



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL  
9ª REGIÃO FISCAL

<b>PROCESSO Nº</b>	<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9ª RF/DISIT Nº</b> <b>276</b> , de 13 de outubro de 2004	
<b>INTERESSADO</b>	<b>CNPJ/CPF</b>	
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b>		

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Os pagamentos referentes à contratação de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de containeres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota zero, desde que o beneficiário do rendimento não seja residente em jurisdição relacionada em ato da Secretaria da Receita Federal entre os países que não tributam a renda ou a tributam à alíquota máxima inferior a vinte por cento.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 85; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, I; Lei nº 9.532, de 1997, art. 20; Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: As autoridades competentes a que se refere o art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997, são aquelas responsáveis pelo controle do transporte aéreo e marítimo.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, I.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Os pagamentos efetuados às companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade, não se sujeitam ao imposto de renda na fonte.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 85.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: São isentos do imposto de renda os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto. A fruição desse benefício está, contudo, condicionada ao seu reconhecimento por ato da Secretaria da Receita Federal.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.228, de 1972, arts. 1º e 2º, parágrafo único; RIR/1999, arts. 176 e 181.

---

## RELATÓRIO

---

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular consulta, em que questiona sobre a alíquota aplicável para efetuar a retenção de Imposto de Renda na Fonte – IRRF, na hipótese de pagamentos referentes a prestação de serviços de transporte marítimo, aéreo e rodoviário contratada no exterior.

02. Informa que é montadora de caminhões, ônibus, equipamentos de construção e motores marítimos e estacionários, bem como outras atividades inerentes ao setor de transporte. Segundo afirma, o grupo (XXXXXXX) teria no exterior uma empresa atuante no setor de logística (XXXXXXX), com sede em (XXXXXXX), na Suécia, que prestaria serviços às demais empresas do grupo, bem como aos seus fornecedores.

03. Nessa esteira, a (XXXXXXX) estaria desenvolvendo uma “divisão de logística”, para atender necessidades próprias e de seus fornecedores globais. A expressão “serviços logísticos”, nesse caso, compreenderia as operações necessárias à movimentação de materiais, tais como transporte nacional e internacional, armazenagem e controle de estoque, embalagem de transporte e atividades afins, inclusive o agenciamento de tais serviços.

04. Um dos seus objetivos seria agenciar a contratação de serviços logísticos no exterior para fornecedores brasileiros, para tanto, a empresa já teria efetuado os necessários registros no Departamento da Marinha Mercante – DMM e no Departamento de Aviação Civil – DAC.

05. Como exemplo dos serviços que pretende prestar, faz o seguinte relato:

*“9. Os clientes poderão tanto exportar quanto importar. Na qualidade de exportadores, poderão exportar por exemplo na modalidade FCA, contratando a (XXXXXXX) para agenciar a contratação de frete tanto do Brasil para o exterior como no destino (XXXXXXX). Assim os CLIENTES pagariam a (XXXXXXX) no Brasil, em reais, mediante a emissão de respectiva nota fiscal, a qual deveria na seqüência enviar montantes para o exterior a fim de pagar as despesas efetuadas com serviços logísticos prestados no exterior.*

(...)

*10. Enquanto importadores, os CLIENTES poderão importar na modalidade “ex works”, contratando os serviços da (XXXXXXX) para agenciar a contratação de serviços logísticos no exterior (XXXXXXX) e do exterior para o Brasil, em reais, mediante a emissão da respectiva nota fiscal, a qual deveria na seqüência enviar montantes para o exterior a fim de pagar as despesas efetuadas com serviços logísticos prestados no exterior.”*

06. Em face do exposto, questiona se, com base no art. 2º, da Instrução Normativa SRF nº 252, de 2002, seria possível a remessa para pagamento do serviço de logística prestado no exterior, relativamente à importação e exportação, com retenção de IRRF à alíquota zero.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

07. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece, em seu art. 85, a regra geral no que respeita à incidência do imposto de renda na fonte sobre as remessas efetuadas em virtude de contratação de companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, para a execução de fretes internacionais, determinando que:

*Art. 85. Ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.*

*Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo não será exigido das companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade.*

08. Posteriormente à publicação desta Lei, foi editada a Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, norma que trouxe, em seu art. 1º, situações sujeitas à alíquota específica. Desse artigo, com a redação que lhe foi dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, destaca-se:

*Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:*

*I – receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;*

09. Essa norma também foi objeto de alteração legislativa, em virtude da qual foram excluídos do campo de incidência do benefício que prescreve os rendimentos decorrentes de operações cujo beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento. Esses rendimentos ficaram sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º).

10. Tendo em vista os comandos constantes desses dispositivos legais, pode-se afirmar que a verificação da incidência ou não do imposto de renda na fonte sobre os pagamentos efetuados a companhias de navegação marítima ou aérea residentes no exterior, bem como a alíquota aplicável no caso de haver essa incidência, passa, necessariamente, pela resposta a três indagações. Por primeiro, acerca da natureza do pagamento, se o fato que o motivou está entre aqueles relacionados no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, quais sejam, o frete, afretamento, aluguel ou arrendamento de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, bem como os pagamentos de aluguel de containeres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, hipóteses nas quais há o benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota do IRRF incidente sobre a operação.

11. Em segundo lugar, deve-se observar se o beneficiário do pagamento é residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, quando restaria afastada a incidência do art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, sujeitando-se a operação à incidência do IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento, conforme prescreve o art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

12. Por último, há de se indagar acerca da existência ou não de acordo internacional entre o Brasil e o país em que tem domicílio a beneficiária do rendimento, bem como de legislação interna desse país, em virtude do que os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exerçam o mesmo tipo de atividade desenvolvida por aquela não sofram incidência do imposto. Atendido esse pressuposto, não haveria que se falar em retenção de imposto de renda sobre o pagamento efetuado (art. 85, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996).

13. Na hipótese trazida à colação pela consultante, verifica-se que a obrigação que justifica a remessa de numerário pode ter por origem “o transporte nos modais marítimo,

aéreo e rodoviário, armazenagem e controle de estoque, embalagem de transporte e atividades afins, inclusive agenciamento de tais serviços”. Dentre essas hipóteses, o transporte marítimo e aéreo, através do frete, afretamento, aluguel ou arrendamento de embarcações ou aeronaves estrangeiras, encontra-se expressamente relacionado no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997. Por outro lado, em se tratando de “armazenagem e controle de estoque, embalagem de transporte e atividades afins”, somente poderiam ser considerados como ensejadores do benefício, se vinculados ao uso de serviços de instalações portuárias, ou compreendidos pelo contrato de transporte marítimo ou aéreo. O agenciamento de tais serviços, por seu turno, encontra-se fora do campo de incidência do benefício em questão.

14. Atendidos esses pressupostos, ou seja, ocorrendo um das hipóteses descritas no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, há, inicialmente, a presunção da ocorrência de uma situação de aplicação de alíquota zero. Contudo, prosseguindo-se na investigação, é necessário verificar se o beneficiário do pagamento – v.g., companhia de navegação - constitui pessoa jurídica domiciliada ou não em jurisdição relacionada pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002, entre os países ou dependências que não tributam a renda ou a tributam em alíquota inferior a vinte por cento. Esse esclarecimento não foi prestado pela consulente, entretanto, é preciso deixar claro que, se o país sede da pessoa jurídica beneficiária do rendimento estiver entre aqueles relacionados na IN SRF nº 188, de 2002, afasta-se a incidência da norma isentiva, ficando o rendimento sujeito à incidência do IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento.

15. Essa regra pode, também, ser afastada, mas exclusivamente em relação às empresas de transporte marítimo e aéreo, pela existência de tratado entre o governo brasileiro e o governo do país sede da pessoa jurídica beneficiária do rendimento, relativo a transporte marítimo ou aéreo ou, ainda, para evitar a dupla tributação da renda (art. 85, parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996).

16. Norma semelhante consta do art. 176 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), *in verbis*:

*Art. 176. Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei No 5.844, de 1943, art. 30).*

*Parágrafo único. A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 181 (Decreto-Lei No 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1o).*

(...)

*Art. 181. As isenções de que trata esta Seção independem de prévio reconhecimento.*

*Parágrafo único. No caso do art. 176, a isenção será reconhecida pela Secretaria da Receita Federal e alcançará os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade de tratamento, não podendo originar, em qualquer caso, direito à restituição de receita (Decreto-Lei No 1.228, de 1972, art. 2o e parágrafo único).*

17. Conforme se depreende da leitura desses dispositivos, também os pagamentos relativos à prestação de serviços efetuada por empresa estrangeira de transporte terrestre podem estar beneficiados pela isenção do imposto de renda. Nesse caso, contudo, a fruição do benefício está sujeita a duas condições: por primeiro, a reciprocidade de tratamento em relação às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto; em segundo lugar, o reconhecimento do benefício por ato da Secretaria da Receita Federal.

18. Feitos esses esclarecimentos, persiste a indagação a respeito da interpretação a ser dada ao art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997, com relação à expressão “desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes”.

19. Para o deslinde da questão impõe-se definir a qual “aprovação” o legislador pretendeu referir-se. O dispositivo faz menção a “fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes”. Ora, é sabido que o transporte marítimo e fluvial é submetido a controles pelo Ministério dos Transportes e, mais especificamente, pelo Departamento da Marinha Mercante - DMM. Assim, também o transporte aéreo é controlado, entre outros, pelo Departamento de Aviação Civil - DAC, subordinado ao Comando da Aeronáutica. Estes órgãos impõem condições à celebração de determinados contratos em suas respectivas áreas de atuação, bem como à operacionalização do transporte de cargas. Cite-se, como exemplo, a Portaria do Ministro de Estado dos Transportes nº 444, de 10 de dezembro de 1999, que estabelece, entre outras, as seguintes condições:

*Art. 3º. O afretamento de embarcações estrangeiras dependerá de prévia autorização do DMM, nos seguintes casos:*

*I - liberação da embarcação por tempo ou por viagem, para a navegação de longo curso, visando ao atendimento de carga reservada a embarcações de bandeira brasileira;*

*II - por tempo ou por viagem, para a navegação de cabotagem, e*

*III - por tempo, por viagem ou na modalidade de casco nu, para a navegação de apoio portuário.*

*Art. 4º. Os afretamentos que não se enquadrarem no artigo anterior deverão ser objeto de comunicação ao DMM, contendo nome, tipo e tpb da embarcação, modalidade, valor e data de início e término do afretamento, e se está substituindo alguma embarcação em construção no País, em estaleiro brasileiro, com contrato em eficácia.*

20. Assim, também, cite-se como exemplo, para o transporte de carga por aeronaves, a Instrução de Aviação Civil DAC 1603-0498, de 07 de abril de 1998, que estabelece:

## CAPÍTULO VIII

### DISPOSIÇÕES FINAIS

*I - É da competência do Departamento de Aviação Civil a listagem dos artigos perigosos cujo transporte por aeronaves civis seja proibido, bem como a elaboração das normas que regulam os tipos de embalagem, condições que devam ser satisfeitas para autorização do transporte de produtos, artigos e mercadorias, em atendimento à segurança da aeronave e de seus ocupantes.*

21. Portanto, o legislador, atento aos controles, inclusive por motivos de segurança, a que estão submetidos os transportes pelas vias marítima, fluvial e aérea, referiu-se, no dispositivo legal em apreço, às necessárias aprovações das autoridades competentes para a consecução dos “fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras”.

22. Em tempo, deve-se ressaltar que todos os benefícios de que acima se tratou aplicam-se aos pagamentos efetuados diretamente às empresas que prestam os serviços de transporte ou afins. Não se admite, para fins de fruição de qualquer um dos benefícios, a contratação e o pagamento através de interposta pessoa.

---

## CONCLUSÃO

---

23. À vista do exposto, conclui-se que:

- os pagamentos referentes à contratação de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas e aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containeres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota zero, desde que o beneficiário do rendimento não seja residente em jurisdição relacionada em ato da SRF entre os países que não tributam a renda ou a tributam à alíquota máxima inferior a vinte por cento;

- as autoridades competentes a que se refere o art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997, são aquelas responsáveis pelo controle do transporte aéreo e marítimo;

- não se sujeitam ao imposto de renda na fonte os pagamentos efetuados às companhias aéreas e marítimas domiciliadas em países que não tributam, em decorrência da legislação interna ou de acordos internacionais, os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade;

- são isentos do imposto de renda os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto. A fruição desse benefício está, contudo, condicionada ao seu reconhecimento por ato da Secretaria da Receita Federal.

---

**ORDEM DE INTIMAÇÃO**

---

24. Encaminhe-se à SAORT/DRF/Curitiba/PR, para ciência da interessada.

---

Marco Antônio Ferreira Possetti  
Chefe da Divisão de Tributação  
SRRF 9ª RF - Matr. 1936

*Competência delegada pela  
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997  
(DOU de 11/3/1997)*

Parecerista: Dione Jesabel Wasilewski