



Solução de Consulta nº 106 - Cosit

Data 24 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

REMESSAS PARA O EXTERIOR. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE MERCADORIAS. SERVIÇOS CORRELATOS.

O fato de as despesas de carga, descarga e manuseio serem incluídas no valor do frete, para fins de determinação do custo do transporte internacional a ser declarado no item 25 do Anexo Único do IN SRF nº 680, de 2006, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Importação, não guarda relação com a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -IRRF.

Os rendimentos recebidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de frete de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, incluído o frete interno (marítimo, fluvial e aéreo) do domicílio do exportador até o local de embarque designado, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por fonte situada no Brasil, sujeitam-se ao IRRF à alíquota zero. Nos casos em que a remessa seja destinada a países com tributação favorecida ou a beneficiário sujeito a regime fiscal privilegiado, a alíquota incidente a título de IRRF será de 25%.

Os rendimentos recebidos por companhias aéreas ou marítimas domiciliadas no exterior, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, sujeitam-se, em regra, ao IRRF à alíquota de quinze por cento, excetuando-se as receitas de frete que estão sujeitas à alíquota zero. Não haverá a exigência de imposto sobre a renda 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 exerçam o mesmo tipo de atividade.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo importador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com o manuseio, embalagem, reembalagem, rotulagem, acomodação da carga em caixas, paletes ou contêineres, liberações de segurança e alfandegárias na origem,

armazenagens e outros congêneres, por caracterizarem remuneração pela prestação de serviços, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Sobre os valores referentes às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior, que sejam pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pelo exportador brasileiro, ou por operador logístico que atue em seu nome e comprove a vinculação do dispêndio com a operação de exportação, incide IRRF à alíquota zero. A alíquota do imposto de renda na fonte é de 25%, caso o beneficiário dos rendimentos seja residente ou domiciliado em país com tributação favorecida.

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inc. XII; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º; Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, art. 1º, inc. IV e § 3º; Decreto nº 9.850, de 2018, arts. 741, 746, 755 e 768; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

Relatório

Trata-se de consulta formulada por pessoa jurídica de direito privado que tem como ramo de atividade declarado o agenciamento de cargas para o transporte internacional, nos modais aéreo e marítimo, na importação e na exportação, além de representação do importador na contratação de serviços auxiliares e operacionais imprescindíveis à realização destas operações, e que versa sobre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre serviços auxiliares que compõem o conforme relato abaixo:

Na execução de seus objetivos sociais a consulente presta serviços de agenciamento de carga para o transporte internacional, nos modais aéreos e marítimos, na importação e na exportação, além de atuar como representante do importador na contratação de serviços auxiliares e operacionais imprescindíveis à realização destas operações.

*No transporte de cargas de exportação ela assume a posição de consolidador, emite o conhecimento de embarque House, subcontrata um transportador internacional que emite o conhecimento de embarque Master e, dependendo do Incoterm utilizado na venda da mercadoria, **contrata, em nome do exportador, um agente de carga desconsolidador no destino que executará os serviços necessários à entrega da carga ao destinatário.***

No transporte de cargas de importação, executa os serviços de desconsolidação, quando atua como representante no Brasil, do emissor estrangeiro do conhecimento House.

Atuando como representante do importador, contrata o frete internacional junto a um agente estrangeiro e, dependendo do Incoterm adotado na operação de

aquisição da mercadoria, também contrata serviços auxiliares administrativos e operacionais imprescindíveis para que a operação de transporte internacional contratada se efetive. Dentre estes serviços podem ser relacionados: manuseio, embalagem, reembalagem, rotulagem, acomodação da carga em caixas, paletes ou contêineres, transporte interno do domicílio do exportador até o local de embarque designado, liberações de segurança e alfandegárias na origem, armazenagens e outros congêneres. Tais serviços são realizados pelo agente consolidador no exterior por ela contratado ou por terceiros que subcontrata também no exterior, mas, pelos quais responde e remunera, após receber os correspondentes valores remetidos pela consulente.

*Estes serviços auxiliares administrativos e operacionais imprescindíveis para a operação de transporte internacional e seus correspondentes valores são destacados nos respectivos conhecimentos de embarque internacional e **integram o valor do frete**, que é lançado na sua **totalidade** na Declaração de Importação conforme item 25 do Anexo Único da IN SRF n.º 680/2006 e suas atualizações. Igualmente, nos sistemas de controle de cargas MANTRA e CE-MERCANTE, o valor do frete total engloba todos os valores pertinentes ao transporte a que se refere **sem distinção do valor do frete do valor dos serviços acessórios**.*

*Assim, o **valor do frete, englobando o valor do frete básico** a ser pago para o detentor da propriedade do veículo transportador, **acrescido dos valores lançados nos respectivos conhecimentos de transporte para pagamento de alguns dos serviços acima relacionados** integra a base de cálculo do Imposto de Importação.*

Todavia, ao fazer a remessa para pagamento ao agente estrangeiro contratado para execução de todas as atividades imprescindíveis para o transporte da mercadoria para o Brasil, quando este agente é domiciliado em países que não apresentam tributação favorecida a que se refere o Art. 24 da Lei n.º 9430/66, ocorre, devido a exigência dos operadores de câmbio, a separação do frete básico das citadas despesas para efeito de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte. Isto, porque eles entendem que o disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB n.º 1455, de 06 de março de 2014, que possui correspondente no art. 691, inciso I do Decreto n.º 3000, de 1999, não alcança as remessas para pagamento dos serviços auxiliares/acessórios ao frete, estando os mesmos sujeitos à alíquota de que tratam os arts. 682 e 685, inciso II, alínea "a" do Decreto 3000, de 1999 e art. 16 da citada IN RFB n.º 1455.

Dessa forma o freta básico é tributado à alíquota zero e os serviços correlatos e imprescindíveis para a efetivação do mesmo, sujeitam-se ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

2. Resumidamente, diz parecer-lhe existir divergência de entendimento do que seja valor de frete para efeitos de tributação do Imposto de Importação (II) e do IRRF a ser retido em remessas para o exterior, o que a leva a formular a presente consulta. Afirmo, igualmente, não existir clareza se ela deverá aplicar o tratamento previsto no art. 13 da citada IN RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, quando faz remessas de receitas auferidas por agente de carga domiciliado em país de tributação não favorecida, por ela contratado em nome do exportador brasileiro, relativas a serviços correlatos ao frete internacional destinados à liberação e entrega da carga de exportação.

3. Após elencar como fundamentação os dispositivos legais e normativos citados ao longo de sua exposição, formulou os seguintes questionamentos:

1) Qual o alcance da expressão "**receitas de fretes**" de que trata o Art. 2º da IN RFB nº 1.455, de 06.03.2014:

Apenas o valor do frete básico, assim entendido o valor do frete do porto/aeroporto de origem até o local de entrada no Brasil?

O valor do frete básico acrescido do frete interno no país de origem, caso este seja de responsabilidade do importador brasileiro, tendo em vista o INCOTERM da operação de aquisição do bem?

O valor do frete básico acrescido dos valores de fretes internos e de serviços correlatos, tais como serviços de manuseio da carga no exterior, movimentação entre terminais, emissão de documentação de embarque, liberação alfandegária, taxas de Raio-X e reembalagem da carga e outras de igual natureza imprescindíveis para que o contrato de transporte internacional se efetive?

2) Qual a alíquota de Imposto de Renda Fonte que deverá aplicar nas remessas financeiras para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em países que não apresentam tributação favorecida, relativas ao pagamento de serviços correlatos ao frete internacional assim entendidos os serviços de liberações de segurança e alfandegária, armazenagem, movimentação, transporte interno, e emissão de documentos, quando atua em nome de exportador brasileiro?

3) Qual a alíquota de Imposto de Renda Fonte que deverá aplicar nas remessas financeiras para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior por ela contratadas, domiciliadas em países que não apresentam tributação favorecida, relativas a receitas de serviços correlatos ao frete internacional de cargas de importação, assim entendidos os serviços relativos ao manuseio, embalagem, reembalagem, rotulagem, acomodação da carga em caixas, paletes ou contêineres, transporte interno do domicílio do exportador até o local de embarque designado, liberações de segurança e alfandegárias na origem, armazenagens e outros congêneres, demandados para que o INCOTERM utilizado na negociação se concretize?

Fundamentos

4. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

7. Busca a consulente esclarecer junto à Administração Tributária a apontada inconsistência no tratamento dos *serviços acessórios contratados nas operações de importação e exportação*, considerando a legislação aplicada ao imposto de importação (II) e ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre remessas para o exterior.

8. Cabe esclarecer sobre a base de cálculo dos tributos, no dizer de Paulo de Barros Carvalho¹, *a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.*

8.1 A teor do que dispõe o artigo 97, inciso IV, do CTN, a fixação da base de cálculo de cada tributo é, como regra, matéria a ser tratada sob reserva legal, não cabendo, portanto, na sua determinação, o emprego da analogia com a norma aplicada a outro tributo.

9. A respeito do II, o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, ao tratar de sua base de cálculo, dispõe:

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

Seção II

Do Valor Aduaneiro

Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

1

Carvalho, Paulo de Barros - Curso de Direito Tributário - Editora Saraiva, 1995 -7ª edição. p. 227

*Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Art. 78. Quando a declaração de importação se referir a mercadorias classificadas em mais de um código da Nomenclatura Comum do Mercosul:

I - o custo do transporte de cada mercadoria será obtido mediante a divisão do valor total do transporte proporcionalmente aos pesos líquidos das mercadorias; e

II - o custo do seguro de cada mercadoria será obtido mediante a divisão do valor total do seguro proporcionalmente aos valores das mercadorias, carregadas, no local de embarque.

Art. 79. Não integram o valor aduaneiro, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

II - os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.

10. Como é de conhecimento geral, o termo **frete** define o valor que se paga pelo transporte de bens de um local para outro. Trata-se, portanto, de uma das parcelas que integram o valor aduaneiro, conforme o inciso I do art. 77 do Regulamento Aduaneiro, acima transcrito. Também compõem o valor aduaneiro, nos termos do mesmo dispositivo, os gastos relativos à carga, descarga e ao manuseio associados ao transporte da mercadoria (inciso II) e o custo do seguro contratado para cobertura dessas operações (inciso III). **Há que se ter presente que se trata de custos e despesas de natureza distintas**, que, nos termos da autorização prevista no artigo 8, item 2 do Acordo de Valoração Aduaneira, foram incluídos pela legislação pátria no valor aduaneiro das mercadorias importadas².

11. O Anexo Único da IN SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, citado pela consulente, trata das informações a serem prestadas pelo importador na Declaração de Importação, constituindo-se, portanto, em obrigação acessória inerente ao despacho aduaneiro das mercadorias importadas. O item 25 do citado anexo, mencionado especificamente na petição, estabelece:

25 - Custo do Transporte Internacional

Custo do transporte internacional das mercadorias objeto do despacho, na moeda negociada, de acordo com a tabela "Moedas", administrada pelo BACEN. As despesas de carga, descarga e manuseio associadas a esse trecho devem ser incluídas no valor do frete.

25.1 - Valor Prepaid na Moeda Negociada

Valor do frete constante do conhecimento de transporte, pago no exterior antecipadamente ao embarque, inclusive "valor em território nacional", se for o caso.

25.2 - Valor Collect na Moeda Negociada

Valor do frete constante do conhecimento de transporte, a ser pago no Brasil, inclusive "valor em território nacional", se for o caso.

25.3 - Valor em Território Nacional na Moeda Negociada

Valor da parcela do frete destacada no conhecimento, correspondente ao transporte dentro do território nacional.

26 - Seguro Internacional

Valor do prêmio de seguro internacional relativo às mercadorias objeto do despacho, na moeda negociada, de acordo com a tabela "Moedas", administrada pelo BACEN."

11.1 Conforme se verifica, o mencionado anexo estabelece que ao **valor do frete, devem ser adicionadas as despesas de carga, descarga e manuseio** associadas ao trecho do transporte internacional, obtendo-se, assim, o agregado **custo do transporte internacional**. Trata-se, apenas, de uma **forma aglutinativa** de declarar os dois custos incorridos pelo importador associados ao transporte internacional, observando-se que, no item 26 do mesmo

Nos termos do art. 1 do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8.

Art. 8

2 Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

(a) - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;

(b) - os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e

(c) - o custo do seguro

anexo, estão contempladas as despesas com o **seguro internacional** que cobrem os eventuais sinistros que possam ocorrer em cada uma dessas operações (o transporte em si, e as operações de carga, descarga e manuseio). Assim, nesses dois campos (itens 25 e 26 do Anexo Único) estarão declarados **os 3 dispêndios distintos** que, por força do art. 77 do Regulamento Aduaneiro, integram a composição do valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação.

12. Com relação ao IRRF, sobre o qual recai exclusivamente os questionamentos da consulente, cabe registrar que no interregno entre a data de protocolização do presente processo e da análise que dele ora se realiza, ocorreu a revogação do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), pelo Decreto nº 9.850, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), sem que tenha havido, contudo, alteração do conteúdo dos artigos citados pelo interessado no corpo da consulta. Nesta solução adotar-se-á, portanto, a estrutura do novo diploma (grifos não constam do original).

CAPÍTULO V

DOS RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Seção I

Dos contribuintes

Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “a”);

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses, exceto aqueles mencionados no art. 15 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “b”);

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do parágrafo único do art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “c” ; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12, caput, inciso I) ; e

IV - pela pessoa física residente no País que passar à condição de não residente, a partir da data de caracterização da nova condição (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º) .

Parágrafo único. O imposto sobre a renda incidirá no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos, o que ocorrer primeiro (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput).

Alíquota zero

Art. 755. A alíquota do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida a zero nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput ; e Lei nº 9.959, de 2000, art. 1º) :

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de

aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, e os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, caput, inciso I) ;

Seção VI

Dos demais rendimentos de serviços

Incidência

Subseção IV

Dos fretes internacionais

Art. 768. Ficam sujeitos ao imposto sobre a 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 País (Lei nº 9.430, de 1996, art. 85, caput).

Parágrafo único. O imposto sobre a renda 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 exerçam o mesmo tipo de atividade (Lei nº 9.430, de 1996, art. 85, parágrafo único).

13. Inicialmente, é importante esclarecer que o artigo 691, inciso I, do RIR/1999 (disciplinado no art. 2º da IN RFB nº 1455, de 2014), citado pela consultante como base para a desoneração do IRRF incidente sobre os valores remetidos ao exterior a título de pagamento de frete, tem seu correspondente no art. 755, inciso I, do novo RIR, acima transcrito, que, conforme determina sua redação, alcança as operações descritas exclusivamente no que concerne às receitas de fretes de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras. Pela literalidade do artigo, estão também abarcadas pela alíquota zero as receitas com transporte interno no domicílio do exportador estrangeiro (marítimo, fluvial ou aéreo), nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por fonte situada no Brasil.

13.1 Contudo, diante do disposto no art. 768 do RIR/2018 (art. 711 do RIR/1999), vale salientar a existência de um tratamento diferenciado para os demais rendimentos auferidos pelas companhias de navegação aérea e marítima domiciliadas no exterior criado pelo art. 85 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece, como regra, a incidência do IRRF à alíquota de 15% e não incidência de IRRF no caso 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.

13.2 Impõe observar que o regime especial trazido pela Lei nº 9.430, de 1996, refletido no art. 768 supra, trata dos rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima alcançando frete e outros serviços desde que prestados por tais companhias. No entanto, o art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, trouxe tratamento mais específico, concedendo alíquota zero para o pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por fonte situada no Brasil ao exterior a título de frete (marítimo, fluvial ou aéreo). Por sua vez, o art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999,

estabeleceu a incidência do IRRF à alíquota de 25% no caso de remessa destinada a países com tributação favorecida ou cujo beneficiário esteja sujeito a regime fiscal privilegiado.

13.3 Assim, os serviços relativos ao manuseio, embalagem, reembalagem, rotulagem, acomodação da carga em caixas, paletes ou contêineres, liberações de segurança e alfandegárias na origem, armazenagens e outros congêneres, citados pela consultante, **exclusivamente quando prestados por companhias aéreas e de navegação**, estão alcançados pelo art. 768 do RIR/2018, devendo ser tributados à alíquota de 15%, caso não haja reciprocidade de tratamento para companhias brasileiras.

13.4. Caso a prestação desses serviços não seja de responsabilidades dessas companhias, deve-se aplicar o art. 746 do mesmo diploma, que trata genericamente da prestação de serviços (art. 685, inc. II, letra "a" do RIR/1999):

Art. 746. Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os rendimentos da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, excepcionado, no que se refere a serviços, o disposto no art. 765 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º). (negritou-se)

14. Por outro lado, o art. 1º, XII, da Lei n.º 9.481, de 1997, estabeleceu a alíquota zero para os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior, **pelo exportador brasileiro**, relativos às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior, bem como para a remessa de valores ao exterior relativos ao pagamento de despesas de transporte de cargas, observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo (grifos não constam do original):

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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

*XII - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior **pelo exportador brasileiro**, relativos às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)*

§ 1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X, XI e XII do caput deste artigo, deverão ser observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.043, de 2014)."

14.1 Na regulamentação do dispositivo supra, o Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, dispôs:

Art. 1º Fica reduzida a zero a alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, relativos a:

IV - despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, XII, Lei nº 11.774, de 2008, art. 9º);

§ 3º Para os fins do disposto no inciso IV do caput, considera-se também valor despendido pelo exportador brasileiro o pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior por operador logístico que atue em nome do exportador e comprove a vinculação do dispêndio com a operação de exportação.

§ 4º Os rendimentos mencionados nos incisos I a V do caput, recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em país ou dependência que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 8º, e Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 22).

Art. 2º As operações referidas nos incisos I a IV do caput do art. 1º serão registradas por meio de sistema informatizado que contemple a identificação fiscal da fonte pagadora do rendimento no País e os dados da operação.

§ 3º As operações referidas nos incisos III e IV do caput do art. 1º serão registradas, para fins de fruição do benefício previsto neste Decreto, no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - SISCOSEV ou em outro sistema que venha a substituí-lo. (Redação dada pelo Decreto nº 9.904, de 2019)

Art. 3º Para efeito do disposto no art. 1º, a remessa será efetuada pela instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, mediante comprovação da regularidade tributária e:

I - do registro de que trata o art. 2º, nas hipóteses dos incisos I a IV do caput do art. 1º; e

II - da legalidade e fundamentação econômica da operação, nas hipóteses dos incisos V a VII do caput do art. 1º.

Parágrafo único. Cabe à instituição interveniente verificar o cumprimento das condições referidas no caput, mantendo a documentação arquivada na forma das instruções expedidas pelo Banco Central do Brasil.

14.2 A registrar, ainda, que nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, não se aplica a alíquota zero do IRRF na hipótese do inciso XII do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, quando o beneficiário dos rendimentos for residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 25%.

15. Sobre o tema da consulta, o Manual do IRRF (MAFON/2018), esclarece:

RENDIMENTOS DE RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR

0473 - RENDIMENTOS DO TRABALHO E DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO, AUFERIDOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR

BENEFICIÁRIO

Pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

25% (vinte e cinco por cento) do valor dos rendimentos do trabalho e dos provenientes de aposentadoria, pensão civil ou militar;

25% (vinte e cinco por cento) do valor dos rendimentos provenientes da prestação de serviços, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2017

5) A alíquota será de zero por cento, inclusive nas seguintes hipóteses:

...

*c) a partir de 18 de setembro de 2008, as despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior, que sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas **pelo exportador brasileiro**;*

9412 - FRETES INTERNACIONAIS

FATO GERADOR

Rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior.

(RIR/1999, art. 711; Lei nº 9.430, de 1996, art. 85)

BENEFICIÁRIO

Pessoa jurídica domiciliada no exterior.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

15% (quinze por cento) sobre o valor bruto dos rendimentos pagos, creditados, remetidos, empregados ou entregues a companhias de navegação aérea e marítima domiciliadas no exterior.

OBSERVAÇÕES:

1) O imposto 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 exerçam o mesmo tipo de atividade.

2) Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de receitas de **fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.**

3) Os rendimentos decorrentes de qualquer operação, inclusive a citada no item anterior, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência

com tributação favorecida, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25%.”

Conclusão

16. À vista do exposto, e considerando que, conforme contextualizado na inicial, a presente consulta decorre da prestação dos serviços de agenciamento de carga para o transporte internacional, nos modais aéreo e marítimo, na importação e na exportação, além de representação do importador na contratação de serviços auxiliares e operacionais imprescindíveis à realização destas operações, esclarece-se ao interessado que:

- a) O fato de as despesas de carga, descarga e manuseio serem incluídas no valor do frete, para fins de determinação do custo do transporte internacional a ser declarado no item 25 do Anexo Único do IN SRF nº 680, de 2006, para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Importação-II, não guarda relação com a determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte -IRRF.
- b) Os rendimentos recebidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de frete de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, incluído o frete interno (marítimo, fluvial e aéreo) do domicílio do exportador até o local de embarque designado, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por fonte situada no Brasil, sujeitam-se ao IRRF à alíquota zero. Nos casos em que a remessa seja destinada a países com tributação favorecida ou a beneficiário sujeito a regime fiscal privilegiado, a alíquota incidente a título de IRRF será de 25%.
- c) Os rendimentos recebidos por companhias aéreas ou marítimas domiciliadas no exterior, nas hipóteses de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa realizada por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil, sujeitam-se, em regra, ao IRRF à alíquota de quinze por cento, excetuando-se as receitas de frete que estão sujeitas à alíquota zero. Não haverá a exigência de imposto sobre a renda 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 exerçam o mesmo tipo de atividade.
- d) As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas pelo importador a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de despesas com o manuseio, embalagem, reembalagem, rotulagem, acomodação da carga em caixas, paletes ou contêineres, liberações de segurança e alfandegárias na origem, armazenagens e outros congêneres, por caracterizarem remuneração pela prestação de serviços, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).
- e) Sobre os valores referentes às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior, que sejam pagos,

creditados, entregues, empregados ou remetidos pelo exportador brasileiro, ou por operador logístico que atue em seu nome e comprove a vinculação do dispêndio com a operação de exportação, incide IRRF à alíquota zero. A alíquota do IRRF é de 25%, caso o beneficiário dos rendimentos seja residente ou domiciliado em país com tributação favorecida.

Assinado digitalmente
IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin).

Assinado digitalmente
ANDREA COSTA CHAVES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

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

assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

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