



Solução de Consulta nº 346 - Cosit

Data 26 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO-INCIDÊNCIA. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE MERA INTERMEDIÇÃO ENTRE A PRESTADORA DOS SERVIÇOS E A PESSOA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. EFETIVIDADE DO INGRESSO DE DIVISAS.

A existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, cuja atuação não seja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro, entre a pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior e a prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento nos arts. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e 14, inciso III, §1º, da MP 2.158-35, de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep.

Somente quando atendidas as normas estabelecidas pela Circular nº 3.691, de 2013, em vigor desde 4 de fevereiro de 2014, para o pagamento das despesas incorridas no País pela pessoa tomadora residente ou domiciliada no exterior fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação das normas exonerativas dos arts. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e 14, inciso III, §1º, da MP 2.158-35, de 2001.

Nos termos da legislação cambial ora vigente, as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços para residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são albergadas pelas referidas normas exonerativas, desde que tais pagamentos sejam efetuados por meio: 1) de regular ingresso de moeda estrangeira; 2) de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor; 3) ou ainda, no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

Ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento nas hipóteses de não-incidência/isenção em foco, persistirá, sempre, a necessidade da comprovação donexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior.

Não se considera beneficiada pela exoneração das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses listadas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Os serviços alcançados pela norma de não incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, em nome próprio, venha a contratar com prestador no País, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inc. II; MP 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III e § 1º; Circular BACEN nº 3.691, de 2013.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO-INCIDÊNCIA. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE DE MERA INTERMEDIACÃO ENTRE A PRESTADORA DOS SERVIÇOS E A PESSOA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. EFETIVIDADE DO INGRESSO DE DIVISAS.

A existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, cuja atuação não seja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro, entre a pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior e a prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento nos arts. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e 14, inciso III, da MP 2.158-35, de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Cofins.

Somente quando atendidas as normas estabelecidas pela Circular nº 3.691, de 2013, em vigor desde 4 de fevereiro de 2014, para o pagamento das despesas incorridas no País pela pessoa tomadora residente ou domiciliada no exterior fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação das normas exonerativas dos arts. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e 14, inciso III, da MP 2.158-35, de 2001.

Nos termos da legislação cambial ora vigente, as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços para residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são albergadas pelas

referidas normas exonerativas desde que tais pagamentos sejam efetuados por meio: 1) de regular ingresso de moeda estrangeira; 2) de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor; 3) ou ainda, no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

Ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento nas hipóteses de não-incidência/isenção em foco, persistirá, sempre, a necessidade da comprovação donexo causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior.

Não se considera beneficiada pela exoneração das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses listadas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Os serviços alcançados pela norma de não incidência/isenção da Cofins, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, em nome próprio, venha a contratar com prestador no País, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, inc. II; MP 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III; Circular BACEN nº 3.691, de 2013.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, declarando atuar como operador portuário, realizar afretamento de navios e prestar serviço de agenciamento de cargas, apresenta consulta a respeito da interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos seguintes termos:

DISPOSITIVOS ENVOLVIDOS

A Consulta envolve a interpretação do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, relativo à apuração da Contribuição ao PIS e a COFINS devida sobre as receitas de serviços prestados para o exterior (exportação de serviços), “in verbis”:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas;

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP e do COFINS, as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

Cumpra ainda lembrar que por meio da Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, a inexigibilidade da Contribuição ao PIS sobre atividades desenvolvidas em relação a pessoas físicas e jurídicas não residentes ganhou o status de imunidade, como se observa da nova redação dada ao artigo 149, § 2º, inciso I, da Carta:

Como se observa claramente dos dispositivos em questão, a receita auferida por conta da em decorrência da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, fica imune da cobrança da Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins.

Essa isenção teve início por meio de Medida Provisória e mantida nas leis posteriores que trataram do assunto, vindo a ser inclusive incorporada à Constituição, ganhando o "status" de imunidade, como já visto (MP n.º 2,158-35/01, art. 14, II e III, e CF/88, art. 149, § 2º, I).

DOS FATOS

A Consulente, conforme atesta o seu contrato social, é empresa prestadora de serviços que atua no Porto localizado em Vitória - ES, desenvolvendo todas as operações de embarque e desembarque de produtos, transporte, manuseio e armazenamento de materiais e equipamentos; enchimento e esvaziamento de containeres; desembarço aduaneiro, carregamento e descarregamento de equipamentos, dentre outras atividades.

Ocorre que dentre as atividades desenvolvidas está a prestação de serviços para armadores estrangeiros, como operador portuário, agenciamento, suporte com a documentação exigida no país, auxílio logístico, transporte, armazenagem, embarque e desembarque de mercadorias, praticagem, etc.

Ademais, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, contrata um representante comercial no Brasil. Esse representante contrata diversos prestadores de serviços, dentre eles a Consulente.

A presente Consulta se refere justamente sobre a exigibilidade da Contribuição ao PIS e a COFINS, sobre as receitas auferidas pela Consulente quando da prestação de serviços para esses importadores estrangeiros. A Consulente, dentre suas atividades, presta serviços, mesmo que de forma indireta a pessoa jurídica domiciliada no exterior. Cabe a isenção descrita na forma das leis acima mencionadas?

Como se observa claramente dos dispositivos em questão, a receita auferida em decorrência da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, fica imune da cobrança das Contribuições do PIS/COFINS.

Como se vê, a legislação federal acabou por desconsiderar o local de realização do serviço, privilegiando, como critérios identificadores da exportação imunizada, a localização além-fronteira do tomador e a entrada de divisas no país.

Como visto, o primeiro requisito para que se possa equiparar uma prestação de serviços como exportação está ligado à figura do tomador. A legislação pertinente só reconhece como exportação a atividade que seja desenvolvida em favor de pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior.

O segundo requisito legal para a configuração da imunidade de PIS/COFINS é a entrada de divisas para pagamento do serviço.

Contudo, ainda que haja empresas nacionais intermediando os contratos celebrados e o pagamento dos preços cobrados, toda a atividade é desenvolvida exclusiva e tão-somente em favor de empresas não domiciliadas no Brasil (importadores estrangeiros), pelo que entende a Consulente estar configurada a imunidade das receitas daí decorrentes.

Explica-se o porque. Com efeito, toda a atividade da Consulente é desenvolvida em relação a navios, contêineres e demais bens pertencentes ao armador estrangeiro.

Os serviços desenvolvidos pela Consulente estão diretamente vinculados a atividade dessas empresas domiciliadas no exterior, de modo que é possível a sua caracterização como prestação de serviços ao exterior e, conseqüentemente, o seu abrigo pela norma imunizante do artigo 149 da Constituição Federal.

Quanto ao ingresso de divisas, a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 12, de junho de 2007, destacou o que dispõe o Banco Central na Seção 2, do mesmo Capítulo 13 do RMCCI:

Para fins e efeitos deste capítulo, caracterizam:

a) ingressos de recursos no País os débitos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando se tratar de movimentação direta entre duas contas da espécie;

b) saídas de recursos do País os créditos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando os recursos provierem de venda de moeda estrangeira ou diretamente de outra conta da espécie.

Em verificando toda argumentação contida na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 12, expôs a Chefe da Divisão de Tributação /SRRF07, na Solução de Consulta n.º 176 - SRRF/7ª RF /DISIT, em 20/06/2007, sob o processo sob n.º 10707.000.005/2007-13:

"Desde que as receitas suscetíveis de remessa ao exterior, auferidas pelo transportador estrangeiro em decorrência de suas atividades no Brasil, tenham ingressado em conta de sua titularidade mantida no País, na hipótese de os pagamentos a pessoa jurídica domiciliada no País serem feitos mediante dedução da remessa ao exterior, considera-se atendida a condição legal para fruição do benefício da não-incidência. Na descrição dos procedimentos adotados, o item 2.4 deixa claro que esse expediente é utilizado nas relações negociais envolvendo a consulente".

Com efeito, a Solução de Consulta acima, conclui da seguinte forma:

"Cabe ainda ressaltar que, em qualquer caso, as receitas auferidas pela pessoa jurídica com a prestação de serviços vinculados a contratos firmados com o transportador estrangeiro ou seu mandatário devem ser discriminadas em seus livros fiscais de tal forma que permita a sua perfeita identificação e demonstração inequívoca de que o pagamento dos serviços por ela prestados deu-se na forma das normas cambiais hoje vigentes".

Em suma, as divisas remetidas ao país para pagamento das despesas decorrentes do serviço de transporte marítimo serão destinadas ao representante do armador estrangeiro (exportador), que fica obrigado a comprovar o destino dado a tais valores e manter o registro dessas operações.

Assim, nas transferências do e para o exterior relacionadas aos serviços de transporte marítimo internacional haverá sempre uma empresa brasileira atuando como intermediária do importador estrangeiro. Tal fato só se dá por expressa imposição das normas cambiais, que não desnaturam a operação, a qual continua adstrita a receitas e despesas de entidade não domiciliada no país (armador estrangeiro).

Todas as despesas assumidas pelas empresas estrangeiras em território nacional estão pormenorizadamente identificadas com o navio e o percurso a que se vinculam. As notas fiscais de prestação de serviços permitem correlacionar a atividade da Consulente (enquanto fornecedora de serviços) àquela atividade desenvolvida pelos armadores estrangeiros em águas nacionais.

Também, pode ser comprovado, através de conhecimento de carga, RE (Recibo de Exportação), Invoice (Nota Comercial de Exportação, BL e pela efetiva nota fiscal de exportação).

Assim, a Consulente disponibiliza as notas fiscais para conferência, no momento que a Receita Federal do Brasil entender devido.

DA CONSULTA

Por todo o exposto, indaga a Consulente a respeito do entendimento descrito ao longo da presente Consulta, com base na Lei 10.833, de 2003, art. 6º, II; MP 2.158-35, de 2001, art. 14, III, referente ao COFINS, assim como, a Lei 10.637, de 2002, art. 5º, II; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III e parágrafo 1º, que versa sobre a isenção do PIS/PASEP e a COFINS, para o prestador de serviços do Armador Estrangeiro ou a prestação de serviços a seu representante legal no Brasil.

2. Conforme as informações prestadas pela consulente, encontram-se regularmente atendidos os requisitos para a formulação de consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), plasmados na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

3. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

4. Trata-se de consulta acerca da hipótese de não incidência (regime de apuração não cumulativa) ou isenção (regime de apuração cumulativa) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, de que tratam o art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o art. 14, inciso III, e parágrafo 1º da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

5. A dúvida da consulente decorre do fato de que embora os tomadores finais de seus serviços sejam os armadores/transportadores internacionais de carga marítima, residentes ou domiciliados no exterior, há sempre uma empresa brasileira atuando como intermediária na celebração dos contratos e no pagamento dos preços cobrados.

6. Nesse contexto, cabe colacionar os dispositivos supracitados:

Lei nº 10.637, de 2002

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

Lei n.º 10.833, de 2003

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

.....
MP n.º 2.158-35, de 2001

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...)

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

7. Observando os dispositivos acima transcritos, nota-se que o legislador estabeleceu duas condições para a fruição do benefício de não incidência/isenção das contribuições:

a) que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior;

b) que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

8. Cumpre iniciar a análise examinando a primeira condição, a exigência legal de que o tomador de serviço seja residente ou domiciliado no exterior.

9. A situação descrita na petição envolve contratos de prestação de serviços firmados entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil e pessoa jurídica tomadora residente ou domiciliada no exterior. Até esse ponto, não restariam muitas dúvidas quanto ao atendimento da primeira condição legalmente imposta. No entanto, tais contratos são efetivados mediante a interposição de agente ou representante no Brasil da empresa estrangeira.

10. Assim, um dos aspectos que se pretende ver esclarecido é o vínculo negocial entre o representante e a empresa estrangeira, sob a luz dos dispositivos legais referentes à não-incidência/isenção das contribuições.

11. Com efeito, sob a ótica do Direito Internacional, se validamente figurar como contratado, prestador de serviços brasileiro, e como contratante, pessoa jurídica estrangeira, e se o representante no Brasil dessa pessoa jurídica estrangeira, ao viabilizar negócios entre ela e a pessoa jurídica brasileira, de posse de instrumento de procuração que atenda aos preceitos legais, **agir na condição de mero mandatário da pessoa jurídica estrangeira**, persiste incólume a relação jurídica entre a contratada e a pessoa jurídica estrangeira. É que o mandatário não age em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante.

12. Dispõe o art. 653, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil:

“Art. 653. Opera-se o mandado quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.”

12. Como se infere do dispositivo acima, o mandatário age em nome e por conta do mandante, tanto que responde apenas pelos atos em que sua culpa se provar, como estabelece o art. 667, do próprio Código Civil.

13. Destarte, desde que o representante no País aja como mero mandatário, persiste o vínculo entre a pessoa jurídica estrangeira e o prestador de serviços brasileiro, preenchendo-se o primeiro requisito para a fruição do aludido benefício.

14. Passa-se, assim, ao exame da segunda condição, a exigência legal de que o pagamento represente ingresso de divisas no País.

15. A verificação de atendimento da segunda condição estabelecida para o gozo do benefício da não incidência/isenção das contribuições requer uma análise minuciosa das formas disponíveis para efetivação dos pagamentos decorrentes da prestação de serviços objeto desta consulta, confrontando-se tais formas com as possibilidades oferecidas no dinâmico universo negocial.

16. Não é difícil vislumbrar o que pretende a norma exonerativa: incentivar aquelas operações de prestação de serviços a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior que possam, de forma eficaz, reforçar as divisas nacionais. Tais operações são somente aquelas cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, e, por conseqüência, capazes de repercutir sobre as Transações Correntes do Balanço de Pagamentos do País.

17. A fim de esclarecer a efetividade do ingresso de divisas nas circunstâncias que envolvem a situação apresentada pela consulente, recorre-se às normas emanadas pela autoridade monetária do País, ora consubstanciadas na Circular BACEN nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, que, a partir de 3 de fevereiro de 2014, data de sua entrada em vigor, passou a regulamentar a Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, revogando o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), instituído pela Circular Bacen nº 3.280, de 09 de março de 2005.

18. Dos autos de consulta, não é possível identificar qual é o método de pagamento empregado pelo armador estrangeiro para transferir valores à empresa nacional que contrata a consultante.

19. Por isso, cumpre examinar os mecanismos de que dispõe o armador estrangeiro para efetuar o pagamento dos serviços em pauta, nos termos da Circular BACEN n.º 3.691, de 2013.

20. Dispõe a Circular BACEN n.º 3.691, de 2013, no Título IV, Capítulo III – Disposições Complementares às Transferências Financeiras Relacionadas ou Não a Operações Comerciais, em relação às obrigações do agente e representante do transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior:

Art. 119. Além das informações previstas na regulamentação cambial, as seguintes pessoas físicas e jurídicas devem fornecer ao Banco Central do Brasil, na forma e nas condições por ele estabelecidas, informações relacionadas aos pagamentos e recebimentos referentes às suas atividades:

I - transportadores, seus agentes ou representantes, bem como empresas que operam o transporte internacional de passageiros, bagagens e cargas;

II - sociedades seguradoras, resseguradores locais, resseguradores admitidos e corretoras de resseguro.

21. Mais adiante, no Título VII, Capítulo IX – Contas dos Transportadores Residentes, Domiciliados ou com Sede no Exterior, a Circular n.º 3.691, de 2013, trata da operacionalização para pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, da seguinte forma:

Art. 206. São permitidas a abertura e a manutenção em banco autorizada a operar no mercado de câmbio de conta de depósito em moeda estrangeira titulada por transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com base no Decreto n.º 42.820, de 1957, e na Resolução n.º 3.222, de 29 de julho de 2004, que pode ser alimentada com recursos resultantes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência de suas atividades.

Art. 207. Nos contratos de câmbio celebrados para fins de transferência ao exterior de receitas auferidas no País pelos transportadores residentes, domiciliados ou com sede no exterior é facultada a retenção transitória de valores estimados para futura utilização no pagamento de despesas incorridas no País.

§ 1º Os contratos de câmbio tratados no caput são liquidados pelo valor integralmente contratado e de forma pronta, podendo ocorrer o envio de ordem de pagamento ao exterior por valor inferior ao do contrato de câmbio correspondente e a diferença servir para, no prazo de noventa dias, contados da data da contratação do câmbio, ser empregada no pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, devendo, quando do pagamento de tais despesas, ser celebrados os respectivos contratos de câmbio na forma da regulamentação em vigor.

§ 2º Para fins de apuração dos valores em moeda estrangeira referentes às despesas incorridas no País tratadas no § 1º, a critério das partes, pode ser utilizada qualquer taxa de câmbio que esteja entre as taxas mínima e máxima

disponíveis no Sisbacen, no período referente à permanência do veículo transportador em território nacional.

*§ 3º Caso o valor estimado para o custeio de que trata o **caput** tenha sido superior ao efetivamente despendido no Brasil, deve ser enviada nova ordem de pagamento ao exterior com o valor não utilizado no País, observado o prazo de noventa dias referido no § 1º.*

Art. 208. É vedada a existência de saldos negativos na conta de que trata o art. 206 e para os valores retidos de que trata o art. 207.

(grifou-se)

22. Ainda que a conta em moeda estrangeira seja alimentada com recursos provenientes da conversão de moeda nacional auferida no País em decorrência das atividades do transportador estrangeiro e, a partir dessa conta, tais recursos sejam utilizados para o pagamento de despesas incorridas no País, consideram-se atendidos os dispositivos da legislação aplicada à Contribuição para o PIS/Pasep PIS/Pasep e à Cofins que reconhecem a isenção/não incidência na hipótese de receitas decorrentes de operações de prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

23. Cabe observar que se deve analisar essa sistemática de retenção transitória pela natureza dos recursos retidos de titularidade do transportador estrangeiro que, a princípio, seriam remetidos ao exterior (inclusive integrando o contrato de câmbio para transferência ao exterior, que se celebra pelo valor bruto), e que permanecem no País para fazer frente ao pagamento de despesas aqui incorridas.

24. Considerando a natureza dos recursos retidos e, mais ainda, que na sua utilização para pagamento de despesas incorridas no País, no prazo máximo de 90 dias decorridos da contratação do câmbio de saída do País, devem ser celebrados os respectivos contratos de câmbio para aquisição de moeda nacional, também esta sistemática atende às condições legais para fruição da não-incidência/isenção ora analisada.

25. Também é possível identificar como forma de pagamento de despesas incorridas no Brasil o débito em conta em moeda nacional, titulada pelo transportador estrangeiro.

26. Destaca-se que o Banco Central do Brasil (Bacen), por meio da Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, tornou pública deliberação do Conselho Monetário Nacional (CMN), o qual, baseado no § 2º do art. 65 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, assim dispôs sobre conta em moeda nacional titulada por residente ou domiciliado no exterior:

“CAPÍTULO V

Das Contas em Moeda Nacional de Residentes, Domiciliados ou com Sede no Exterior e Das Transferências Internacionais em Reais

Art 23. Consideram-se transferências internacionais em reais os créditos ou os débitos realizados em conta de depósito em moeda nacional titulada por pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida no País em banco autorizado a operar no mercado de câmbio.

Art. 24. Devem ser observados nas transferências internacionais em reais, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as

operações de compra e de venda de moeda estrangeira e as normas previstas na regulamentação específica.

Art. 25. É obrigatório o cadastramento, no Sisbacen, de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.

Art. 26. A movimentação ocorrida em conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), deve ser registrada no Sisbacen, na forma estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Art. 27. É vedada a utilização da conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros.

§ 1º A vedação de que trata este artigo aplica-se inclusive às contas de titularidade de instituições financeiras domiciliadas ou com sede no exterior mantidas em instituições financeiras autorizadas a operar no mercado de câmbio no País.

§ 2º Excetua-se da vedação contida no caput o débito na conta titulada por instituição bancária do exterior, quando destinado ao cumprimento, por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, de ordem de pagamento em reais oriunda do exterior. (§ 2º incluído pela Resolução 3.657, de 17.12.2008)

Art. 28. Podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, exclusivamente em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, os saldos de recursos próprios existentes em conta de depósito de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior.

Art.29. Os débitos e os créditos às contas de depósito tituladas por embaixadas, repartições consulares ou representações de organismos internacionais acreditados pelo Governo brasileiro estão dispensados de comprovação documental e da declaração do motivo da transferência.

Art. 30. A movimentação em conta de depósito titulada por embaixada, repartição consular ou representação de organismo internacional acreditado pelo Governo brasileiro, inclusive por valores superiores a R\$10.000,00 (dez mil reais), podem ser feitas em espécie ou por qualquer instrumento de pagamento.” (grifou-se)

27. Dentre os aspectos da norma transcrita mais relevantes à análise ora procedida, certamente se encontram os seguintes:

- consideram-se transferências internacionais em reais os créditos ou os débitos realizados em conta, mantida no País em moeda nacional e titulada por residente, domiciliado ou com sede no exterior;

- nas transferências internacionais em reais devem ser observados, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as operações de câmbio em geral;

- é obrigatório o cadastramento no Sisbacen de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior;

- os saldos de recursos próprios existentes nas contas de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, desde que tal operação seja efetuada através de bancos autorizados a operar no Mercado de Câmbio.

28. O Banco Central regulamentou a matéria no Título VI - Contas de Domiciliados no Exterior em Moeda Nacional e Transferências Internacionais em Reais, da Circular n.º 3.691, de 2013:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 168. As pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, podem ser titulares de contas de depósito em moeda nacional no País, exclusivamente em agências que operem em câmbio de instituições bancárias autorizadas a operar no mercado de câmbio, observadas as disposições deste título.

§ 1º As contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior devem conter características que as diferenciem das demais contas de depósito, de modo a permitir sua pronta identificação.

§ 2º É obrigatório o cadastramento no Sisbacen de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, na transação PCAM 260, opção 1, pelo banco depositário dos recursos.

§ 3º O cadastramento a que se refere o § 2º deve ser efetuado concomitantemente à abertura da conta.

§ 4º Nas transferências amparadas em registros do Banco Central do Brasil, o número do respectivo registro deve ser consignado no campo “Outras Especificações” da tela do Sisbacen.

Art. 169. Relativamente ao Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif):

I - no subtítulo “4.1.1.60.10-5 - Provenientes de Vendas de Câmbio”, qualquer movimentação a crédito somente pode resultar do efetivo ingresso de moeda estrangeira no País, pela liquidação de operações de câmbio, devendo constar do histórico da partida contábil o número da operação de câmbio correspondente;

II - eventuais redepósitos de recursos em reais, originalmente decorrentes de saques ou de transferências efetuados a débito do referido subtítulo, devem ser registrados a crédito do subtítulo “4.1.1.60.20-8 - De Outras Origens”;

III - o subtítulo “4.1.1.60.30-1 - De Instituições Financeiras” restringe-se aos registros contábeis de contas tituladas por bancos do exterior que mantenham relação de correspondência com o banco brasileiro depositário dos recursos, exercida de forma habitual, expressiva e recíproca, ou possuam com este relação

inequívoca de vínculo decorrente de controle de capital, compreendidas as instituições controladas ou controladoras.

Parágrafo único. As disposições do inciso III abrangem também as agências no exterior de bancos brasileiros e de bancos estrangeiros autorizados a funcionar no País.

Art. 170. As instituições financeiras, no que se refere às relações transfronteiriças entre bancos correspondentes e a outras relações semelhantes, devem:

I - obter informação suficiente sobre a instituição correspondente de forma a compreender plenamente a natureza de sua atividade e conhecer, a partir de informações publicamente disponíveis, a reputação da instituição e a qualidade da sua supervisão, incluindo se a instituição foi objeto de uma investigação ou de uma ação de autoridade de supervisão, relacionada com a lavagem de dinheiro ou com o financiamento do terrorismo, e certificar-se de que não se trata de instituição que:

a) não tenha presença física no país onde está constituída e licenciada; e

b) não seja afiliada a nenhum grupo de serviços financeiros que seja objeto de efetiva supervisão;

II - avaliar os controles adotados pela instituição correspondente destinados ao combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo;

III - obter aprovação do diretor responsável pelas operações relacionadas ao mercado de câmbio antes de estabelecer novas relações de correspondência;

IV - documentar as responsabilidades respectivas de cada instituição quanto ao combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

Art. 171. As instituições financeiras que não se enquadrem no disposto no parágrafo único do art. 169 e no art. 170 só podem ser titulares de contas com subtítulos “Provenientes de Vendas de Câmbio” ou “De Outras Origens”.

Art. 172. Devem ser observadas nas transferências internacionais em reais, no que couber, os mesmos critérios, disposições e exigências estabelecidos para as operações de câmbio em geral e as orientações específicas previstas neste capítulo.

Art. 173. As transferências internacionais do e para o exterior em moeda nacional, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), sujeitam-se à comprovação documental a ser prestada ao banco no qual é movimentada a conta de domiciliados no exterior.

Art. 174. Cumpre aos bancos depositários adotar, com relação aos documentos que respaldam as transferências internacionais em reais, todos os procedimentos prudenciais necessários a evitar a sua reutilização e conseqüente duplicidade de efeitos, tanto para novas transferências em moeda nacional como para acesso ao mercado de câmbio, bem como exigir a apresentação dos comprovantes de quitação dos tributos incidentes sobre a operação.

Art. 175. Podem ser livremente convertidos em moeda estrangeira, para remessa ao exterior, os saldos dos recursos próprios existentes nas contas de pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliados ou com sede no exterior,

independentemente do subtítulo, vedada a sua utilização para conversão em moeda estrangeira de recursos de terceiros.

Art. 176. As operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este título devem ser classificadas da seguinte forma:

I - caso o remetente ou o beneficiário no exterior não seja o próprio titular da conta: sob o fato-natureza específico correspondente ao tipo de operação negociada;

II - caso o remetente ou o beneficiário no exterior seja o próprio titular da conta: sob o fato-natureza “72502 - Capitais Estrangeiros - Depósitos e disponibilidades - Disponibilidades no País”.

Art. 177. É vedada a utilização das contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros.

*§ 1º Excetua-se o disposto no **caput** no caso de utilização de conta titulada por instituição financeira do exterior tratada no parágrafo único do art. 169 e no art. 170 para a realização de transferência internacional em reais de interesse de terceiros, utilizando-se código de grupo específico, quando destinado ao cumprimento de ordem de pagamento em reais oriunda do exterior por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio com código de grupo “60 - Ordens de pagamento em reais - Terceiros”, observado que em tais situações o banco mantenedor de referida conta:*

I - deve informar, por meio da transmissão de arquivo mensal, ao Banco Central do Brasil as ordens de pagamento de valor inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais);

I I- pode informar, por meio da transmissão de arquivo mensal, ao Banco Central do Brasil as ordens de pagamento de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais).

§ 2º A transmissão do arquivo tratado nos incisos I e II do § 1º é efetuada até o dia cinco de cada mês, contendo dados das transferências efetuadas no mês imediatamente anterior, conforme instruções para sua confecção disponíveis no endereço eletrônico www.bcb.gov.br / menu Câmbio e Capitais Internacionais / Sistemas / Transferências de arquivos.

29. Afora o fato de qualquer crédito ou débito em contas dessa natureza configurar transferência internacional em reais, característica intrínseca já destacada anteriormente, merecem destaque alguns aspectos procedimentais contidos no capítulo acima transcrito, de especial interesse à presente análise:

- as contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior devem conter características que as diferenciem das demais contas de depósito, de modo a permitir sua pronta identificação;

- é obrigatório o cadastramento no Sistema de Informações Banco Central (Sisbacen) de contas de depósito em moeda nacional, no País, tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior;

- existe no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), um título específico para registrar os depósitos de que trata este capítulo;

- as transferências internacionais do e para o exterior em moeda nacional, de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sujeitam-se à comprovação documental a ser prestada ao banco;

- com relação aos documentos que respaldam as transferências internacionais em reais, existe obrigação imposta aos bancos depositários para adotarem todos os procedimentos prudenciais necessários a evitar a sua reutilização e conseqüente duplicidade de efeitos, tanto para novas transferências em moeda nacional como para acesso ao mercado de câmbio, bem como exigir a apresentação dos comprovantes de quitação dos tributos incidentes sobre a operação;

- as operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este capítulo são privativas da instituição bancária autorizada a operar no mercado de câmbio depositária dos recursos;

- as operações de câmbio relativas ao ingresso e ao retorno ao exterior de recursos registrados nas contas de que trata este capítulo devem ser classificadas segundo a identidade das duas pontas envolvidas, de forma a identificar se há, ou não, mesma titularidade.

30. Com relação às movimentações em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, mantidas no Brasil em moeda nacional, vale transcrever o que dispõe o Banco Central do Brasil no Capítulo II do Título VI da Circular nº 3.691, de 2013:

Art. 178. Para fins e efeitos deste título, caracterizam:

I - ingressos de recursos no País: os débitos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando se tratar de movimentação direta entre duas contas da espécie;

II - saídas de recursos do País: os créditos efetuados pelo banco depositário em contas tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando os recursos provierem de venda de moeda estrangeira ou diretamente de outra conta da espécie.

Art. 179. O banco depositário dos recursos deve registrar no Sisbacen, transação PCAM260, opção 2, até o segundo dia útil após a realização da operação, todas as transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e aquelas que, independentemente do valor, sejam sujeitas a registro de capitais estrangeiros.

§ 1º Os registros de que trata o caput abrangem também:

I - os débitos e créditos realizados em contrapartida à liquidação de operações de câmbio, de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), classificadas sob a natureza-fato “72502”;

II - as movimentações diretas de recursos entre contas de residentes, domiciliados ou com sede no exterior (natureza-fato “72605”), de valor igual ou

superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), ainda que estas não caracterizem transferências internacionais em moeda nacional;

III - as movimentações realizadas em contrapartidas a operações de câmbio não classificadas como disponibilidades no País.

§ 2º As informações referentes às transferências internacionais em reais de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) e inferior a R\$100.000,00 (cem mil reais), desde que não sujeitas a registro de capitais estrangeiros, poderão ser enviadas ao Banco Central do Brasil, até o dia cinco de cada mês, por meio de arquivo que contenha os dados das transferências efetuadas no mês imediatamente anterior, conforme instruções para sua confecção disponíveis no endereço eletrônico www.bcb.gov.br / menu Câmbio e Capitais Internacionais / Sistemas / Transferências de arquivos.

Art. 180. As movimentações para crédito nas contas de que trata este título devem ser efetuadas por meio de:

I - débito de conta mantida pelo pagador no próprio banco depositário;

II - acolhimento de cheque de emissão do pagador, cruzado, nominativo ao banco depositário ou ao titular da conta, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência; ou

III - TED, emitida por outra instituição financeira em nome próprio, exclusivamente quando a operação for de seu interesse, ou em nome do pagador, devendo a natureza da transferência, em qualquer caso, ser informada no campo "histórico".

Art. 181. Os débitos nas contas de que trata este título devem ser feitos, exclusivamente para crédito em conta titulada pelo beneficiário no País, por meio de:

I - TED, documento de crédito (DOC) ou qualquer outra ordem de transferência de fundos, emitidos pelo banco depositário em nome do titular da conta, devendo, no caso de TED, a natureza da transferência ser informada no campo "histórico"; ou

II - cheque administrativo ou de emissão do titular da conta, quando se tratar de depósito à vista, nominativo ao beneficiário, cruzado, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência.

Art. 182. Pode ser realizada com utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie, a movimentação de valor inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais).

Art. 183. Nas contas tituladas por embaixada, repartição consular ou representação de organismo internacional acreditado pelo Governo brasileiro, a movimentação de qualquer valor pode ser feita em espécie ou com a utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro.

§ 1º Os débitos e os créditos às contas tituladas por embaixadas e repartições consulares estão dispensados de comprovação documental e da declaração do motivo da transferência, devendo essas operações ser classificadas com os códigos apropriados de "Serviços Diversos - Receitas e despesas governamentais".

§ 2º Os débitos e os créditos às contas tituladas por organismos internacionais acreditados pelo Governo brasileiro estão dispensados de comprovação documental, devendo essas operações ser classificadas com os códigos apropriados com base nas informações prestadas.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às movimentações de recursos em contas particulares de funcionários das referidas entidades.

Art. 184. Nas movimentações de valor igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais) é obrigatória a identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes de valores nestas contas bem como dos beneficiários das transferências efetuadas, devendo tais informações constar do dossiê da operação.

Parágrafo único. Devem os cheques utilizados para a movimentação das contas de que trata este capítulo conter, no verso, as informações que permitam efetuar a identificação a que se refere o caput.

Art. 185. O banco depositário, recebendo instruções para movimentação em conta de pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior sem o atendimento ao contido neste capítulo, não efetuará a operação, devendo adotar os procedimentos regulamentares para a rejeição ou a devolução do instrumento de pagamento, caracterizando tratar-se de transferência internacional em reais.

Art. 186. Nas movimentações em contas de que trata este capítulo, relativamente a aplicações financeiras e resgates na própria instituição pelo titular da conta, a operação deve ser classificada sob o código de natureza “72605”, exclusivo para movimentações em reais para fins de registro de aplicações financeiras e resgates no próprio banco depositário, observado que em qualquer caso a destinação ou a proveniência dos recursos deve ser declarada no campo “Outras Especificações” da tela de registro de movimentação do Sisbacen ou do leiaute do arquivo de que trata o § 2º do art. 179.

(grifou-se)

31. Estabelecem, pois, os arts. 178, I, 181, I e II, 182 e 184, pré citados, que caracterizam **“ingressos de recursos no País os débitos efetuados pelo banco depositário em contas em moeda nacional tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior”**, devendo tais débitos **“ser feitos, exclusivamente para crédito em conta titulada pelo beneficiário no País, por meio de: I) TED, documento de crédito (DOC) ou qualquer outra ordem de transferência de fundos, emitidos pelo banco depositário em nome do titular da conta, devendo, no caso de TED, a natureza da transferência ser informada no campo “histórico”; ou II) cheque administrativo ou de emissão do titular da conta, quando se tratar de depósito à vista, nominativo ao beneficiário, cruzado, contendo no verso a destinação dos recursos e a natureza da transferência”**.

32. Vale notar que pode ser realizada **“com utilização de qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie, a movimentação de valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”**, bem como que nas **“movimentações de valor igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) é obrigatória a identificação da proveniência e destinação dos recursos, da natureza dos pagamentos e da identidade dos depositantes de valores nestas contas bem como dos beneficiários das transferências efetuadas, devendo tais informações constar do dossiê da operação”**, devendo os cheques utilizados para a

movimentação das contas em pauta conter, no verso, as informações que permitam efetuar a identificação acima referida.

33. Enfim, diante da clareza das normas emanadas pela autoridade monetária, concernentes à movimentação de recursos em moeda nacional mantidos em conta no País titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, bem como tocantes à manutenção em banco autorizado a operar no mercado de câmbio de conta de depósito em moeda estrangeira por pessoa residente ou domiciliado no exterior, conclui-se que **a utilização de qualquer dos mecanismos de pagamento contemplados por tais normais, já aqui destacados, para honrar obrigações contraídas no País decorrentes de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, atende ao segundo requisito legal para fins de fruição do benefício da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta, i.e., a exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no País.**

34. Ademais, não seria razoável presumir que a facilidade operacional concernente à movimentação de recursos, mantidos em conta no País titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, disponibilizada de forma a não desestimular a realização de transações internacionais, seja capaz de alterar a essência das próprias transações.

35. No entanto, diante das características da regulamentação da matéria cambial, as quais, sob a ótica fiscal, demandam a adoção de certas precauções, **é de essencial importância consignar que, para caracterização do atendimento da exigência de que o pagamento represente ingresso de divisas no País, não basta o débito em conta mantida no Brasil titulada por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior. Persistirá, sempre, a necessidade do nexos causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica nacional mediante o débito em conta dessa natureza, e a efetiva prestação dos serviços à pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior.**

36. A efetiva prestação de serviços pode ser comprovada, por exemplo, pela indicação dos números de Conhecimentos de Carga (*Bill of Lading*) a que se referem as notas fiscais, quando de sua emissão pela pessoa jurídica brasileira como suporte documental a seu faturamento por serviços prestados de agenciamento marítimo, contra o transportador estrangeiro ou seu representante no Brasil que age na condição de mero mandatário.

37. Note-se que a necessidade de verificação da efetiva prestação de serviços, e não somente de simples comprovação de que conta de estrangeiro mantida no País seja origem de pagamento recebido, decorre de características da regulamentação que trata das movimentações em contas dessa natureza, tais como:

- a possibilidade de haver redepósitos;
- a possibilidade de depósitos terem como procedência “outras origens”;
- a impossibilidade, e até mesmo a inviabilidade, de os controles existentes cercarem as operações envolvendo valores inferiores a R\$ 10.000,00;
- a possibilidade de depósitos envolvendo valores inferiores a R\$ 10.000,00 serem efetivados mediante qualquer instrumento de pagamento em uso no mercado financeiro, inclusive em espécie.

38. Resta estabelecido, assim, que as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços a residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são albergadas pelo disposto no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 14, inciso III e § 1º da MP 2.158-31, de 2001, desde que tais pagamentos sejam efetuados por meio de regular ingresso de moeda estrangeira; de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor; ou ainda, no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objetos de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

39. Em adição, independentemente de qual das formas de pagamento válidas para fins de fruição da não-incidência/isenção em questão seja adotada, sempre persistirá a necessidade de comprovação donexo causal entre o pagamento recebido pela pessoa jurídica prestadora de serviços domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior.

40. Tenha-se claro que, para fins de cumprimento das exigências legais para fruição do benefício da não-incidência/isenção das contribuições em pauta na hipótese aqui analisada, não se considera válida qualquer forma de pagamento a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, em razão de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que não se enquadre entre aquelas admitidas pela Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

41. Por exemplo, não ensejam fruição da não-incidência, no caso em exame, receitas resultantes de pagamentos realizados por qualquer outra pessoa física ou jurídica que não a própria pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior, trate-se esta outra pessoa de representante da pessoa estrangeira ou não. Tal hipótese, evidentemente, não se confunde com a ação de representante na condição de mero mandatário, ou seja, agindo não em nome próprio, mas em nome e por conta da pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior.

42. Mesmo que o representante no País de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado, oriundos de receitas auferidas, por exemplo, em razão de transporte internacional realizado a residente, domiciliado ou com sede no País, o pagamento realizado utilizando tais recursos, diretamente a prestador de serviços brasileiro, sem transitar por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada por pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior, não é válido para fins de reconhecimento da não-incidência/isenção em pauta.

43. Ou seja, caso a pessoa física ou jurídica estrangeira se aproveite de quaisquer ajustes negociais, ou mesmo no caso de se valer de recursos anteriormente recebidos por seu representante no País, ou por agente consolidador de carga, sem transitar por conta de sua titularidade no País, considera-se não atendida a exigência relativa ao ingresso de divisas. Neste caso, conseqüentemente, não será possível a fruição do benefício da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela receita do prestador de serviços nacional.

44. Cabe ainda ressaltar que, em qualquer caso, as receitas auferidas pela pessoa jurídica com a prestação de serviços vinculados a contratos firmados com pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, ou com seu mandatário, devem ser

discriminadas nos livros fiscais desse prestador de forma que permita a sua perfeita identificação, e a demonstração inequívoca de que o pagamento dos serviços por ela prestados deu-se na forma das normas cambiais vigentes à época dos fatos.

45. A enfatizar, finalmente, em vista da exposição feita pelo interessado, que os serviços alcançados pela norma de não incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, **em nome próprio**, venha a contratar com o consultante, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

Conclusão

46. Por todo o exposto, soluciona-se a presente consulta esclarecendo-se ao interessado que, na definição do alcance do disposto no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, ambos com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, e no art. 14, inciso III e parágrafo 1º da MP 2.158-35, de 2001:

a) a existência de terceira pessoa, desde que agindo como mera mandatária, ou seja, **cuja atuação não seja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante estrangeiro**, entre a pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior e a prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica negocial exigida para enquadramento nos arts. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e 14, inciso III, e parágrafo 1º da MP 2.158-35, de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

b) somente quando atendidas as normas estabelecidas pela Circular nº 3.691, de 2013, em vigor desde 4 de fevereiro de 2014, para o pagamento das despesas incorridas no País pela pessoa tomadora residente ou domiciliada no exterior, fica caracterizado o efetivo ingresso de divisas no País, autorizando a aplicação das normas exonerativas dos arts. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 e 14, inciso III, e parágrafo 1º da MP 2.158-35, de 2001;

c) ou seja, nos termos da legislação cambial ora vigente, as receitas decorrentes de pagamentos relativos à prestação dos serviços para residente, domiciliado ou com sede no exterior, representado por pessoa jurídica domiciliada no País, agindo em nome e por conta do mandante, são albergadas pelas referidas normas exonerativas, desde que tais pagamentos sejam efetuados por meio: 1) de regular ingresso de moeda estrangeira; 2) de débito em conta em moeda nacional titulada pela pessoa tomadora residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada na forma da regulamentação em vigor; 3) ou ainda, no caso de tomador transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, com a utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata o Capítulo IX do Título VII da Circular Bacen nº 3.691, de 2013;

d) ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento nas hipóteses de não-incidência/isenção em foco, persistirá, sempre, a necessidade da comprovação do nexos causal entre o pagamento recebido por uma pessoa

jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior;

e) não se considera beneficiada pela exoneração das contribuições, a prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento se der mediante qualquer outra forma de pagamento que não se enquadre entre as hipóteses listadas em normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

f) os serviços alcançados pela norma de não incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, em nome próprio, venha a contratar com o consultante, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

(assinado digitalmente)

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo.

(assinado digitalmente)

KEYNES INÊS M. R. SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

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

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 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