéreo de passageiros** fornecido por companhia aérea residente/domiciliada no exterior a pessoa física ou jurídica residente/domiciliada no Brasil deverá ser objeto de registro no Siscoserv.

6. Ressalva que merece ser feita diz respeito, exatamente, à questão trazida pelo consulente. Verificando-se o conjunto de documentos anexos aos autos, identifica-se que, da fatura juntada pelo consulente, consta o valor integral da operação de transporte. Em outras palavras, a agência de turismo emitiu fatura em favor do consulente reconhecendo como seu o valor total da operação. Dessa forma, a agência de turismo (ao menos para fins de registro no Siscoserv) coloca-se no meio do caminho entre o consulente e a empresa de transportes domiciliada no exterior, sendo, ao mesmo tempo, prestador do serviço em relação ao consulente e tomador em relação à empresa de transportes residente ou domiciliada no exterior.

7. Embora trate especificamente de transporte de carga, a Solução de Consulta n.º 257, de 26 de setembro de 2014, é elucidativa na análise dos efeitos, para fins de registro no Siscoserv, da subsunção de intervenientes na prestação de serviços de transporte. Sobre o assunto, transcrevemos especificamente o seguinte trecho:

2) O obrigado a transportar que não é operador de veículo deverá subcontratar alguém que efetivamente faça o transporte. Logo, simultaneamente, será prestador e tomador de serviço de transporte.

8. Quanto à questão da data, cabe examinar a definição constante da pág. 24 do **Manual do Módulo Aquisição do Siscoserv** – 11ª edição, aprovado pela Portaria Conjunta RFB/SCS n.º 768, de 13 de maio de 2016:

Data de início da prestação de serviço: é a data acordada entre residente e domiciliado no Brasil e residente e domiciliado no exterior em contrato (formal ou não) para o início da prestação do serviço; para a transferência de intangível; e para a realização de operação que produza variação no patrimônio. *[negrito no original]*.

9. Assume-se ser desnecessário esforço interpretativo para se aceitar que a data de início da efetiva prestação de serviço de transporte aéreo é a **data de embarque** do passageiro na aeronave.

13.1. Assim, tem-se a pergunta do item 6.10 como respondida, cabendo declarar sua vinculação à solução de consulta supramencionada, conforme art. 22 da IN RFB 1396/2013.

14. Quanto à pergunta do item 6.12, cumpre transcrever o que dispõe o art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.277, de 28 de junho de 2012, bem como o Anexo Único desta no que tange aos serviços de transporte:

Art. 3º A prestação das informações de que trata o art. 1º terá os seguintes prazos:

(...)

§ 1º O prazo estabelecido no inciso I do caput será, excepcionalmente:

I - até 31 de dezembro de 2013, o último dia útil do 6º (sexto) mês subsequente à data de início da prestação de serviço, da comercialização de intangível ou da realização da operação que produza variação no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados;

(...)

§ 5º As informações de que tratam o inciso I do caput e os §§ 1º, 3º e 4º serão prestadas conforme cronograma do Anexo Único a esta Instrução Normativa.

§ 6º No início da prestação das informações de que trata o § 5º, deverá ser adotada como data de início da prestação de serviços, intangíveis e de outras operações que tenham sido iniciados e não concluídos aquela indicada no Anexo Único a esta Instrução Normativa.

(...)

Anexo Único

Capítulos da NBS	Descrição do Capítulo	Início da prestação das informações
Capítulo 4	Serviços de transporte de passageiros	01/04/2013
Capítulo 5	Serviços de transporte de cargas	01/04/2013
Capítulo 6	Serviços de apoio aos transportes	01/04/2013

14.1. Da transcrição acima, e respondendo-se à pergunta da consulente, tem-se que as prestações de serviço iniciadas no mês de abril de 2013 ou anteriormente (desde que não concluídas até abril) devem ser registradas até o último dia útil do mês de outubro de 2013. As iniciadas no mês de maio de 2013 devem ser registradas até o último dia útil do mês de novembro de 2013 e assim sucessivamente, até as iniciadas no mês de dezembro de 2013.

15. A derradeira pergunta, descrita no item 6.13, trata da suspensão da fluência do prazo para apresentação de declaração decorrente da formulação de consulta. No caso, aplica-se o disposto no art. 11 da IN RFB 1396/2013, *in verbis*:

Art. 11. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

15.1. Assim, diante do disposto no inciso VII do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de dezembro de 2013, cumpre declarar a ineficácia parcial consulta apresentada no tocante ao item 6.13. Veja-se o que estabelece o mencionado dispositivo:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

Conclusão

16. Ante o exposto, responde-se à consulente que:
17. 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.
- 17.1. O obrigado a transportar que não é operador de veículo deverá subcontratar alguém que efetivamente faça o transporte. Logo, simultaneamente, será prestador e tomador de serviço de transporte.
- 17.2. Quem age em nome do tomador ou do prestador de serviço de transporte não é, ele mesmo, prestador ou tomador de tal serviço. Mas é prestador ou tomador de serviços auxiliares conexos (que facilitam a cada interveniente cumprir suas obrigações relativas ao contrato de transporte) quando o faz em seu próprio nome.
- 17.3. Se tomador e prestador forem ambos residentes ou domiciliados no Brasil, não surge a obrigação de prestação de informações no Siscoserv.
- 17.4. Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga pelo adquirente residente no Brasil, será ele o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv, ainda que haja intermediação de uma corretora de seguros domiciliada no Brasil.
- 17.5. Na hipótese de a seguradora domiciliada no exterior ser contratada e paga por um estipulante em favor do importador, ambos domiciliados no Brasil, o estipulante será o contratante e, por consequência, o responsável pelo registro no Siscoserv.
- 17.6. A obrigatoriedade de registro independe do meio de pagamento utilizado.
18. Em relação a viagens de pessoas físicas ao exterior a serviço da pessoa jurídica:
- 18.1. A aquisição junto a companhia aérea residente ou domiciliada no exterior do serviço de transporte aéreo de passageiro deve ser registrada no Siscoserv, ainda que a compra das respectivas passagens tenha sido intermediada por agência de turismo no Brasil.
- 18.2. O registro da operação será, contudo, de responsabilidade da agência de turismo na hipótese em que esta emitir fatura de seu serviço em que conste o valor integral da operação.
19. As prestações de serviço iniciadas no mês de abril de 2013 ou anteriormente (desde que não concluídas até abril) devem ser registradas até o último dia útil do mês de outubro de 2013. As iniciadas no mês de maio de 2013 devem ser registradas até o último dia útil do mês de novembro de 2013 e assim sucessivamente, até as iniciadas no mês de dezembro de 2013.
20. É ineficaz a pergunta que versar sobre fato que estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

21. É ineficaz a pergunta que não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, limitando-se a questionar a natureza jurídica do Manual Informatizado do Siscoserv, a própria literalidade do que dispõe a 5ª e a 6ª edições do Manual, sua caracterização, ou não, enquanto norma complementar, a data de entrada em vigor destas edições e se, “no contexto” destes questionamentos, haveria obrigatoriedade de se declarar apenas gastos realizados por pessoas com vínculo empregatício ou subcontratados e qual seria a extensão a ser aplicada a este último termo.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)
MARCIO AUGUSTO CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

(assinado digitalmente)
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit