



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.019 - SRRF04/Disit

Data 2 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: REGIME CUMULATIVO. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFETIVIDADE DO INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

O art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, isenta da incidência da Cofins, no regime de apuração cumulativa, as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior - os quais devem ser entendidos nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018 - cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, por meio do sistema bancário, na forma da legislação monetária e cambial pertinente, inclusive as regras operacionais, observada, em especial, a Circular Bacen nº 3.691, de 2013, e alterações posteriores.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017, E Nº 25, DE 23 DE MARÇO DE 2020.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III; Circular Bacen nº 3.691, de 2013, e alterações posteriores; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: REGIME CUMULATIVO. ISENÇÃO. RECEITAS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: CONCEITO PARA

FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFETIVIDADE DO INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

O art. 14, III e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, isenta da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração cumulativa, as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior - os quais devem ser entendidos nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018 - cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, por meio do sistema bancário, na forma da legislação monetária e cambial pertinente, inclusive as regras operacionais, observada, em especial, a Circular Bacen nº 3.691, de 2013, e alterações posteriores.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017, E Nº 25, DE 23 DE MARÇO DE 2020.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III e § 1º; Circular Bacen nº 3.691, de 2013, e alterações posteriores; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe formula consulta, a seguir parafraseada, sobre a aplicação da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da prestação de serviço a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas.

2. Afirma que sua atividade econômica principal consiste na realização de testes e análises técnicas (código 71.20-1-00), tendo como atividades secundárias as classificadas nos códigos 33.12.1-02-77 (manutenção e reparação de aparelhos e instrumentos de medida, teste e controle), 77.39-0-99 (aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais, sem operador) e 47.89.0-99 (comércio varejista).
3. Informa ser tributada com base no lucro presumido e sujeitar-se ao regime de apuração cumulativa das referidas contribuições.
4. Ressalta prestar serviço de análises técnicas no Brasil e em alguns outros países, como México, Índia, Espanha, Estados Unidos da América e China. Alega que a empresa contratante, destinatária do serviço e pagadora, é domiciliada na Espanha. Esclarece que o modo de trabalho consiste no envio de funcionários para prestar serviços no estrangeiro, por período determinado pela contratante, podendo este ser renovado algumas vezes para conclusão do serviço.
5. Articula que emite nota fiscal de serviço eletrônica para o destinatário do exterior com o valor combinado em euro ou dólar. Assevera que este é recebido e convertido em moeda nacional através do Banco do Brasil, depositado na conta jurídica da empresa no País e registrado no Siscoserv.

6. Evoca o art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o 45, III, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.
7. De seguida, formula estes dois quesitos:
- i) Que se entende por ingresso de divisas no tocante à isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quanto a pagamento por serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior?
- ii) O modo exposto pela consulente quanto à forma de prestação do serviço e à entrada do pagamento dos valores no Brasil considera-se como ingresso de divisas, preenchendo o requisito para isenção das ditas contribuições incidentes sobre receita de serviço no exterior?
8. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.
9. Esse é o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

10. O feito em exame merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos admissionais pertinentes, quando mais não fosse porque a matéria nele ventilada foi objeto de prejudgados vinculantes proferidos pela Coordenação-Geral de Tributação, como se demonstrará a seguir.
11. Nada obstante, acentua-se que, com a protocolização da consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).
12. Ainda preliminarmente, deve-se ter em linha de conta, para a perfeita compreensão da presente solução, que o instituto da consulta tributária não está no campo da aplicação do Direito, senão no da interpretação ¹.
13. Feitas essas ressalvas e adentrando no mérito processual, saliente-se, ao princípio, que a consulente refere o art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, diplomas legais estes que tratam da não cumulatividade das contribuições em questão, embora a interessada afirme sujeitar-se à incidência cumulativa destas. Cumpre ressaltar que, com efeito, o art. 14, III e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, perenizada pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, isenta da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração cumulativa, as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente

¹ Cfr. CABRAL, Antônio da Silva. Processo Administrativo Fiscal, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 487.

ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas, previsão esta incorporada ao referido art. 45, III, do Decreto nº 4.524, de 2002.

14. Neste sentido, cabe transcrever estes excertos da Solução de Consulta Cosit nº 25, de 23 de março de 2020² :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEFINIÇÃO. ISENÇÃO.

Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

A legislação ordinária aplicada à Cofins, tanto no regime cumulativo quanto na não cumulatividade, define a exportação de serviços como sendo a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.

[...]

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 1, DE 11 DE OUTUBRO DE 2018, PUBLICADO NO D.O.U. DE 8 DE NOVEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEFINIÇÃO. ISENÇÃO.

Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

A legislação ordinária aplicada à Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime cumulativo quanto na não cumulatividade, define a exportação de serviços como sendo a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.

[...]

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 1, DE 11 DE OUTUBRO DE 2018, PUBLICADO NO D.O.U. DE 8 DE NOVEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35, artigos 14, inciso III e 15; Lei nº 10.637, de 2002, art 5º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

[...]

Fundamentos

² O inteiro teor dos atos mencionados nos fundamentos desta solução de consulta vinculada encontra-se disponível na rede mundial de computadores, em inúmeros websites.

9. Pretende o interessado obter dessa RFB posicionamento quanto à possibilidade da operação de câmbio por ele realizada com turista estrangeiro em viagem ao País que troca sua moeda por real (tudo em espécie) ser considerada uma **exportação de serviços**, e, conseqüentemente, serem as receitas dela oriundas isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com fundamento no art. 14, inciso III da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto 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.

10 Registra-se que, acerca da definição dos conceitos de exportação de serviços, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 11 de Outubro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 8 de Novembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

10.1 O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018, ao enfrentar a problemática de conceituação de **exportação de serviços** para fins da legislação tributária, firmou as seguintes linhas:

[...]

11. Ao final, o Parecer Normativo CST/RFB em voga dispõe:

*119. Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, **para fim de interpretação da legislação tributária**, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:*

Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado.

12. Tal definição, como salientado ao longo de todo o Parecer, deverá ser adotada apenas em relação àqueles tributos para os quais o legislador complementar ou ordinário não houver estabelecido norma infraconstitucional diversa.

13. Os comandos legais que dispõem sobre a não incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **na exportação de serviços**, tanto no regime cumulativo, conforme reproduzido no item 9 acima, quanto na não cumulatividade, preveem duas condições para a materialização do benefício: (i) que o tomador dos serviços seja residente ou domiciliado no exterior e que (ii) a contrapartida pela sua prestação represente ingresso de divisas no País.

[...]

Conclusão

14. De todo o exposto, e com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018, soluciona-se a presente consulta respondendo ao interessado que:

a) O legislador ordinário, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, definiu a exportação de serviços como sendo a **“prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”**;
[...]

15. O aludido Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018, republicado no Diário Oficial da União de 8 de novembro de 2018, Seção 1 — para cuja leitura integral se remete a consulente, por brevidade —, trata da definição do conceito de *exportação de serviços* para fins de interpretação da legislação tributária federal, levando em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno sempre que afasta a incidência tributária dessas operações de exportação, tendo em vista a necessidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de uniformizar a aplicação da legislação aplicável a essas operações. Reproduzem-se abaixo as suas conclusões:

120. Com base no exposto, é de se concluir que:

i) Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

ii) O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

iii) O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

iv) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

v) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

vi) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;

- b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e
- c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

16. Por seu turno, dispõem estas passagens da Solução de Consulta Cosit nº 346, de 26 de junho de 2017:

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 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. 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 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.

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 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. 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 nº 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 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.

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.

[...]

Fundamentos

[...]

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 consultante 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 nº 10.865, de 2004)

(...)

-----Lei
nº 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 nº 10.865, de 2004)

(...)

.....
MP nº 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 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.

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.

[...]

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 nº 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 consequente 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 efetivará 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 do nexo 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 consulente, 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 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;

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.

17. A Solução de Divergência nº 1, de 13 de janeiro de 2017, esclarece:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA. ISENÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

A não incidência e a isenção da Cofins sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam o inciso III do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, apresentam regras diferentes conforme a pessoa jurídica nacional receba o pagamento pela exportação de serviços no exterior ou no Brasil.

Caso a pessoa jurídica nacional receba no exterior o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ela poderá manter os recursos integralmente no exterior, não se exigindo efetivo ingresso de divisas para aplicação das referidas desonerações tributárias, nos termos do art. 10 da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006.

Caso a pessoa jurídica nacional receba no Brasil o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a aplicação das referidas desonerações tributárias depende do ingresso de divisas em decorrência do mencionado pagamento.

Para que se considere ocorrido o ingresso de divisas, é indispensável o cumprimento das normas da legislação monetária e cambial, inclusive as regras operacionais.

Considerando a notória flexibilização da legislação monetária e cambial acerca das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para recebimento de suas exportações, considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela referida legislação que enseje conversão de moedas internacionais em momento anterior, concomitante ou posterior à operação de pagamento pela exportação, ainda que em valores líquidos, restando como matéria de prova a verificação da ocorrência da conversão de moedas no momento preconizado pela legislação.

Sempre que, no caso concreto, houver dúvida sobre o cumprimento da legislação monetária e cambial, deve-se recorrer à autoridade competente para análise da regularidade da operação.

[...]

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II; Lei nº 11.371, de 2006, art. 10; Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, do Banco Central do Brasil

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA. ISENÇÃO. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO.

A não incidência e a isenção da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam o inciso III do *caput c/c* § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, apresentam regras diferentes conforme a pessoa jurídica nacional receba o pagamento pela exportação de serviços no exterior ou no Brasil.

Caso a pessoa jurídica nacional receba no exterior o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ela poderá manter os recursos integralmente no exterior, não se exigindo efetivo ingresso de divisas para aplicação das referidas desonerações tributárias, nos termos do art. 10 da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006.

Caso a pessoa jurídica nacional receba no Brasil o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a aplicação das referidas desonerações tributárias depende do ingresso de divisas em decorrência do mencionado pagamento.

Para que se considere ocorrido o ingresso de divisas, é indispensável o cumprimento das normas da legislação monetária e cambial, inclusive as regras operacionais.

Considerando a notória flexibilização da legislação monetária e cambial acerca das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para recebimento de suas exportações, considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela referida legislação que enseje conversão de moedas internacionais em momento anterior, concomitante ou posterior à operação de pagamento pela exportação, ainda que em valores líquidos, restando como matéria de prova a verificação da ocorrência da conversão de moedas no momento preconizado pela legislação.

Sempre que, no caso concreto, houver dúvida sobre o cumprimento da legislação monetária e cambial, deve-se recorrer à autoridade competente para análise da regularidade da operação.

[...]

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III, § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, II; Lei nº 11.371, de 2006, art. 10; Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, Banco Central do Brasil.

[...]

Fundamentos

[...]

9. A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelece benefícios fiscais para a prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas ou residentes no exterior. Cuidando da matéria, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu:

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

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

*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.”

10. Por seu turno, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, tratando do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, estabelece:

“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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*~~

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

11. Já a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cuidando do regime de apuração não cumulativa da Cofins, dispõe:

“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 domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*~~

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

12. Destarte, decorre do regramento legislativo que a aplicação da desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes da exportação de serviços depende do cumprimento concomitante de dois requisitos: (i) prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) ingresso de divisas em decorrência pagamento pela referida prestação de serviços.

13. Para o cumprimento do primeiro requisito, exige-se que o nacional seja parte de negócio jurídico firmado com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

[...]

17. Como segundo requisito para desoneração das contribuições na exportação de serviços, exigem as normas supracitadas que o pagamento pelo serviço exportado represente “ingresso de divisas”. E é exatamente neste ponto que se configura a divergência recorrida.

18. De início, ressalta-se que a exigência de ingresso de divisas para aplicação da desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de exportação foi estabelecida somente em relação à prestação de serviços, e não em relação à venda de mercadorias.

19. Outro ponto a ser destacado é que, a despeito das críticas que podem ser arguidas, os dispositivos transcritos acima não condicionaram a desoneração das contribuições em lume incidentes sobre a receita da exportação de serviços ao local de prestação dos serviços ou de realização do resultado dela decorrente.

20. Daí, vislumbra-se que a exigência de ingresso de divisas para aplicação da desoneração em testilha foi estabelecida como critério identificador da transnacionalidade da prestação de serviços, dado que, havendo movimentação de moedas entre o Brasil e outro país (ingresso de divisas) e sendo o prestador do serviço pessoa jurídica nacional, presume-se que o tomador do serviço seja pessoa residente ou domiciliada no exterior. Deveras, para identificar a exportação de serviços, o legislador pátrio preferiu exigir a ocorrência de ingresso de divisas a estabelecer critérios vinculados ao local da prestação dos serviços ou de realização do resultado dela decorrente, diferentemente do que ocorre em diversos países.

21. Ademais, a exigência de ingresso de divisas para aplicação da aludida desoneração tributária também ocorreu para viabilizar a fiscalização da correta aplicação do benefício fiscal, já que a ocorrência de ingresso de divisas pressupõe uma série de regras e controles protagonizados pela autoridade monetária e cambial. Isso se mostrou necessário porque a verificação da exportação de mercadorias ocorre direta e imediata ante o envio do bem ao exterior; já a definição de exportação de serviços é fluida e depende essencialmente da política tributária adotada no país, sendo a verificação muitas vezes complexa ou trabalhosa.

22. Como exemplo em que a definição e a verificação da ocorrência de exportação de serviço se mostra complexa e trabalhosa, cita-se a hipótese de prestação de serviços no território nacional por pessoa jurídica nacional a pessoa física residente no exterior. Diversas situações podem ocorrer na referida hipótese com reflexos na ocorrência e na fiscalização da exportação de serviço (tudo dependendo da política tributária nacional): a) a pessoa física pode ter se mudado para o Brasil recentemente; b) a pessoa física pode pagar por meio de transações no sistema financeiro nacional; c) a pessoa física pode pagar com moeda estrangeira que ela trouxe de seu país; d) a pessoa física pode pagar com moeda estrangeira que ela adquiriu no Brasil; e) a pessoa física pode pagar com moeda nacional, entre outros.

23. Ademais, ainda em preliminares, deve-se destacar que os dispositivos da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, colacionados acima foram alterados pela Lei nº 10.865, de 2004, de forma que a exigência que era de “pagamento em moeda conversível” passou a ser de “ingresso de divisas”, em nítida flexibilização do requisito.

24. Fixadas essas premissas, pode-se avançar no estudo do referido segundo requisito para aplicação do benefício tributário.

25. A expressão “ingresso de divisas”, no raciocínio apriorístico que dela decorre, remete à ocorrência de conversão de valor em moeda internacional para valor em moeda nacional, com a conseqüente compra e venda de moedas, desenvolvida no chamado mercado de câmbio.

26. Daí, inicialmente já se verifica que somente podem fazer jus à aplicação das desonerações tributárias em estudo as operações que não observarem as normas da legislação monetária e cambial, plasmada precipuamente em lei e nas normas exaradas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e pelo Banco Central do Brasil (Bacen).

27. Essa exigência de cumprimento da legislação monetária e cambial para aplicação da referida desoneração tributária, além de intuitiva, porque decorrente da análise sistemática do ordenamento jurídico, justifica-se em razão da explanada utilização subsidiária, pela legislação tributária, das regras e controles sobre ingresso de divisas promovidos pela autoridade monetária e cambial. Demais disso, mostrar-se-ia incoerente que o sujeito passivo tributário pudesse gozar de isenção e não incidência tributárias sobre operações praticadas ao arripio da legislação monetária e cambial (operações que, em alguns casos, podem até configurar ilícito penal), beneficiando-se da própria torpeza.

28. Por outro lado, verifique-se que, desde há muito, a legislação monetária e cambial brasileira vem sendo constantemente flexibilizada de modo a diminuir a intervenção estatal e a facilitar as operações econômicas entre os agentes nacionais e internacionais.

29. Essa flexibilização de exigências cambiais acabou interferindo diretamente neste segundo requisito para aplicação da desoneração das exportações de serviços (ingresso de divisas), de modo que, conforme se demonstrará, as regras atualmente vigentes são completamente diferentes caso o recebimento pela exportação ocorra no exterior ou no Brasil.

30. Neste ponto, mister analisar as disposições pertinentes constantes da Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, do Banco Central do Brasil, que sucede o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais e regulamenta a Resolução nº 3.568, de 29 de maio de 2008, que dispõe sobre o mercado de câmbio:

“TÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

CAPÍTULO ÚNICO

Art. 2º As pessoas físicas e as pessoas jurídicas podem comprar e vender moeda estrangeira ou realizar transferências internacionais em reais, de qualquer natureza, sem limitação de valor, sendo contraparte na operação agente autorizado a operar no mercado de câmbio, observada a legalidade da transação, tendo como base a fundamentação econômica e as responsabilidades definidas na respectiva documentação.

(...)

Art. 11. Os pagamentos ao e os recebimentos do exterior devem ser efetuados por meio de transferência bancária ou, excepcionalmente, por outra forma prevista na legislação e nesta Circular.

(...)

Art. 28. A contratação de câmbio e a transferência internacional em reais relativas aos pagamentos ao exterior e aos recebimentos do exterior devem ser realizadas separadamente pelo total de valores de mesma natureza.

Art. 29. Nos contratos de câmbio ou nas transferências internacionais em reais que tiverem, respectivamente, liquidação ou lançamento no sistema, na mesma data, a contratação e o registro da transferência internacional em reais devem ser efetuados pelos valores integrais, podendo a movimentação dos recursos, do e para o exterior, ser efetuada pelo valor líquido, respeitadas as condições de legítimos credor e devedor previstas na regulamentação.

Art. 30. As operações simultâneas de câmbio ou de transferências internacionais em reais são consideradas, para todos os efeitos, operações efetivas, devendo ser adotados os procedimentos operacionais previstos na regulamentação e comprovado o recolhimento dos tributos incidentes nas operações.

§ 1º (Revogado pela Circular nº 3.752, de 27/3/2015.)

§ 2º A liquidação das operações simultâneas de câmbio em que a forma de entrega da moeda estrangeira seja classificada como “simbólica” deve ser pronta e ter o mesmo valor e moeda.

(...)

TÍTULO IV

OPERAÇÕES COM CLIENTES

CAPÍTULO I

OPERAÇÕES NO MERCADO DE CÂMBIO RELATIVAS ÀS EXPORTAÇÕES DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS

Art. 90. O exportador de mercadorias ou de serviços pode manter, no exterior, a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações.

Art. 91. O ingresso, no País, dos valores de exportação pode se dar em moeda nacional ou estrangeira, independentemente da moeda constante da documentação que ampara a exportação, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou à prestação dos serviços, e os contratos de câmbio podem ser celebrados para liquidação pronta ou futura, observada a regulamentação em vigor.

Art. 92. Os contratos de câmbio de exportação são liquidados mediante a entrega da moeda estrangeira ou do documento que a represente ao banco com o qual tenham sido celebrados.

Art. 93. O recebimento do valor decorrente de exportação deve ocorrer:

I - mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador;

II - a critério das partes, mediante crédito em conta mantida no exterior por banco autorizado a operar no mercado de câmbio no País, na forma da regulamentação em vigor; ou

III - por meio de transferência internacional em reais, aí incluídas as ordens de pagamento oriundas do exterior em moeda nacional, na forma da regulamentação em vigor.

§ 1º É admitido o recebimento em forma distinta das indicadas no caput nos casos de cartão de uso internacional emitido no exterior, de vale postal internacional ou de outro instrumento, nas situações previstas nesta Circular.

(...)

Art. 95. O recebimento da receita de exportação pode ocorrer em qualquer moeda, inclusive em reais, independentemente da moeda constante da documentação que amparou o embarque ou a prestação do serviço.”

31. Conforme se observa nos dispositivos colacionados, caso o exportador brasileiro receba o pagamento pela exportação:

- a) no exterior, poderá manter lá a integralidade dos recursos recebidos;
- b) no Brasil, entre as várias modalidades de operações disponíveis, algumas operações requerem efetiva conversão de moedas internacionais pela liquidação de contrato de câmbio (conquanto, a depender da modalidade, essa conversão cambial possa ocorrer em momento anterior, concomitante ou posterior ao pagamento pela exportação) e outras operações não requerem conversão de moedas em qualquer momento.

32. Na hipótese de o exportador brasileiro receber o pagamento pela exportação no exterior, a Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, em seu art. 10, estabeleceu expressamente, dispensa do efetivo ingresso de divisas para fruição dos benefícios de isenção e não incidência das contribuições em voga sobre receitas decorrentes da exportação de serviços caso o exportador resolva manter os recursos no exterior:

“Art. 10. Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º desta Lei, independe do efetivo ingresso de divisas a aplicação das normas de que tratam o § 1º e o inciso III do caput do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do caput do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”

33. Já na hipótese de o exportador brasileiro receber o pagamento pela exportação de serviços no Brasil, não há regra especial que exclua a exigência de ingresso de divisas estabelecida no inciso III do *caput* c/c § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

34. Todavia, conforme salientado acima, a legislação monetária e cambial brasileira vem sendo constantemente modificada para simplificar a operacionalização do mercado de câmbio e, nesse contexto, algumas das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para recebimento de suas exportações, conquanto exijam a efetiva conversão de moedas internacionais, permitem que essa conversão ocorra em momento anterior ou posterior à operação de pagamento pela exportação ou permitem que as transações financeiras ocorram em valores líquidos, malgrado as obrigações acessórias devam expressar todas as operações ocorridas (valores brutos).

35. Certamente, as disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que exigem o ingresso de divisas para a aplicação de desonerações tributárias devem ser interpretadas tendo em conta as simplificações operacionais permitidas pela legislação monetária e cambial.

36. Como exemplo de operações em que a operação que enseja ingresso de divisas ocorre em momento diferente da operação de pagamento pela exportação de mercadorias ou serviços, cite-se o disposto no Título VI (Contas de domiciliados no exterior em moeda nacional e transferências internacionais em reais) (arts. 168 a 186) da citada Circular nº 3.691, de 2013, do Banco Central do Brasil, que dispõe sobre o mercado de câmbio. Neste ponto, a legislação cambial permite que pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no exterior possam ser titulares de conta de depósito em moeda nacional no País e que, após remeter a essa conta recursos provenientes do exterior (operação que, obviamente, enseja ingresso de divisas), tais pessoas possam pagar a brasileiros pela exportação

de mercadorias ou serviços mediante transferência bancária de recursos dessa conta (operação que não enseja diretamente ingresso de divisas).

37. Conforme se percebe, a operação de pagamento pela exportação não enseja por si ingresso de divisas, pois tal ingresso já ocorreu em operação anterior. Sem embargo, demonstrando a existência de ingresso de divisas vinculado à operação de pagamento pela exportação, o art. 178 da referida norma estabelece que caracterizam “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”.

38. Nesse contexto, conclui-se que, na hipótese de o exportador brasileiro receber o pagamento pela exportação de serviços no Brasil, considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela legislação monetária e cambial que enseje conversão de moedas internacionais em momento anterior, concomitante ou posterior à operação de pagamento pela exportação, restando como matéria de prova a verificação da ocorrência da conversão de moedas no momento preconizado pela referida legislação.

39. Aliás, desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) vem interpretando que ocorre ingresso de divisas para fins da legislação das contribuições em diversas modalidades de pagamento pela exportação de serviços recebido por pessoas jurídicas nacionais em conformidade com as normas monetárias e cambiais aplicáveis. Veja-se:

Solução de Consulta Disit/SRRF10ªRF nº 11, de 25 de fevereiro de 2013:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Receitas Decorrentes de Prestação de Serviços a Pessoa Física ou Jurídica Residente ou Domiciliada no Exterior. Não-Incidência da Cofins. Possibilidade de Mera Intermediação entre a Prestadora dos Serviços e a Pessoa Residente ou Domiciliada no Exterior. Vínculo Negocial não Afetado pela Mera Intermediação de Terceira Pessoa. Efetividade de Ingresso de Divisas.

A existência de terceira pessoa, desde que agindo na condição de mero mandatário, entre a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e a prestadora dos serviços não afeta a relação jurídica negocial exigível entre estas últimas.

Os mecanismos de pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador estrangeiro, previstos no vigente Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), divulgado pela Circular Bacen nº 3.280, de 2005, representam efetivo ingresso de divisas no País e autorizam a aplicação das aludidas normas exonerativas.

Mesmo que sejam utilizadas quaisquer formas de pagamento válidas para fins de fruição da não-incidência em questão, 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 a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior.

Não se considera beneficiada pela não-incidência das contribuições, a prestação de serviços à 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 estabelecidas no vigente RMCCI.

Se inteiramente atendidos os requisitos para não-incidência da Cofins na prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, é possível a utilização de créditos na forma prevista no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º, e art. 6º, II, e § 1º, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 653; e Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), divulgado pela Circular Bacen nº 3.280, de 2005. (grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF07ªRF nº 67, de 2 de julho de 2013:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Não Incidência ou Isenção. Para fins de não incidência ou isenção da Cofins sobre a receita decorrente da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, o pagamento deve necessariamente representar ingresso de divisas no País. Prestação de Serviços em Favor de Armador Estrangeiro. Representante do Armador Atuando no País como Mero Mandatário. Na hipótese de prestação de serviços, efetuada por empresa domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a existência de terceira pessoa agindo na condição de mero mandatário da pessoa no exterior não descaracteriza a relação jurídica a que aludem o art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para fins de reconhecimento da não incidência ou isenção da Cofins. Prestação de Serviços em Favor de Armador Estrangeiro. Representante do Armador no País Atuando em Nome Próprio. Na hipótese de prestação de serviços, efetuada por empresa domiciliada no País, para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a existência de terceira pessoa agindo em nome próprio, e não na condição de mero mandatário da pessoa no exterior, descaracteriza a relação jurídica a que aludem o art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 14, III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, devendo ser exigido o recolhimento da Cofins. Efetivo Ingresso de Divisas no País. Os mecanismos de pagamento das despesas incorridas no País pelo transportador estrangeiro previstos no vigente Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, representam efetivo ingresso de divisas no País. Se os pagamentos desatenderem às determinações previstas no referido regulamento, não se pode considerar que houve efetivo ingresso de divisas no País. Caso o representante de transportador estrangeiro tenha sob sua guarda recursos de titularidade do seu representado, oriundos de receitas auferidas em razão do transporte internacional realizado a residente, domiciliado ou com sede no País, o pagamento realizado utilizando tais recursos, diretamente ao prestador de serviços brasileiro, sem transitar por conta, em moeda nacional ou estrangeira, titulada pelo transportador estrangeiro, não é válido para fins de reconhecimento da não incidência em pauta. Para fins de enquadramento na hipótese da não incidência em foco, ainda que seja utilizada forma de pagamento válida, 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 a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior. Cofins não Cumulativa. Créditos. Se inteiramente atendidos os requisitos para a não

incidência da Cofins sobre a receita decorrente da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, na hipótese de a prestadora se sujeitar à apuração não cumulativa dessa contribuição, revela-se cabível a utilização de créditos na forma determinada pelo § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 6º e 15; Lei nº 10.406, de 2002, art. 653; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, e Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI), divulgado pela Circular Bacen nº 3.280, de 2005, e suas atualizações. (grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF02ªRF nº 15, de 31 de agosto de 2011:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Prestação de Serviços. Tomador Residente ou Domiciliado no Exterior. Intermediação de Pessoa Domiciliada No País. Não-Incidência. Para fins de não-incidência da Cofins, é irrelevante a existência de intermediação de pessoa domiciliada no país na relação negocial entre o prestador de serviço nacional e o tomador residente ou domiciliado no exterior, desde que a terceira pessoa atue em nome e por conta deste, na condição de mero mandatário, e o pagamento do preço do serviço exportado represente ingresso de divisas, seguindo as normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III. (grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF09ªRF nº 154, de 28 de abril de 2009:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Prestação de Serviços. Exportação. Não-Incidência.

A existência de terceira pessoa na relação negocial entre pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e prestadora de serviços nacional, não afeta a relação jurídica exigível no art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de reconhecimento da não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que a terceira pessoa aja na condição de mero mandatário, ou seja, não aja em nome próprio, mas em nome e por conta do mandante pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Os mecanismos disponibilizados ao transportador estrangeiro para pagamento de despesas incorridas no País, segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, são (a) regular ingresso de moeda estrangeira; (b) débito em conta em moeda nacional titulada pelo transportador residente, domiciliado ou com sede no exterior, mantida na forma da regulamentação em vigor; ou (c) utilização dos recursos objeto de registros escriturais de que trata a seção 9 do capítulo 14 do RMCCI.

Apenas os mecanismos disponibilizados ao transportador estrangeiro para pagamento de despesas incorridas no País, segundo normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, representam efetivo ingresso de divisas no País e autorizam a aplicação das aludidas normas exonerativas.

Mesmo que sejam utilizadas quaisquer das formas de pagamento válidas para fins de fruição da não-incidência em questão, persistirá, sempre, a necessidade de comprovação do nexo causal entre o pagamento recebido por

uma pessoa jurídica domiciliada no País e a efetiva prestação dos serviços a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior.

Não se considera beneficiada pela não-incidência das contribuições, a prestação de serviços à 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II. (grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF04ªRF nº 75, de 12 de junho de 2009:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: Cofins. Prestação de Serviços a Residente ou Domiciliado no Exterior. Não incidência. Condições para gozo do benefício fiscal. A não incidência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, implica a existência de relação contratual cujo objeto seja a prestação do serviço em tela, estabelecida entre o beneficiário do favor fiscal, o prestador, e a pessoa residente ou domiciliada no exterior. Essa condição deve ser conjugada ao fato de a contraprestação representar ingresso de divisas no Brasil. No que concerne à primeira condição, admite-se que a relação comercial seja estabelecida por meio de mandatário, cuja instituição obedeça às regras do Código Civil Brasileiro. De outra parte, a concretização da efetiva entrada de divisas deve coadunar-se com os procedimentos constantes da legislação sobre movimentação cambial, em especial as editadas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III, § 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II. (grifou-se)

Solução de Consulta Disit/SRRF05ªRF nº 1, de 23 de janeiro de 2008:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: A Cofins não incide sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que o pagamento represente ingresso de divisas. Para tanto, considera-se ingresso de divisas o pagamento feito pela empresa tomadora estrangeira: (i) por meio de seus agentes ou representantes no Brasil ou (ii) mediante dedução das receitas auferidas por ela no Brasil, suscetíveis de remessa ao exterior. (grifou-se)

40. Demais disso, o único julgado colegiado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da matéria encontrado também adota esse entendimento esposado aqui sobre a ocorrência de ingresso de divisas:

REsp 1268345 / MA RECURSO ESPECIAL 2011/0174696-6 Relator(a) Ministro HERMAN BENJAMIN Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 27/11/2012 Data da Publicação/Fonte DJe 18/12/2012 TRIBUTÁRIO. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. COFINS. ART. 6º, II, DA LEI 10.833/2003. BENEFÍCIO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

1. Discute-se a incidência da Cofins sobre receitas relativas ao serviço de praticagem (auxílio ao comandante da embarcação que se aproxima do porto, considerando as peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação).

2. Não se está a questionar a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, até porque isso extrapola os limites do Recurso Especial.

3. O debate restringe-se ao art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, especificamente quanto ao atendimento aos dois requisitos legais para afastamento da tributação sobre as receitas relativas à prestação do serviço, quais sejam: a) prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior; e b) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

4. Ao julgar os Embargos Infringentes, o TRF manifestou-se claramente no sentido de que o serviço é prestado a pessoa domiciliada no exterior, afastando o que se aferiu no julgamento da Apelação. Não há como rever esse fato em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

5. Como o tomador do serviço está no exterior, é evidente que o preço será, de alguma forma, por ele suportado, ainda que indiretamente. Também é certo que, tendo sido o pagamento ao prestador realizado em moeda nacional, haverá ingresso de dinheiro estrangeiro, com subsequente conversão cambial.

6. Assim, como reconheceu o TRF ao julgar os Embargos Infringentes, preenche-se também o segundo requisito para reconhecimento do benefício isentivo.

7. Recurso Especial não provido. (grifou-se)

41. Veja-se o quanto argumentado pelo eminente Relator do transcrito julgado em seu voto, acolhido por unanimidade:

“Quanto ao segundo requisito para o benefício fiscal, é incontroverso que o prestador do serviço de praticagem recebe o preço em moeda nacional, pago pelo agente ou representante do transportador estrangeiro.

Inexiste, repito, pagamento em moeda conversível, ou seja, estrangeira, mas sim em dinheiro nacional.

Pela redação original do art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, que se referia a pagamento em moeda conversível, seria impossível reconhecer o benefício fiscal, já que inviável a interpretação ampliativa.

De fato, benefícios fiscais devem ser dados por lei específica (art. 150, § 6º, da CF), cuja interpretação há de ser restrita, nos termos do art. 111 do CTN.

Ocorre que, a partir da Lei 10.865/2004, o requisito passou a ser, simplesmente, existência de pagamento que represente ingresso de divisas.

No caso, como o tomador do serviço está no exterior, é evidente que o preço será, de alguma forma, por ele suportado, ainda que indiretamente. Também é certo que, sendo o pagamento realizado em moeda nacional, haverá ingresso de dinheiro estrangeiro, com subsequente conversão cambial.”(grifou-se)

[...]

50. Obviamente, sempre que, no caso concreto, houver dúvida sobre o cumprimento ou não da legislação monetária e cambial deve-se recorrer à autoridade competente para análise da regularidade da operação.

Conclusão

51. Diante do exposto, soluciona-se a divergência afirmando-se que:

a) a não incidência e a isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam o inciso III do *caput* c/c § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, apresentam regras diferentes conforme a pessoa jurídica

nacional receba o pagamento pela exportação de serviços no exterior ou no Brasil;

b) caso a pessoa jurídica nacional receba no exterior o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ela poderá manter os recursos integralmente no exterior, não se exigindo efetivo ingresso de divisas para aplicação das referidas desonerações tributárias, nos termos do art. 10 da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006;

c) caso a pessoa jurídica nacional receba no Brasil o pagamento pela prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, a aplicação das referidas desonerações tributárias depende do ingresso de divisas em decorrência do mencionado pagamento;

d) para que se considere ocorrido o ingresso de divisas, é indispensável o cumprimento das normas da legislação monetária e cambial, inclusive as regras operacionais.

e) considerando a notória flexibilização da legislação monetária e cambial acerca das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para recebimento de suas exportações, considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela referida legislação que enseje conversão de moedas internacionais em momento anterior, concomitante ou posterior à operação de pagamento pela exportação, ainda que em valores líquidos, restando como matéria de prova a verificação da ocorrência da conversão de moedas no momento preconizado pela legislação;

f) Sempre que, no caso concreto, houver dúvida sobre o cumprimento da legislação monetária e cambial, deve-se recorrer à autoridade competente para análise da regularidade da operação;

[...]

Conclusão

18. Em síntese, naquilo que interessa à presente consulta, extraem-se estas conclusões, a partir dos atos interpretativos acima transcritos:

i) O art. 14, III e § 1º, da vigente Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, isenta da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração cumulativa, as receitas dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior — devendo estes ser entendidos nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018 — cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, por meio do sistema bancário, na forma da legislação monetária e cambial pertinente, inclusive as regras operacionais, observada, em especial, a Circular Bacen nº 3.691, de 2013, e alterações posteriores. Desta forma, para gozo da isenção em apreço, os serviços prestados pela ora consulente necessitam ser passíveis de enquadrar-se nos parâmetros estabelecidos pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018, ao passo que o ingresso de divisas precisa configurar-se nos termos já expostos acima;

- ii) Ainda que seja utilizada forma de pagamento válida para o fim de enquadramento na hipótese de 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;
- iii) Não se considera beneficiada pela exoneração das mencionadas 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;
- iv) Os serviços alcançados pela norma de isenção da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no estrangeiro, 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 território nacional, ainda que para atendimento de demanda do mandante domiciliado no exterior;
- v) Considerando a notória flexibilização da legislação monetária e cambial acerca das operações disponibilizadas aos exportadores brasileiros para recebimento de suas exportações, considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela referida legislação que enseje conversão de moedas internacionais em momento anterior, concomitante ou posterior à operação de pagamento pela exportação, ainda que em valores líquidos, restando como matéria de prova a verificação da ocorrência da conversão de moedas no momento preconizado pela legislação;
- vi) Sempre que, no caso concreto, houver dúvida sobre o cumprimento da legislação monetária e cambial, deve-se recorrer à autoridade competente para análise da regularidade da operação.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Diante do exposto, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Divergência nº 1, de 13 de janeiro de 2017, e com as Soluções de Consulta Cosit nº 346, de 26 de junho de 2017, e nº 25, de 23 de março de 2020, que constituem parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os fins de Direito, como se nele estivessem integralmente reproduzidas.

Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, na forma do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 7º, § 2º, e 19 a 21 da

Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, bem como do art. 10 da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014, sendo aplicável esta última hipótese no caso de existência de despacho decisório de ineficácia sobre a espécie fundado no art. 18, VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se a ementa desta Solução de Consulta. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade desta Secretaria Especial do domicílio tributário da consultante as medidas adequadas à observância do presente ato (art. 23, V, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013).

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação