



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	140 – COSIT
DATA	21 de maio de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

SERVIÇOS DE TRANSPORTE MARITIMO E TERRESTRE. SERVIÇO TÉCNICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços de frete internacional, nas modalidades marítima e terrestre, não estão sujeitas à incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico.

SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE DE DESPACHO ADUANEIRO. SERVIÇO TÉCNICO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR.

As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços de despacho aduaneiro estão sujeitas à incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico, à alíquota de 10% (dez por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.168, de 2000, arts. 2º, §§ 2º e 3º, e 3º, parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICLIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE DE DESPACHO ADUANEIRO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE MARITIMO E TERRESTRE. NÃO INCIDÊNCIA.

Não se sujeitam à incidência da Cofins-Importação os serviços de despacho aduaneiro e de transporte, na modalidade marítima e terrestre, executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, § 1º, incisos I e II, 2º, 3º, inciso II, 4º, inciso IV, 5º, inciso II, 7º, inciso II, 8º, §§ 12, 14, 17 e 18, e 9º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICLIADO NO EXTERIOR. SERVIÇOS RELACIONADOS À ATIVIDADE DE DESPACHO ADUANEIRO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE MARÍTIMO E TERRESTRE. NÃO INCIDÊNCIA.

Não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação os serviços de despacho aduaneiro e de transporte, na modalidade marítima e terrestre, executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, § 1º, incisos I e II, 2º, 3º, inciso II, 4º, inciso IV, 5º, inciso II, 7º, inciso II, 8º, §§ 12, 14, 17 e 18, e 9º.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR, SERVIÇOS DE TRANSPORTE MARÍTIMO E TERRESTRE.

O benefício da alíquota zero do imposto sobre a renda na fonte em relação às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos relacionados ao despacho aduaneiro, realizadas no exterior, previsto no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 9.481, de 1977, não abrange as operações de reexportação de mercadorias, que têm por finalidade a extinção da aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária, na modalidade de suspensão total dos tributos devido na importação

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. ALÍQUOTA ZERO. REQUISITOS.

A fruição do benefício de alíquota zero do imposto sobre a renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, relativamente a fretes marítimos internacionais, está condicionada à aprovação dos fretes pelas autoridades competentes.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE TERRESTRE NO EXTERIOR. CHINA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a residentes ou domiciliados na China pela exploração de serviços de transporte terrestre devem ser tributados naquele país, na forma do artigo 7 do Acordo para Evitar a Dupla

Tributação da Renda celebrado entre Brasil e China, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) no Brasil.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE TERRESTRE NO EXTERIOR. DINAMARCA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a residentes ou domiciliados na Dinamarca pela exploração de serviços de transporte terrestre devem ser tributados naquele país, na forma do artigo 7 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Dinamarca, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) no Brasil.

SERVIÇOS RELACIONADOS ÀS ATIVIDADES DE DESPACHO ADUANEIRO. CHINA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro classificam-se no artigo 14 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e China, não havendo a incidência do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) quando esses serviços forem pagos por fonte situada no País a residente ou domiciliado na China, pois o respectivo acordo só prevê a tributação no Brasil quando as atividades forem aqui exercidas.

SERVIÇOS RELACIONADOS ÀS ATIVIDADES DE DESPACHO ADUANEIRO. DINAMARCA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. OCORRÊNCIA.

Os serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro classificam-se no artigo 14 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Dinamarca, havendo a incidência do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) na hipótese de pagamento desses serviços a residente ou domiciliado na Dinamarca por estabelecimento permanente ou sociedade situados no Brasil.

NAVEGAÇÃO MARÍTIMA. SEDE DA DIREÇÃO EFETIVA NA CHINA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-CHINA.

Os rendimentos oriundos do Brasil auferidos por residentes ou domiciliados na China não se sujeitam à incidência do imposto sobre a renda na fonte (IRRF), mesmo na hipótese em que as remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante dos serviços de transporte marítimo, pois os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios só são tributáveis no Estado Contratante em que

estiver situada a sede da direção efetiva da empresa, na forma do artigo 8º do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e China.

NAVEGAÇÃO MARÍTIMA. SEDE DA DIREÇÃO EFETIVA NA DINAMARCA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL-DINAMARCA.

Os rendimentos oriundos do Brasil auferidos por residentes ou domiciliados na Dinamarca não se sujeitam à incidência do imposto sobre a renda na fonte (IRRF), mesmo na hipótese em que as remessas sejam realizadas por uma terceira empresa nacional, contratante dos serviços de transporte marítimo, pois os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da empresa, na forma do artigo 8º do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Dinamarca.

CONSOLIDAÇÃO DE CARGAS. CHINA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a residentes na China a título de contraprestação de serviços de consolidação de cargas devem ser tributados naquele país, na forma do artigo 7º do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e China, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) no Brasil.

CONSOLIDAÇÃO DE CARGAS. DINAMARCA. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. INOCORRÊNCIA.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a residentes na Dinamarca a título de contraprestação de serviços de consolidação de cargas devem ser tributados naquele país, na forma do artigo 7º do Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Dinamarca, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte (IRRF) no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º; Lei nº 5.172, de 1966, art. 98; Lei nº 9.430, de 1996, art. 85; Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, incisos I e XII e § 1º; Decreto nº 4.122, de 2002, art. 3º, inciso IV e Anexo I; Decreto nº 75.106, de 1974, arts. 3º, 7º, 8º e 14; Decreto nº 762, de 1993, arts. 3º, 7º, 8º e 14; Decreto nº 6.761, de 2009, art. 1º, inciso IV e § 3º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 714, § 1º, inciso XXXVI, 741, 746, 748, 750 a 755, 765, 768, 775 e 1.042; Decreto nº 10.788, de 2021, arts. 1º, 2º e 4º; Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, art. 104; Instrução Normativa RFB nº

1.455, de 2014, art. 17, § 1º, incisos I e II; Ato Declaratório Normativo CST nº 20, de 1980; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2017.

RELATÓRIO

1. A interessada, pessoa jurídica acima identificada, que se dedica às “atividades de ‘Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis’, ‘Agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo’, ‘Organização logística do transporte de carga’, ‘Operador de transporte multimodal – OTM’, dentre outras”, apresentou, na vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, **“consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)”** (negritos no original).

2. No tópico **“II.1 DO CONTEXTO OPERACIONAL DA CONSULENTE”** (negritos no original) da petição apresentada, a consulente, inicialmente, descreve o objeto da sua consulta nestes termos:

“Conforme informado, a Sociedade tem por atividade econômica a realização de diversas operações relacionadas ao setor logístico, incluindo o agenciamento de cargas e os serviços de transporte internacional. Nesse contexto, há de se ressaltar que a Sociedade não possui frota própria, realizando a contratação de terceiros para a execução das atividades de transporte, em qualquer das suas modalidades (marítimo, aéreo ou mesmo terrestre).

Na execução de suas atividades foi contratada para a realização de serviços de transporte, de determinados bens de um de seus clientes. Tal operação consistia na realização do transporte (tanto internacional quanto rodoviário no País de destino) de bens de uso de seu cliente. Nesse caso, estamos tratando aqui de bens que auxiliam no transporte das mercadorias de propriedade do cliente, que atua produção e comercialização de turbinas destinadas ao seguimento de energia eólica.”

3. Informa que “seu cliente importa bens destinados a execução de suas atividades no Brasil” e, devido à sua dimensão, “faz-se necessário que, na operação de transporte, os referidos bens sejam sustentados por determinados suportes. Tais suportes, portanto, ingressam no País com o escopo de viabilizar o transporte dos bens importados” por seu cliente.

4. Relata que a operação de importação desses “suportes” “tem sido realizada ao amparo da Instrução Normativa nº 1.600/15, que dispõe sobre a aplicação dos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária e de exportação temporária, nos termos do inciso XI do art. 5º da referida norma”, e que a extinção do regime aduaneiro especial de admissão temporária se “dá na forma do art. 49 da referida IN”.

5. Explana que, em momento posterior ao ingresso dos referidos “suportes” no Brasil, eles devem retornar ao exterior para serem utilizados nas futuras operações de importação de

bens pelo cliente da interessada e deixa consignado que esse retorno dos “suportes” ao exterior (reexportação) tem como destino, em muitos casos, “a China e a Dinamarca”.

6. Esclarece que “foi contratada para efetuar o transporte (desde o estabelecimento de seu cliente no Brasil) para os destinatários dos bens aqui tratados (que auxiliam no transporte das turbinas), residentes no exterior (nesse caso, estamos tratando de operações cujo destinatário é residente na China e Dinamarca)”.

7. Relata que a “contratação é regida pelas cláusulas de transporte (‘incoterms’) denominados de ‘DAP - Delivered At Place’ e ‘DDP - Delivered Duty Paid’”; que, segundo esses Termos Internacionais de Comércio (*Incoterms*), “todas as despesas (inclusive) as realizadas no País de destino da mercadoria, devem ser ônus do remetente”, e acrescenta:

“Tendo em vista essa situação, todos os custos (como o transporte internacional, o transporte no País de destino, do porto até o estabelecimento do destinatário, os pagamentos efetuados à prestadores de serviços, no que se refere aos trâmites de desembarço no destino) são custos do remetente. Sendo esse o cliente da consulente, sofrerá esses ônus todos, tendo em vista a cláusula contratual pactuada na operação.”

8. Faz esta exposição acerca dos serviços por ela prestados:

“Ocorre que, a consulente, tendo em vista a prestação de serviços que realiza e, em virtude de não possuir frota própria para a realização das atividades de transporte (nesse caso, marítimo e terrestre no País de destino dos referidos bens), necessita subcontratar os serviços necessários para a execução de toda a atividade, dentre os quais, como mencionado, temos o frete internacional, o frete terrestre no País de destino e às atividades de despacho aduaneiro, no exterior (como mencionado, na China e Dinamarca).

No que diz respeito ao frete, poderá ocorrer das empresas subcontratadas, também não possuírem frota própria, subcontratando também transportadores residentes nos referidos Países (China e Dinamarca) para a execução dessas atividades. De fato, há operações que podem vir a ser contratadas junto a empresas usualmente conhecidas por “Non-Vessel Operating Common Carrier – NVOCC”, responsáveis pela realização de toda a operação internacional, mesmo que não possuam frota própria (navios, por exemplo).

Assim, tendo em vista ser o tomador dos referidos serviços (bem como a fonte pagadora), deverá proceder ao eventual recolhimento do Imposto de Renda na Fonte (IRRF), das Contribuições ao PIS e COFINS, e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), previstos na legislação, tendo em vista a transação envolver um residente no País (a consulente) e residentes no exterior (empresas de navegação marítima, transporte rodoviários e prestadores de serviços de despacho aduaneiro).

Todavia entende a consulente que os mencionados tributos não são devidos na operação, conforme passa a deduzir no próximo tópico.”

9. No tópico “**II.2 DO ENTENDIMENTO DA CONSULENTE**” (negritos no original), a interessada afirma que “os valores devidos aos residentes no exterior não deveriam estar sujeitos ao Imposto de Renda na Fonte (IRRF) tendo em vista a aplicação da alíquota zero, prevista no art. 1º, IV do Decreto nº 6.761/09” e que “a alíquota zero é aplicável também nas operações realizadas por intermédio de operador logístico, como se deduz do § 3º do art. 755 do Decreto nº 9.580/18”.

10. Como “deverão ser efetuados pagamentos a beneficiários situados na China e Dinamarca” e, tendo em vista que “a operação a ser realizada diz respeito à exportação de bens (ainda que tenham a função de permitir o transporte de outros bens) sujeitos ao regime de admissão temporária”, a consulente defende que “tanto os pagamentos realizados pelo transporte internacional (marítimo) como o realizado no País de destino (rodoviário) estariam sujeitos a aplicação da alíquota zero aqui tratada”. Defende, ainda, que os serviços aduaneiros, que “seriam equivalentes às atividades de emissão de documentos realizadas no exterior”, também estariam “contemplados com a alíquota zero do IRRF, nos termos do já mencionado inciso IV do art. 1º do Decreto nº 6.761/09”.

11. Relata que, “ao tentar efetuar à remessa dos valores em questão ao exterior, a instituição financeira responsável pela operação de câmbio, entendeu que a aplicação da alíquota zero estaria condicionada à informação da DU-E relacionada à operação de exportação”, e que tal “exigência estaria amparada no art. 214 da Portaria SECEX 23/11”, o qual é por ela reproduzido.

12. A respeito desse tema, a interessada faz estas considerações:

“Logo, nos termos da mencionada Portaria, para a aplicação da alíquota zero do IRRF, seria necessário a vinculação das informações relacionadas às despesas no exterior constantes dos itens da DUE (Declaração Única de Exportação).

Ocorre que, por se tratar de operação abrangida pelo regime de admissão temporária (em relação à operação aqui mencionada), entende a recorrente que não existe uma DUE a ser emitida. Logo, não haveria como cumprir os requerimentos do Art. 214 da Portaria SECEX nº 23/11, para que a fruição da alíquota zero fosse possível.

Dentro dessa perspectiva, entende a consulente que a instituição financeira não poderia exigir o cumprimento das disposições da mencionada Portaria para efeito de aplicação da alíquota zero. De fato, não estando a operação sujeitas à apresentação de uma DUE não haveria como cumprir uma condição impossível para que o benefício da alíquota zero fosse aplicável.

Assim, tendo em vista o exposto, entende a consulente que faria jus a aplicação da alíquota zero do IRRF, tal qual prevista no inciso IV do Art. 1º do Decreto nº 6.761/09, em relação às remessas efetuadas ao exterior, para pagamento de frete (marítimo e terrestre) e pelos serviços de despacho aduaneiro.”

13. Afirma que “já houve operações realizadas no passado, devidamente autorizadas pela RFB (conforme documentos anexos), sem que fosse necessária a emissão de uma DUE” e

sustenta que, na hipótese de o referido benefício não poder ser aplicado, ela faria “*jus ao benefício de alíquota zero, previsto no inciso I do art. 755 do Decreto nº 9.580/18, em relação aos pagamentos efetuados a título de frete marítimo*”. A interessada relata que, embora esse dispositivo mencione “*que a fruição da alíquota zero depende da aprovação pelas autoridades competentes*”, ela “*desconhece a existência de normas que regulem tal pedido de autorização, de modo que a aplicação da alíquota zero não poderia estar condicionada à execução de procedimento específico nesse sentido*”. Em razão disso, ela argumenta “*que a alíquota zero decorrente dessa previsão legal, poderia ser aplicada em relação ao pagamento efetuado por conta do frete internacional, independe de prévia autorização de autoridade competente*”.

14. Assevera “*que os fretes marítimos, bem como os serviços relacionados às atividades realizadas pelo despachante aduaneiro, não deveriam sofrer a retenção do IRRF, tendo em vista às disposições constante das Convenções destinadas a evitar a dupla tributação, firmadas respectivamente com a China e a Dinamarca*”. Na sua concepção, “*tais operações estão abrangidas pelo Art. 7º das referidas Convenções*”, promulgadas, respectivamente, pelo Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993, e pelo Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e “*tais serviços não se revestem da condição de técnicos, os quais estariam sujeitos ao regime convencional dos royalties, segundo entendimento emanado do Ato Declaratório Interpretativo nº 5/14*”. Assim conclui seu raciocínio:

“Tendo em vista o exposto, entende a consulente que tais valores não estariam sujeitos à retenção do imposto de renda, seja pela aplicação do inciso IV do Art. 1º do Decreto nº 6.761/09, do inciso I do Art. 755 do RIR/18, bem como em função do Art. 7º do Decreto nº 762/93 (Convenção Brasil e China) e do Decreto nº 75.106/74 (Convenção Brasil Dinamarca).”

15. Acerca do imposto sobre a renda incidente na fonte, a consulente acrescenta estas observações:

“Por outro lado, possui dúvidas sobre a aplicação do Art. 7º das mencionadas convenções, se os pagamentos em questão forem realizados em benefício de empresas qualificadas como “Non-Vessel Operating Common Carrier -NVOCC”. Isso porque, caso assim o for, arguir que deveria ser aplicado na operação o Art. 8º da Convenção firmada com a China e Dinamarca, destinada a evitar a dupla tributação, em relação aos serviços de frete internacional e despacho aduaneiro.

De fato, não sendo possível usufruir das alíquotas zero previstas no Art. 1º, IV do Decreto nº 6.761/09, bem como no inciso I do Art. 755 do RIR/18, entende a consulente que poderia haver ainda a aplicação do Art. 8º das referidas Convenções, de modo que essas operações não deveriam se sujeitar à incidência do IRRF. Dentro dessa linha, contudo, a consulente tem dúvidas se as disposições do Art. 8º das mencionadas convenções poderiam ser aplicadas às empresas qualificadas como Non-Vessel Operating Common Carrier - NVOCC, tendo em vista que, muitas vezes, não possuem frota própria, subcontratando terceiros para essas atividades.”

16. Segundo a consulente, “*não há que se falar em CIDE em relação aos pagamentos realizados em função dos serviços de frete (marítimo e terrestre), bem como em função dos serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro aqui tratados*”, pois não se trata “*de serviços que possam ser enquadrados na categoria de técnicos, de modo que não seria aplicável às disposições do § 2º do Art. 2º, da Lei nº 10.168/00*”.

17. Sobre as “Contribuições ao PIS e COFINS”, a interessada faz este relato:

“Finalmente, há a questão das Contribuições ao PIS e COFINS. Nesse sentido, entende a consulente que não há que se falar em sua incidência, tendo em vista o fato de não serem realizados no Brasil, nem tão pouco nele concluídos. Com efeito, sobre a incidência das referidas contribuições na importação de serviços, o Art. 234 da Instrução Normativa nº 1.911/19, estabelece que somente haveria que se falar em incidência das contribuições sob exame, na hipótese de o serviço ser executado no Brasil ou concluso no território nacional.

Contudo, como já abordado, estamos a tratar de frete marítimo (que destina bem ao exterior), terrestre (no País de destino, ou seja, China e Dinamarca), bem como serviços de despacho aduaneiro realizados também no exterior (China e Dinamarca).

Assim, entende a consulente que não haveria que se falar em incidência de PIS e COFINS quando do pagamento ou crédito desses serviços, tendo em vista que são executados (ou concluídos) no exterior.”

18. Ao final, apresenta estes questionamentos:

“a) Está correto o entendimento da consulente, no sentido de que os pagamentos realizados em favor de beneficiário no exterior (residentes na China e Dinamarca) estão sujeitos à alíquota zero de IRRF, com base no Art. 1º, IV do Decreto ns 6.761/09º, em relação à exportação de bem admitido no País, em função do regime de admissão temporária previsto no XI do Art. 5º da Instrução Normativa nº 1.600/15?

b) Caso a resposta ao questionamento anterior seja afirmativa, seria correta a interpretação da consulente de que não seria possível exigir o cumprimento dos requerimentos estabelecidos pela Portaria SECEX 23/11, relacionados à DUE (tendo em vista que essa não seria requerida para operação previsto no XI do Art. 5º da Instrução Normativa nº 1.600/15)?

c) Em relação ao frete internacional (marítimo) na hipótese de não ser aplicável a alíquota zero prevista no Art. 1º, IV do Decreto ns 6.761/09, a consulente poderia fazer jus a alíquota zero prevista no inciso I do Art. 755 do Decreto nº 9.580/18 (RIR/18), independentemente de autorização da autoridade competente (tendo em vista a inexistência de norma que trate do tema)?

d) Caso V.Exa., considere que a fruição da alíquota zero dependa de autorização da autoridade, qual seria esse procedimento? Seria possível indicar qual seria a norma aplicável para a obtenção de eventual autorização?

e) No que se refere ao transporte no País de destino (terrestre), bem como à prestação de serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro, seria correto o entendimento da consulente, no sentido de que não haveria a retenção do IRRF, tendo em vista à aplicação do Art. 7º dos Tratados firmados com China e Dinamarca, visando evitar a dupla tributação (tendo em vista não estarmos diante de serviços técnicos, em relação aos quais o regime dos royalties possa ser aplicado)?

f) Na hipótese de contratação de NVOCC para a realização dos serviços de transporte marítimo e despacho aduaneiro no exterior, seria possível a aplicação do Art. 8º das Convenções firmadas entre Brasil e China e Brasil e Dinamarca, de modo que não seja exigível a retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados nos referidos Países?

g) Considerando que não estamos diante de serviços técnicos, seria correto o entendimento da consulente, no sentido de que não haveria a incidência de CIDE, em relação ao frete internacional (marítimo e terrestre), bem como aos serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro?

h) Finalmente, seria correta a interpretação de que não haverá a incidência das contribuições ao PIS e COFINS (na modalidade importação), sobre o valor frete internacional (marítimo e terrestre), bem como aos serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro, tendo em vista que não se trata de prestações realizadas ou conclusas no Brasil?”

FUNDAMENTOS

19. Cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual passou a regular, a partir de 1º de janeiro de 2022, o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em substituição àquela Instrução Normativa.

20. Ainda de forma preliminar, convém anotar que, consoante ressalva expressa do art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a RFB confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da solução de consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

21. Em face dos elementos presentes na petição apresentada, depreende-se que a consulta versa sobre a hipótese em que a interessada, na condição de operador logístico, contratado por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, para dar cumprimento ao contrato com essa pessoa jurídica, subcontrata a prestação de serviços de transporte (marítimo e terrestre) e de “serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro” perante residentes ou domiciliados na China e na Dinamarca.

22. Diante disso, infere-se estar a consulente na situação de fonte pagadora de rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior, o que implica a sua responsabilidade pela retenção do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre esses rendimentos, conforme previsto no art. 775 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

23. Antes de examinar os questionamentos que constituem o objeto desta consulta, convém principiar por situar o contexto da legislação relativa ao imposto sobre a renda na fonte em que eles se inserem, uma vez que a consulente não o fez explicitamente.

24. Os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se de forma genérica ao imposto sobre a renda na fonte, independentemente da natureza desses rendimentos (art. 741 do RIR/2018).

25. O Imposto sobre a Renda Retido na Fonte incide no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos, o que ocorrer primeiro (art. 741, parágrafo único, do RIR/2018).

26. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento (país com tributação favorecida), a alíquota do imposto será, em regra, de 25% (vinte e cinco por cento), nos termos do art. 8º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

27. O entendimento exposto pela consulente em **questionamento “a”** é no sentido de que os pagamentos realizados em favor de beneficiário no exterior (residentes na China e Dinamarca) estão sujeitos à alíquota zero de IRRF, com base no art. 1º, inciso IV do Decreto nº 6.761, de 2009, em relação à exportação de bem admitido no País, em função do regime de admissão temporária previsto no inciso XI do art. 5º da Instrução Normativa nº 1.600, de 2015.

28. Este é o texto do art. 1º, inciso IV, do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, o qual foi editado em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009

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);

(...)

29. Note-se que o benefício de incidência do imposto sobre a renda à alíquota zero sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior relativos a despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior, de que trata o dispositivo acima transcrito é destinado ao **exportador brasileiro**, consoante estipula o inciso XII do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997:

Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997

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:

(...)

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.

(...)

§ 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.

30. Segundo o § 3º do art. 1º do Decreto nº 6.761, de 2009, para fins de aplicação do benefício em pauta, 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.

31. É importante recordar que a operação, objeto deste processo, que irá originar a remessa de recursos a residentes ou domiciliados no exterior consiste na extinção do regime aduaneiro especial de admissão temporária aplicado, de forma automática, aos “suportes” que “ingressaram no País com o escopo de viabilizar o transporte dos bens importados pelo cliente” da consulente.

32. Trata-se, portanto, de saída de bens não nacionalizados, cuja propriedade é detida por pessoa residente ou domiciliada no exterior. Ora, conforme entendimento desde há muito firmado por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), o procedimento administrativo por meio do qual se autoriza o retorno ao exterior de bens que foram admitidos no país com caráter de temporariedade é conhecido como reexportação. Não corresponde, portanto, a uma operação de exportação, propriamente dita.

33. Veja-se o conceito de reexportação constante do Ato Declaratório Normativo CST nº 20, de 1980, emitido pela então Coordenação do Sistema de Tributação (CST) – atual Cosit –, publicado no Diário Oficial da União (DOU) nº 169, de 05.09.1980, abaixo transcrito:

ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) CST Nº 20/80

(...)

DECLARA, em caráter normativo, às unidades descentralizadas e demais interessados:

1. Que se entende por:

(...)

b) reexportação, o procedimento administrativo pelo qual se autoriza o retorno ao exterior da mercadoria importada a título não definitivo, vale dizer não nacionalizada, já submetida a despacho ou não;

(...)

34. Ainda que seja evidente, cabe frisar que o beneficiário dos estímulos fiscais contemplados pela legislação a que a consulente se refere, em sua petição, é a pessoa jurídica exportadora, ou seja, aquela que dá saída, a título definitivo, a produtos, nacionais ou nacionalizados, para o exterior. Certamente, esses benefícios e incentivos não tem por finalidade alcançar a operação de retorno ao exterior, de produtos não nacionalizados, que entraram, no território aduaneiro, amparados pelo regime aduaneiro especial de admissão temporária, na modalidade de suspensão total dos tributos devidos na operação de importação, com um objetivo definido e destinados a serem reexportados, em prazo determinado, sem sofrerem modificação (salvo a depreciação normal causada pelo seu uso).

35. Por conseguinte, o benefício de que trata o art. 1º, inciso XII, da Lei nº 9.481, de 1997, disciplinado no art. 1º, inciso IV e § 3º, do Decreto nº 6.761, de 2009, não se aplica ao caso narrado pela consulente, e, portanto, é negativa a resposta ao questionamento “a”.

36. O questionamento “b” resta prejudicado, pois tem por premissa resposta afirmativa ao questionamento “a”.

37. Na sequência (questionamento “c”), indaga a consulente se, “em relação ao frete internacional (marítimo) na hipótese de não ser aplicável a alíquota zero prevista no Art. 1º, IV do Decreto nº 6.761/09, a consulente poderia fazer jus a alíquota zero prevista no inciso I do Art. 755 do Decreto nº 9.580/18 (RIR/18), independentemente de autorização da autoridade competente (tendo em vista a inexistência de norma que trate do tema)”.

38. O art. 85 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 768 do RIR/2018) estabelece a alíquota de 15% (quinze por cento) do imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos auferidos por companhias de navegação aérea e marítima (sublinhou-se):

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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.

39. Em resumo, o art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996, contempla uma regra geral de incidência do IRRF nas remessas de rendimentos para as companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, sendo que o seu parágrafo único possui norma de exceção ao caput ao prever que não será exigido o imposto na hipótese de empresas domiciliadas em países que ofereçam tratamento similar às empresas brasileiras. A aplicação desse dispositivo é detalhada na Solução de Consulta Cosit nº 2, de 24 de janeiro de 2022. No caso em tela, faltam elementos nos fatos narrados pela consulente para se concluir se os requisitos previstos no parágrafo único estão presentes, o que afastaria a tributação do IRRF.

40. De todo modo, não obstante o art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 768 do RIR/2018) preceituar a incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre os rendimentos auferidos por companhias de navegação aérea e marítima, o art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997 (art. 755, inciso I, do RIR/2018 – mencionado pela consulente), reduz a zero a alíquota do imposto relativamente a fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, pagos por empresas, **desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes** (sublinhou-se):

Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997

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) (Vide Decreto nº 6.761, de 2009)

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, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

41. Inicialmente, deve-se ressaltar que a referida norma define que a alíquota zero em questão aplica-se exclusivamente às receitas ali listadas, entre elas as receitas de fretes internacionais. Além disso, o texto legal (i) condiciona a aplicação da alíquota zero de IRRF à aprovação pelas autoridades competentes; e (ii) não prevê a necessidade de tratamento

correspondente no país da empresa beneficiária do rendimento, nos moldes do que está disposto na Lei nº 9.430, de 1996. Ademais, vale lembrar, segundo aponta o § 3º do art. 755 do RIR/2018, que a redução a zero da alíquota do imposto de que trata esse dispositivo não se aplica à hipótese de rendimentos de residentes ou domiciliados em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, os quais ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).

42. Embora as disposições do art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, possam expressar certo conflito, a divergência entre os dispositivos é apenas aparente. O art. 85 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a incidência do IRRF à alíquota de 15% sobre os rendimentos das companhias marítimas e aéreas residentes ou domiciliadas no exterior ao passo que o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, determina a alíquota zero das receitas de fretes e afretamento e outras, recebidas por residentes no exterior, desde que aprovadas por autoridades competentes. Assim, nota-se que o primeiro dispositivo é amplo, visto que trata da tributação de todo e qualquer rendimento das companhias marítimas e aéreas auferido no Brasil ao passo que o segundo, mais específico, trata exclusivamente das receitas nele listadas, entre as quais as receitas de fretes e afretamentos.

43. A incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota zero em relação às receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves, prevista no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, como já destacado, **depende da aprovação dessas operações pelas autoridades competentes**, consoante disposto literalmente nesse inciso. Fica respondido, assim, o questionamento “c”.

44. Diante dessa afirmativa, cumpre perscrutar o questionamento “d”, no qual a consulente inquire, caso “a fruição da alíquota zero dependa de autorização da autoridade”, “qual seria esse procedimento” e se “seria possível indicar qual seria a norma aplicável para a obtenção de eventual autorização”.

45. No Brasil, o controle do transporte marítimo e fluvial e do transporte aéreo está dentro da área de competência do Ministério da Infraestrutura, o qual é exercido por meio de suas Secretarias, Departamentos e Entidades Vinculadas, quando for o caso. A esse Ministério competem, por exemplo, os assuntos pertinentes à política nacional de trânsito e transporte, à marinha mercante e vias navegáveis e à aviação civil (Decreto nº 10.788, de 6 de setembro de 2021, art. 1º, incisos I, II, III, IX e X, e parágrafo único, incisos III e VI; art. 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”; e art. 4º, alínea “a”, itens 3 e 4).

46. Conforme o Decreto nº 4.122, de 13 de fevereiro de 2002, que aprova, em seu Anexo I, o Regulamento da Agência Nacional de Transportes Aquaviários – Antaq, compete a essa agência, observada a sua esfera de atuação, adotar, entre outras, as medidas necessárias ao desenvolvimento das atividades de transporte aquaviário e de exercer o poder normativo relativamente à prestação desse serviço (art. 3º, *caput*, e inciso IV do Decreto nº 4.122, de 2002).

47. Desse modo, impende reconhecer que é do Ministério da Infraestrutura, observadas as competências disciplinadas no seu regimento interno, a competência para realizar a aprovação dos fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, exigida pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (inciso I do art. 755 do RIR/2018).

48. Para encerrar o exame dos questionamentos “c” e “d” assinala-se, embora evidente, que não compete à RFB manifestar-se acerca dos procedimentos para obtenção dessa aprovação.

49. Assim, pode-se dizer que as remessas realizadas em favor de beneficiário no exterior que realiza o frete internacional em operação de reexportação de bem admitido no Brasil em regime de admissão temporária não estão sujeitos à alíquota zero de IRRF prevista no inciso XII do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, porém poderão se sujeitar à alíquota zero prevista no inciso I do referido dispositivo desde que observadas, quando aplicáveis, às exigências de aprovação pelas autoridades competentes.

50. Além disso, tratando-se de pagamentos efetuados a residentes na Dinamarca e na China, há também que se observar o disposto nos ADTs que o Brasil possui com tais jurisdições, em razão da norma prevista no Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, relativamente a matérias tratadas em acordos ou convenções internacionais:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

51. Assim, caso a tributação sobre a remessa realizada pela Consulente não seja afastada em razão da aplicação do inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 ou de outra norma existente na legislação doméstica, seria também necessário perquirir o tratamento tributário das remessas à luz dos dispositivos dos referidos ADTs.

52. O artigo 8º de ambos os ADTs foca na tributação dos lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves. Sendo dispositivo de natureza específica, o artigo 8º assume precedência em relação ao artigo 7º previsto nos referidos acordos, que disciplinam, de forma geral, a tributação dos lucros das empresas.

53. De acordo com o estabelecido no artigo 8º, os lucros provenientes de tais atividades são tributáveis exclusivamente no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa (*place of effective management – POEM*). Assim, exclui-se, como regra, a tributação no Estado da fonte. Nestes termos, o artigo 8º contempla uma regra distributiva completa, na qual a dupla tributação da renda é evitada mediante a atribuição de competência exclusiva a um dos Estados contratantes, afastando a necessidade de aplicação dos mecanismos de alívio à dupla-tributação previstos no artigo 23.

Acordo Brasil-Dinamarca (promulgado pelo Decreto nº 75.106, de 1974)

ADT – Brasil-Dinamarca

ARTIGO 8

Navegação marítima e aérea

1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves, só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.
2. Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação marítima se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada em que se encontre o porto de registro no Estado Contratante em que reside a pessoa que explora o navio.
3. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves obtidos por uma empresa de um Estado Contratante através de participação em um "pool" ou em uma associação só são tributáveis no Estado contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

Acordo Brasil-China (promulgado pelo Decreto nº 762, de 1993)

ARTIGO 8

Navegação Marítima e Aérea

1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de embarcações ou aeronaves são tributáveis apenas no Estado Contratante em que estiver situada a sua sede administrativa (gerência efetiva).
2. Se a sede administrativa de uma empresa de navegação for a bordo de uma embarcação, considerar-se-á situada a sede no país de matrícula da embarcação ou, na falta deste, no Estado Contratante no qual reside a pessoa que explora o navio.
3. As disposições do parágrafo 1 também se aplicam aos lucros provenientes da participação em um "pool", uma associação ou uma agência de operação internacional.

54. No contexto dos acordos, o conceito de lucros é interpretado em sentido amplo, abarcando os rendimentos imputáveis a atividade empresarial. Assim, os rendimentos recebidos pelas empresas de transporte quando provenientes da exploração, no tráfego internacional, de embarcações ou aeronaves integram a noção de lucros, para efeito de aplicação do artigo 8º. Nesse sentido, tem-se a orientação do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 4, de 13 de abril de 2017, que trata sobre o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos auferidos por não residentes pela exploração de serviços de transporte internacional com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoas jurídicas residentes no exterior pela exploração de serviços de transporte internacional com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele específico previsto no respectivo Acordo

ou Convenção, interpretando-se a utilização do termo “lucro” no artigo específico que tratar de transporte internacional como rendimentos.

55. Dito isso, caso as remessas relativas ao frete internacional (marítimo) sejam destinadas à companhia de navegação residente na China ou Dinamarca deverá também ser observado o disposto nos artigos 8º dos respectivos acordos, que acabam por afastar a tributação do rendimento pelo IRRF no Brasil.

56. O questionamento seguinte (“e”), por sua vez, trata do transporte terrestre e está posto da seguinte forma (sublinhou-se):

e) No que se refere ao transporte no País de destino (terrestre), bem como à prestação de serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro, seria correto o entendimento da consulente, no sentido de que não haveria a retenção do IRRF, tendo em vista à aplicação do Art. 7º dos Tratados firmados com China e Dinamarca, visando evitar a dupla tributação (tendo em vista não estarmos diante de serviços técnicos, em relação aos quais o regime dos royalties possa ser aplicado)?

57. Conforme mencionado anteriormente, tanto o acordo firmado pelo Brasil com a China para evitar a dupla tributação (Decreto nº 762, de 1993) quanto o acordo firmado com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 1974) preveem tratamento específico para o tráfego internacional no seu artigo 8º. Ocorre que, como regra geral, o transporte terrestre está excluído do alcance deste dispositivo. Isso porque seu texto alude apenas aos lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves (“navegação marítima e aérea”), nada mencionando a respeito do transporte terrestre, especialmente aquele realizado apenas no âmbito doméstico.

58. O escopo do artigo 8º abarca os lucros obtidos diretamente pela empresa do transporte de passageiros ou de cargas por meio de navios ou aeronaves. Entretanto, tal artigo também comporta os lucros obtidos decorrentes de atividades diretamente conectadas com a operação de transporte internacional. Assim, se verificado que o transporte terrestre está diretamente relacionado à operação de transporte internacional, os lucros assim obtidos estariam também sujeitos ao alcance do artigo 8º.

59. Este seria o caso, por exemplo, de uma empresa que transporta passageiros ou carga por navios ou aeronaves operados em tráfego internacional que se compromete a retirar esses passageiros ou essa carga no país de origem por qualquer modo de transporte terrestre operado por outras empresas. Nesse caso, os lucros obtidos pela primeira empresa decorrentes da organização do transporte terrestre, ainda que operado por outra empresa, estariam cobertos pelo artigo 8º, mesmo que os lucros obtidos pela outra empresa que fornece o transporte terrestre não estejam.

60. É o que dispõe os Comentários à Convenção-Modelo da OCDE e, em sentido semelhante, também os Comentários ao artigo 8º da Convenção-Modelo da ONU, senão vejamos:

Comentários ao art. 8º da Convenção Modelo da OCDE

4. Os lucros consistem, em primeiro lugar, nos lucros obtidos diretamente pela empresa com o transporte de passageiros ou carga por navios ou aeronaves (próprios, arrendados ou de outra forma à disposição da empresa) que opera no tráfego internacional. No entanto, à medida que o transporte internacional evoluiu, as empresas de transporte marítimo e aéreo invariavelmente realizam uma grande variedade de atividades para permitir, facilitar ou apoiar suas operações de tráfego internacional. O parágrafo também abrange os lucros de atividades diretamente relacionadas com tais operações, bem como os lucros de atividades que não estejam diretamente relacionadas com as operações de navios ou aeronaves da empresa no tráfego internacional, desde que sejam acessórias a essas operações. (...)

6. Os lucros obtidos por uma empresa com o transporte de passageiros ou carga, exceto por navios ou aeronaves que opera no tráfego internacional, são cobertos pelo parágrafo na medida em que tal transporte esteja diretamente relacionado com a operação, por essa empresa, de navios ou aeronave em tráfego internacional ou é uma atividade auxiliar. (...)

7. Outro exemplo seria o de uma empresa que transporta passageiros ou carga por navios ou aeronaves operados em tráfego internacional que se compromete a retirar esses passageiros ou essa carga no país de origem do transporte ou transportado ou entregue no país de origem destino por qualquer modo de transporte terrestre operado por outras empresas. Nesse caso, quaisquer lucros obtidos pela primeira empresa ao organizar tal transporte por outra empresa são cobertos pelo parágrafo, mesmo que os lucros obtidos pelas outras empresas que fornecem esse transporte terrestre não o sejam.

61. Cabe mencionar que tal entendimento não conflita com as disposições específicas dos acordos em apreço (ADTs firmados com China e Dinamarca). Aliás, no caso específico do ADT firmado com Dinamarca, o artigo 3º, parágrafo 1º, define a expressão “tráfego internacional” de forma a também comportar o tráfego entre lugares de um país, no curso de uma viagem que se estende a mais de um país.

62. No caso relatado pela Consulente não há informações suficientes para se concluir que os pagamentos pelo transporte terrestre se dão nas circunstâncias particulares descritas acima, as quais implicariam a qualificação do rendimento pago pelo frete terrestre no âmbito do artigo 8º. Sendo assim, tendo sido afastada a aplicação do artigo 8º e tendo em vista que os rendimentos em questão não se enquadram no âmbito dos demais artigos dos referidos ADTs, os quais disciplinam a tributação de rendimentos específicos, é forçoso concluir que tais pagamentos deverão ser qualificados, para efeitos de aplicação dos ADTs firmados com China e Dinamarca, em seus respectivos artigos 7º, os quais estão transcritos abaixo:

Acordo Brasil-China (promulgado pelo Decreto nº 762, de 1993)

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente neste Estado Contratante, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade nas condições acima mencionadas, seus lucros serão tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que corresponderem a esse estabelecimento permanente.
2. Observado o que dispõe o parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que auferiria se fosse uma empresa distinta e independente, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. Na apuração do lucro de um estabelecimento permanente, serão deduzidas as despesas incorridas para a consecução dos objetivos desse estabelecimento, inclusive as despesas de administração e os encargos gerais de direção realizados no Estado Contratante em que se localiza o estabelecimento permanente.
4. Na medida em que se adote, em que um Estado Contratante, a prática de ratear o lucro total de uma empresa entre seus diversos estabelecimentos, o disposto no parágrafo 2 não obstará a continuidade de tal prática naquele Estado Contratante. O método de rateio, no entanto, não poderá contrariar os princípios deste Artigo.
5. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para empresa.
6. Para os fins dos parágrafos 1 a 5, a atribuição de lucro ao estabelecimento permanente será feita, ano a ano, observando-se o mesmo método, a menos que haja motivo suficiente para se adotar prática diversa.
7. Quando os lucros compreenderem parcelas de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos deste Acordo, o disposto neste Artigo não prejudicará a aplicação dos outros dispositivos.

Acordo Brasil-Dinamarca (promulgado pelo Decreto nº 75.106, de 1974)

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no

outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado, serão Contratante a esses estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo.

63. O artigo 7º atribui ao Estado de residência a competência de tributação dos lucros de uma empresa, afastando, por conseguinte, a tributação pelo Estado da fonte. Sendo assim, em razão da aplicação do artigo 7º, há de se concluir que os rendimentos pagos como contrapartida das operações de frete terrestre não estarão sujeitos à tributação pelo IRRF no Brasil, devendo ser tributados exclusivamente no país de residência dos beneficiários do pagamento (no caso, China e Dinamarca).

64. Ainda sobre os questionamentos a respeito dos fretes contratados no âmbito das operações de reexportação, no seu questionamento “f” a consulente indaga se, “na hipótese de contratação de NVOCC [**Non-Vessel Operating Common Carrier**] para a realização dos serviços de transporte marítimo, seria possível a aplicação do artigo 8º das Convenções firmadas entre Brasil e China e Brasil e Dinamarca, de modo que não seja exigível a retenção do IRRF sobre os pagamentos efetuados nos referidos Países”.

65. O **Non-vessel-operating common carrier** (“NVOCC”) não opera as embarcações pelas quais o transporte marítimo é fornecido. Em linhas gerais, um NVOCC assina contratos com companhias marítimas para garantir o embarque de certo número de unidades. Em troca, a linha de navegação geralmente oferece taxas favoráveis ao NVOCC. O NVOCC não possui ou opera embarcações de transporte marítimo. Em vez disso, eles fazem acordos com armadores, afretadores ou companhias marítimas para o transporte de carga. Os NVOCCs “vendem” espaço de carga ou contêiner a bordo de navios para seus clientes. No âmbito da legislação doméstica, o NVOCC é denominado “consolidador”, ou seja, aquele responsável pela consolidação da carga na origem ou sua desconsolidação no destino (art. 723 da Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de

dezembro de 2007 e art. 20, inciso c, alínea c da Norma Complementar nº 1, de 18 de março de 2008, anexa à Portaria nº 72, de 19 de março de 2008, do Ministério dos Transportes).

66. Conforme mencionado acima, o artigo 8º dos referidos ADTs abarca os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves. Ou seja, no referido dispositivo, qualificam-se os lucros obtidos diretamente pela empresa com o transporte de passageiros ou carga por navios ou aeronaves. Nota-se, por conseguinte, que o artigo 8º requer a operação efetiva de um ou mais navios ou aeronaves, ainda que não seja próprio¹.

67. O NVOCC vende espaço de carga ou contêiner a bordo de navios de transporte de linha principal para seus clientes. Ou seja, ele não possui o navio e tampouco o arrenda. O seu rendimento não decorre da exploração do navio ou aeronave. Seu rendimento é fruto da organização do embarque de carga de diversos clientes em navio detido ou operado por outrem. Age, assim, como intermediário, entre o cliente que deseja transportar a mercadoria e a companhia de navegação. Nesses termos, conclui-se que o artigo 8º dos referidos ADT não se aplica ao rendimento em questão, mas sim o artigo 7º.

68. Como tratado anteriormente, o artigo 7º atribui ao Estado de residência a competência de tributação dos lucros de uma empresa, afastando, por conseguinte, a tributação pelo Estado da fonte, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Nos fatos narrados pela Consulente não há informação acerca da existência da figura do estabelecimento permanente. Sendo assim, partindo dessa premissa, conclui-se, por força do disposto no artigo 7º dos referidos ADTs, que as remessas realizadas como contraprestação das atividades exercidas pelo NVOCC não devem se sujeitar à tributação do IRRF.

69. Indo adiante, em suas questões “e” e “f”, a Consulente traz dúvida acerca da qualificação, no âmbito dos ADTs celebrados com China e Dinamarca, das remessas realizadas a título de contraprestação de serviços de despacho aduaneiro. Na sua visão, tais rendimentos se qualificariam no artigo 7º dos referidos ADTs.

70. A qualificação de um determinado rendimento no escopo do artigo 7º se dá nas circunstâncias em que não haja dispositivo específico tratando do referido rendimento. Em outros termos, havendo regra distributiva específica no acordo que comporta um determinado rendimento, tal disposição assume precedência em relação ao artigo 7º.

71. Nesse sentido, os rendimentos decorrentes da atividade de despacho aduaneiro podem se enquadrar também no artigo 14, caso a natureza de seu prestador se enquadre no exercício de profissão liberal ou de outra atividade independente.

Acordo Brasil-China (promulgado pelo Decreto nº 762, de 1993) ²

ARTIGO 14

¹ KOFLER, Georg. in Reimer & Rust (eds), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th ed. (2015), Article 8 at 30.

² Conforme redação do ADT, publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, Edição Extra, nº 35, de 20/02/1993, p. 17.

Trabalho sem Vínculo Empregatício

1. Os rendimentos obtidos por pessoa residente em um Estado Contratante, com o exercício de profissão liberal ou de outra atividade independente, serão tributáveis somente nesse Estado, exceto nos seguintes casos, em que tais rendimentos podem ser tributados também no outro Estado Contratante.

a) se a pessoa dispõe, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa, em caráter permanente, para o exercício de sua profissão somente a parcela dos rendimentos relacionada àquela instalação será tributada no outro Estado Contratante.

b) se a remuneração pelas atividades exercidas no outro Estado Contratante é paga por pessoa residente naquele Estado Contratante ou sustentada por estabelecimento permanente ou instalação fixa ali situados, somente a parcela da remuneração obtida naquele outro Estado Contratante será por ele tributada.

2. A expressão "serviços profissionais" abrange, em especial, atividades independentes de natureza científico-literária, artística, educacional ou de ensino, bem como as profissões liberais de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

Acordo Brasil-Dinamarca (promulgado pelo Decreto nº 75.106, de 1974)

ARTIGO 14

Profissões independentes

1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter análogo só são tributáveis nesse Estado, a não ser que o pagamento desses serviços e atividades caiba a um estabelecimento permanente situado no outro Estado Contratante ou a uma sociedade residente desse outro Estado. Neste caso esses rendimentos são tributáveis no outro Estado.

2. A expressão "profissão liberal" abrange em especial, as atividades independentes, de caráter científico, técnico, literário artístico, educativo e pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

72. O artigo 14 disciplina a tributação de rendimentos decorrentes de serviços profissionais ou daqueles decorrentes de atividades independentes de caráter análogo. Exclui-se, por conseguinte, atividades de natureza comercial ou industrial. Não obstante, cabe mencionar que os dois ADTs não fornecem uma definição específica e precisa para a expressão "profissão liberal" (no caso do ADT com a Dinamarca) ou "serviços profissionais" (no caso do ADT com a China), ambas utilizadas no corpo do artigo 14 para delimitar a espécie de rendimento coberta pelo artigo. O parágrafo 2 apenas lista exemplos de atividades típicas de profissionais liberais, destacando as atividades exercidas por médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

73. No geral, o profissional liberal é aquele que presta serviços de natureza técnico-científica, com independência técnica, e com exigências de qualificação e habilitação para o exercício da atividade, normalmente previstas em lei. Fornecem serviços intelectuais, de forma autônoma e profissionalmente independente, com base em uma qualificação ou habilidade profissional específica e geralmente estão sujeitos a um sistema de organização profissional e supervisão.

74. O despachante aduaneiro reveste-se de tal característica. Tanto é que, no Brasil, tal profissão é regulamentada (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, e art. 810 do Decreto 6.759, de 2009), sendo exigida, para o seu exercício, a aprovação em exame de qualificação técnica. Aliás, legislação anterior considerava-os expressamente como profissionais liberais (Decreto-lei nº 366, de 1968). Além disso, vale mencionar que a própria legislação do imposto de renda brasileiro considera tal atividade como serviços de natureza profissional, nos termos do art. 714, § 1º, inciso XXXVI, do RIR/2018. Por conseguinte, esses serviços estão incursos no artigo 14 de ambos os acordos, acima transcritos.

75. Além disso, vale ressaltar que, para efeitos de aplicação dos ADTs celebrados com China e Dinamarca, é irrelevante se o beneficiário dos pagamentos é pessoa física ou se está organizado na forma de sociedade. No caso do ADT com a Dinamarca, seu protocolo afirma de forma expressa que as disposições do artigo 14 aplicar-se-ão mesmo se as atividades forem exercidas por uma sociedade. Já no ADT celebrado com a China, o parágrafo 1 do artigo 3º define o termo “pessoa” abrangendo uma pessoa física, uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas. Logo, em ambos os casos, pode-se afirmar ser irrelevante o fato de o beneficiário do rendimento ser pessoa física ou estar organizado na forma de sociedade. Os contornos do artigo seriam, todavia, extrapolados caso os serviços fossem prestados por empresa dedicada a atividade comercial como, por exemplo, se as remessas fossem feitas para empresa que se dedica à atividade de transporte ou a um operador logístico que explora diversas atividades.

76. Posto isso, admitindo-se a qualificação do rendimento no âmbito do artigo 14, em se tratando do acordo Brasil-China, somente está prevista a tributação no Brasil quando as atividades forem aqui exercidas, o que não ocorre no caso concreto, conforme estabelecem as alíneas do parágrafo 1º. Portanto, nessa situação, os rendimentos decorrentes de “serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro” auferidos por residente ou domiciliado na China não se sujeitam à incidência do imposto sobre a renda na fonte quando pagos por fonte situada no País.

77. Por outro lado, o acordo Brasil-Dinamarca prevê a tributação no Brasil na hipótese de pagamento dos serviços a residente ou domiciliado na Dinamarca por estabelecimento permanente ou sociedade aqui situados, de modo que os rendimentos decorrentes de “serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro” auferidos por residente ou domiciliado na Dinamarca sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte quando pagos por fonte situada no País.

78. Sendo assim, as remessas realizadas a título de contraprestação de serviços de despacho aduaneiro (i) não estarão sujeitas à tributação pelo IRRF, caso o beneficiário do pagamento seja residente no China, por força do artigo 14 do ADT Brasil-China; e (ii) estará sujeita à tributação à alíquota de 15% do IRRF, caso o beneficiário do pagamento seja residente na Dinamarca, por força do artigo 14 do ADT Brasil-Dinamarca e do disposto no art. 765 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

79. Passa-se, de ora em diante, a abordar a incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide) “em relação ao frete internacional (marítimo e terrestre), bem como aos serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro” (questionamento “g”).

80. O art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, estabelece que a Cide, entre outras hipóteses, “é devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior” (grifou-se). De acordo com o § 3º do art. 2º dessa Lei, a contribuição incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente dessas obrigações.

81. Consoante o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 10.168, de 2000, a Cide sujeita-se, “subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda”.

82. Os “serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do País e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior” estão sujeitos ao pagamento da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide-Tecnologia) de que trata o art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000 (alíquota de 10%).

83. A definição de serviços técnicos consta na Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014, que dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona (sublinhas acrescentadas):

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

(...)

84. É de ressaltar que todas as modalidades de serviço pressupõem o domínio de um conhecimento específico ou de uma determinada habilidade ou técnica. Assim entendido, todo serviço seria considerado como técnico. Não parece adequado, contudo, dar a esse termo toda essa amplitude.

85. Por evidente, a prestação de serviços de transporte exige o domínio de conhecimentos específicos nessas áreas de atuação, mas esses conhecimentos não contêm um grau de “especialização” que os tornem peculiares a ponto de serem considerados como conhecimento técnico especializado. Por outro lado, os serviços de despachante aduaneiro possuem as características necessárias para se enquadrar em tal definição. Tais serviços dependem de conhecimento técnico especializado e, tal como mencionado anteriormente, são desempenhados por profissionais independentes.

86. Sendo assim, as remessas realizadas ao exterior para pagamento dos serviços de frete (marítimo ou terrestre) não devem sofrer a tributação da CIDE. Por outro lado, as remessas realizadas para pagamento de despachante aduaneiro deverão ser tributadas pela CIDE à alíquota de 10%. Cabe salientar que o fato de o serviço ser considerado como técnico não impede a qualificação do rendimento correspondente ser qualificado, no âmbito do ADT, no artigo 14, ou obriga que sua qualificação seja efetuada no artigo 12, em virtude dos protocolos existentes nos referidos acordos. Há intersecções entre ambos os artigos que, no caso concreto, podem ser sanadas em virtude da especificidade do artigo 14 em relação ao artigo 12 como regra distributiva de competência para remunerações decorrentes do exercício de profissão liberal.

87. No tocante à cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Cofins devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) sobre esses mesmos serviços (questionamento “h”), cumpre fazer as seguintes observações.

88. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu as contribuições denominadas PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal. Essas contribuições incidem na importação de bens estrangeiros e serviços do exterior, entendendo-se serviços importados do exterior os prestados por pessoa física

ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior que sejam executados no Brasil, ou que, mesmo sendo executados no exterior, tenham seu resultado aqui verificado. Transcrevem-se os dispositivos da Lei nº 10.865, de 2004, que delinham a estrutura básica desses tributos (sublinhou-se):

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)

Art. 3º O fato gerador será:

(...)

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

(...)

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

(...)

Art. 5º São contribuintes:

(...)

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

(...)

Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

(...)

89. A Solução de Divergência Cosit nº 3, de 29 de setembro de 2020, analisou “a hipótese de incidência das contribuições em que o resultado do serviço prestado no exterior se verifica no Brasil”:

10. Deveras, a ocorrência de resultado do serviço no país para fins de incidência das contribuições em comento tem como pressuposto a existência de uma relação fática entre o resultado (utilidade) gerado pela prestação de serviço ocorrida no exterior e o território nacional. A expressão “relação fática” aqui é utilizada para se contrapor à “relação econômica”. Assim, “relação fática” aqui abrange: a) tanto as hipóteses de ingresso físico no território nacional do resultado do serviço (como ocorre no caso em que o serviço gera um bem material ou no caso em que pessoas ou bens são beneficiados por serviços executados no exterior); b) quanto as hipóteses de ingresso virtual no território nacional do resultado do serviço (como ocorre nos casos em que o resultado do serviço é imaterial, como softwares, músicas, etc, constantes ou não de suportes físicos).

11. De outra banda, para a ocorrência da hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não é suficiente que o serviço produza apenas um resultado econômico no território nacional, pois, se assim fosse, todo serviço contratado por pessoa jurídica nacional junto a prestadores estrangeiros teria seu resultado verificado no país, extrapolando os objetivos perseguidos com a instituição das contribuições em tela (tributação isonômica entre bens e serviços nacionais e importados, gerando isonomia concorrencial).

90. O art. 2º da Lei nº 10.865, de 2004, enumera diversas hipóteses em que as contribuições não incidem. O art. 8º, em seus §§ 12 e 14, lista uma série de operações de importação em que as contribuições incidirão à alíquota zero, e, em seus §§ 17 e 18, dispõe que o disposto no § 14 não se aplica aos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos nos casos da prestação de serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações marítimas ou fluviais destinadas ao transporte de pessoas para fins turísticos ou na utilização de embarcação em atividade mista de transporte de cargas e de pessoas para fins turísticos. O art. 9º do mesmo diploma legal arrola os casos de isenção.

91. Em princípio, em razão de que nenhum desses dispositivos tenha excluído da incidência das contribuições em comento a prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de “frete internacional (marítimo e terrestre)”, haveria o enquadramento dos citados serviços na norma tributante.

92. Todavia, no caso em análise, deve-se ter atenção para o fato de que, não obstante a prestação do serviço de transporte (frete), na modalidade marítima, se inicie no País, a sua execução é concluída com a colocação dos bens à disposição do importador, no local por ele designado, no País de destino. Disso decorre que os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica contratante desses serviços ao prestador, residente ou domiciliado no exterior, não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, por não haver na hipótese serviço executado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.

93. Essa análise pode ser estendida aos “serviços relacionados à atividade de despacho aduaneiro”, pois, em princípio, os serviços a que se refere a consulente são aqueles executados no exterior, com vistas à liberação dos bens para que eles possam ser entregues ao destinatário, domiciliado no exterior.

CONCLUSÃO

94. Ante o exposto, conclui-se que:

a) o benefício da alíquota zero do imposto sobre a renda na fonte em relação às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos relacionados ao despacho aduaneiro, realizadas no exterior, previsto no art. 1º, inciso XII, da Lei nº 9.481, de 1977, não abrange as operações de reexportação de mercadorias, que têm por finalidade a extinção da aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária, na modalidade de suspensão total dos tributos devido na importação.

b) a fruição do benefício de alíquota zero do imposto sobre a renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, relativamente a fretes marítimos internacionais, está condicionada à aprovação dos fretes pelas autoridades competentes;

c) os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a residentes ou domiciliados na China ou na Dinamarca pela exploração de serviços de transporte terrestre devem ser tratados na forma do artigo 7 dos respectivos acordos para evitar a dupla tributação da renda celebrados pelo Brasil. A tributação ocorre, portanto, na China ou na Dinamarca, conforme o caso, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte;

d) os serviços relacionados às atividades de despacho aduaneiro classificam-se no artigo 14 dos acordos para evitar a dupla tributação da renda celebrados entre Brasil-China e Brasil- Dinamarca. Não haverá a incidência do imposto sobre a renda na fonte quando esses serviços forem pagos por fonte situada no País a residente ou domiciliado na China, pois o respectivo acordo só prevê a tributação no Brasil quando as atividades forem aqui exercidas. Por seu turno, haverá a incidência do imposto sobre a renda na fonte na hipótese de pagamento

desses serviços a residente ou domiciliado na Dinamarca por estabelecimento permanente ou sociedade situados no Brasil;

e) os lucros (rendimentos) provenientes da exploração da navegação marítima só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa, no caso, na China e na Dinamarca. Assim, os rendimentos oriundos do Brasil auferidos por residentes ou domiciliados nesses países não se sujeitam à incidência do imposto sobre a renda na fonte;

f) os rendimentos pagos a pessoa residente na China ou Dinamarca que comercialize espaço de carga ou contêiner a bordo de navios de transporte (NVOCC) qualificam-se no artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação da renda celebrados entre Brasil-China e Brasil-Dinamarca. A tributação ocorre, portanto, na China ou na Dinamarca, conforme o caso, não sendo devida a retenção do imposto sobre a renda na fonte, exceto se tal atividade for desempenhada no Brasil por meio de estabelecimento permanente

g) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços de frete internacional, nas modalidades marítima e terrestre, não estão sujeitas à incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide);

h) as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração de serviços de despacho aduaneiro estão sujeitas à incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide), à alíquota de 10% (dez por cento);

i) não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação os serviços de despacho aduaneiro e de transporte, na modalidade marítima e terrestre, executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País.

Assinatura digital

VIVIANE VIDAL WAGNER

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLEMBERG

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores das Coordenações de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir) e sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotin

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit