



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 325 - Cosit

**Data** 27 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**  
SERVIÇOS CONTRATADOS POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE AGENTE. NÃO INCIDÊNCIA DA COFINS.

Não incide a Cofins sobre a receita decorrente da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior contratados por intermédio de terceira pessoa que, agindo como mera mandatária, realiza o pagamento à prestadora de serviços nacional com recursos recebidos, via contrato de câmbio, de conta no exterior em nome da pessoa jurídica tomadora do serviço.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 3 DE JULHO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II; Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

SERVIÇOS CONTRATADOS POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE AGENTE. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita decorrente da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior contratados por intermédio de terceira pessoa que, agindo como mera mandatária, realiza o pagamento à prestadora de serviços nacional com recursos recebidos, via contrato de câmbio, de conta no exterior em nome da pessoa jurídica tomadora do serviço.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 3 DE JULHO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, II; Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

---

## Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, formulada sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

2. O consulente, por meio de seu procurador legal, identifica-se como pessoa jurídica com atividade econômica de prestação de serviços de praticagem de embarcações em rios e assemelhados, da Bacia Amazônica oriental e ocidental.

3. Traz como matéria da consulta as regras de não-incidência e imunidade da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sobre prestação de serviços a residentes e domiciliados no exterior.

4. Explica que, em sua atividade de praticagem, presta serviços a armadores estrangeiros, os quais operam no território nacional auxiliados por meio de pessoas jurídicas brasileiras que atuam como representantes dos referidos armadores, mediante contrato de agência, regulado pelo art. 710 do Código Civil. Narra que, quando o agente brasileiro é contratado pelo armador estrangeiro, emite um "proforma" indicando os custos aproximados do navio no território brasileiro, momento em que o armador estrangeiro remete ao agente brasileiro 50% do montante indicado no "proforma", sendo o saldo remanescente pago após a liquidação precisa dos custos.

5. Acrescenta que os pagamentos pelos serviços de praticagem são realizados diretamente pelas pessoas jurídicas brasileiras que atuam como agentes, mas que o ônus é suportado efetivamente pelos armadores estrangeiros em favor do consulente.

6. Esclarece ainda que, por exigência da legislação brasileira, o armador estrangeiro remete previamente ao País divisas suficientes para fazer frente às despesas assumidas com a passagem de seus navios por águas e portos nacionais, bem como o montante relativo à comissão pelos serviços de intermediação prestados.

7. A seguir, refere-se a previsões contidas na Constituição Federal, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a respeito de imunidade e não incidência das contribuições sobre exportações de mercadorias para o exterior e sobre prestação de serviços para pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. Destaca como requisitos para a não incidência que: a) o tomador do serviço seja domiciliado no exterior, e b) o pagamento pelo serviço seja em moeda conversível.

8. Argumenta que, na situação narrada, ainda que haja empresas nacionais intermediando, através de contrato de agência, a solicitação de serviços e o pagamento dos preços cobrados, toda a atividade é desenvolvida exclusiva e tão-somente em favor de

empresas não domiciliadas no Brasil (armadores estrangeiros), as quais suportam o ônus financeiro da contratação.

9. Cita também jurisprudência de Tribunais Regionais Federais com julgados seguindo a linha que defende.

10. Com base nos fundamentos e argumentos que apresenta, entende que as referidas receitas se enquadram na hipótese de não incidência das contribuições, por atenderem às duas condições exigidas pela legislação citada: o recebimento de receitas decorrentes da prestação de serviços a tomador residente ou domiciliado no exterior e o efetivo ingresso de divisas.

11. A partir dos fatos e fundamentos que expõe, questiona se está correto seu entendimento.

## **Fundamentos**

12. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

13. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pelo consultante. Portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativos da legislação tributária.

14. A questão central da consulta diz respeito ao tratamento específico que prevê a não incidência das contribuições do PIS/Pasep e Cofins em relação a receitas de exportação, e sua aplicabilidade ou não à hipótese de o pagamento ser feito por pessoa jurídica domiciliada no País. Nesse contexto, dispõem as leis reguladoras das referidas contribuições:

### **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

---

**Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. [sem grifo no original]

15. Como é possível depreender dos textos acima, no que se relaciona à presente consulta, a regra em tela apresenta duas condições: a) que a receita decorra da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, e b) que o pagamento represente ingresso de divisas.

16. No que tange à primeira condição, verifica-se que é exigido que a receita decorra de uma operação de prestação de serviço tendo como contraparte uma pessoa residente ou domiciliada no exterior.

17. Há que se registrar que, no procedimento descrito pelo consulente, existe o envio direto dos valores, via contrato de câmbio, ao agente, que realiza a contratação dos serviços de praticagem, segundo afirma o consulente, por meio do contrato de agência regulado pelo art. 710 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que tem a seguinte redação:

Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.

18. Em que pese a afirmação do consulente de se tratar de um contrato de agência, há que se observar que esse tipo de contrato só faz sentido entre o prestador de serviço e o agente, não entre o cliente (armador) e o agente. Para esta relação, há que se falar em contrato de mandato, nos termos do art. 653 do Código Civil:

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

19. Tal situação foi pormenorizadamente examinada na Solução de Consulta Cosit nº 346, de 26 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 3 de julho de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <

---

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. É esclarecido, na mencionada Solução de Consulta, que, desde que o agente aja como mandatário da pessoa jurídica estrangeira (armador), permanece incólume a relação do prestador de serviço brasileiro (prático) com a pessoa jurídica domiciliada no exterior, sendo atendido ao primeiro requisito para a configuração da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

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 mandato 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.

20. A segunda parte da questão diz respeito à caracterização de efetivo ingresso de divisas no País. A disciplina acerca da caracterização da efetividade do ingresso de divisas em operações com residentes no exterior, é matéria situada no campo normativo relativo ao mercado de câmbio e de capitais, sujeito a regulamentação pelo Banco Central do Brasil (Bacen). As normas emanadas pela autoridade monetária do País encontram-se atualmente 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.

21. Nesse ponto, cabe igualmente transcrever a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 346, de 2017, sobre o atendimento, para a configuração da não incidência, do requisito do ingresso de divisas. Na Solução de Consulta referida, admite-se, para fins de reconhecimento da não-incidência/isenção, a possibilidade que os valores despendidos para o pagamento do prestador de serviços no Brasil sejam oriundos de **regular ingresso de moeda estrangeira ou tenham sido auferidos no Brasil pelo transportador estrangeiro, desde que esses recursos transitem por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada por esta pessoa residente, domiciliada ou com sede no exterior:**

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 nexo 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 consulente, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior. [sem grifo no original]

22. No caso específico da consulta, os recursos são remetidos diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no exterior de sua conta no exterior, via contrato de câmbio, ao agente, que realiza o pagamento ao prestador de serviço em seu nome.

23. Trata-se, portanto, de regular ingresso de moeda estrangeira, de modo que fica atendida a segunda condição estabelecida pelo inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso II do art. 6º da Lei nº 10.637, de 2002, para a configuração da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## **Conclusão**

24. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que não incide a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita decorrente da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior contratados por intermédio de terceira pessoa que, agindo como mera mandatária, realiza o pagamento à prestadora de serviços nacional com recursos recebidos, via contrato de câmbio, de conta no exterior em nome da pessoa jurídica tomadora do serviço. Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta nº 346, de 2017.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

*Assinado digitalmente*  
JOSÉ FERNANDO HÜNING  
Relator

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

---

*Assinado digitalmente*  
SANDRO DE VARGAS SERPA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri/Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit