



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	160 – COSIT
DATA	14 de junho de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

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

A isenção e a não incidência da Cofins sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam, respectivamente, o inciso III do **caput** do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o inciso II do **caput** do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, estão condicionadas à prestação desses serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e ao ingresso de divisas.

Observadas as disposições contidas na legislação monetária e cambial, as receitas de exportação podem ser ingressadas ou recebidas no Brasil em reais ou em moeda estrangeira, independentemente da moeda constante da negociação comercial, prévia ou posteriormente à prestação dos serviços, observadas as disposições gerais sobre o ingresso e o recebimento de recursos no Brasil.

Considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela 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.

Para configuração de exportação de prestação de serviço, o tomador do serviço deve ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento pelo serviço deve representar efetivo ingresso de divisas, observadas as disposições contidas na legislação tributária, monetária e cambial.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, II; Resolução BCB nº 277, de 2022, art. 46; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

A isenção e a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam, respectivamente, 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 **caput** do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, estão condicionadas à prestação desses serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e ao ingresso de divisas.

Observadas as disposições contidas na legislação monetária e cambial, as receitas de exportação podem ser ingressadas ou recebidas no Brasil em reais ou em moeda estrangeira, independentemente da moeda constante da negociação comercial, prévia ou posteriormente à prestação dos serviços, observadas as disposições gerais sobre o ingresso e o recebimento de recursos no Brasil.

Considera-se cumprido o requisito de ingresso de divisas em qualquer modalidade de pagamento autorizada pela 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.

Para configuração de exportação de prestação de serviço, o tomador do serviço deve ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento pelo serviço deve representar efetivo ingresso de divisas, observadas as disposições contidas na legislação tributária, monetária e cambial.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017.**

**Dispositivos legais:** Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, III, § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, II; Resolução BCB nº 277, de 2022, art. 46; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

## RELATÓRIO

A consulente supramencionada formulou consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma que exerce a atividade de produção cinematográfica de filmes, vídeos, programas de televisão e de distribuição de filmes e que presta seus serviços para pessoas jurídicas situadas no exterior. Nesse contexto, explica que *“foi contratada (...) para a produção de documentário, cuja propriedade intelectual é de titularidade da contratante residente no exterior, sendo a abrangência territorial global, sendo possível a distribuição da obra produzida no mundo todo”*.

3. Quanto ao pagamento por esse serviço, a consulente assevera que *“recebe valores equivalentes a percentuais incidentes sobre o orçamento de produção da obra, (...) recebendo estes valores através de transferência realizada da conta da contratante no Brasil, diretamente à sua conta bancária, também mantida com instituição financeira brasileira no Brasil”* (fl. 10). Ressalta também que *“para a contratante ter conta em instituição financeira brasileira é necessário o cumprimento das normas regulatórias do Banco Central do Brasil”*.

4. Alega que *“a prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas no Brasil é isenta da contribuição social ao PIS e à COFINS, nos termos do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e art. 6º, II, Lei nº 10.833/03 (COFINS)”*, e que *“a Circular do Bacen nº 3.691/13 considera, em seu art. 178, inciso I, que há ingresso de recursos no país (...) nos débitos efetuados em contas de depósito ou de pagamento pré-paga em moeda nacional tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior”* (fl. 12).

5. Justifica que *“o objeto da pesquisa limita-se a saber se o pagamento realizado pela contratante, no exemplo aqui descrito, considerando o teor da Circular BACEN nº 3.691/13, e a documentação apresentada, representa ingresso de divisas nos termos do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e art. 6º, II da Lei nº 10.833/03 (COFINS), habilitando a aplicação da isenção na hipótese”*.

6. Por fim, cita a Solução de Divergência Cosit nº 1, de 13 de janeiro de 2017, e tece os seguintes questionamentos:

*I – O pagamento realizado pela contratante à Consulente no exemplo indicado representa ingresso de divisas apto a cumprir os requisitos do arts. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e art. 6º, II da Lei nº 10.833/03 (COFINS)?*

*II – A operação de prestação de serviços descrita está abrangida pela isenção do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637/02 (PIS) e art. 6º, II da Lei nº 10.833/03 (COFINS)?*

*III – Caso a resposta à pergunta anterior seja negativa, como seria possível o cumprimento do requisito do ingresso de divisas na operação descrita, considerando-se que o tomador, apesar de ser estabelecido no exterior, utiliza conta bancária mantida em instituição financeira brasileira?*

## FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, ressalta-se que a legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) está, em nível legal, prevista nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da RFB a matéria está disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

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

8. A apresentação de consulta, se formulada em conformidade com as condições de eficácia, produz os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 26 da supracitada Instrução Normativa.

8.1. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos a consulta que atender as condições de eficácia previstas nos arts. 2º a 17 da mencionada Instrução Normativa. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

8.2. De acordo com o art. 33 e o art. 39, § 2º dessa Instrução Normativa, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o Consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

### **Exame das condições de admissibilidade da consulta**

9. Os já referidos arts. 2º a 17, e arts. 33 e 39, § 2º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, estabelecem quem possui legitimidade para apresentar consulta, outros requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verificado que as condições estão presentes, passa-se à análise da solução da consulta.

### **Exame dos questionamentos**

10. Os questionamentos versam, em síntese, sobre a aplicação, especificadamente, da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na prestação de serviços de produção

de documentário para pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

11. Para melhor elucidação da matéria, primeiramente transcrevem-se os dispositivos legais que tratam da isenção e da não incidência das contribuições sociais em testilha.

12. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu o seguinte:

*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.*

*(...)*

*(grifou-se)*

13. 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, dispõe:

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

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

*(...)*

*(grifou-se)*

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

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

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

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

*(...)*

*(grifou-se)*

15. Feitas as reproduções da legislação pertinente para o deslinde do presente feito, parte-se para a análise do caso concreto.

## DA CARACTERIZAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS PARA FINS DE APLICAÇÃO DA ISENÇÃO E DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

16. No primeiro questionamento, a consultante tem dúvida se há ingresso de divisas quando a pessoa jurídica tomadora do serviço, residente ou domiciliada no exterior, possui conta bancária em moeda nacional no Brasil e efetua o pagamento pelo serviço por meio dessa conta.

17. No âmbito da RFB, a matéria foi disciplinada por meio da Solução de Divergência Cosit RFB nº 1, de 13 de janeiro de 2017,<sup>1</sup> cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria Especial quanto à interpretação a ser dada à matéria, consoante § 2º do art. 39 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.<sup>2</sup> Seguem trechos da referida Solução de Divergência que respondem o presente questionamento:

### ***Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2017***

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*EMENTA: 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*

<sup>1</sup> Disponível na íntegra em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79708>> (Acesso em 21 nov. 2023). Ementa publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 jan. 2017.

<sup>2</sup> IN RFB nº 2.058, de 2021: Art. 39. (...) § 2º A solução de divergência possui efeito vinculante, nos termos do art. 33.

*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.*

(...)

#### **Fundamentos**

(...)

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.*

(...)

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 arrepio 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:*

*(...)*

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:*

*(...)*

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.*

(...)

### **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;*

*(...)*

*(grifou-se)*

18. Conforme observado, 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.

19. Em que pese a análise contida na Solução de Divergência supracitada basear-se na já revogada Circular Bacen nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, a Resolução BCB nº 277, de 31 de dezembro de 2022, traz dispositivo que caracteriza o ingresso de receitas oriundas de exportação de maneira semelhante. Vejamos o que ambas as normativas dispõem sobre o assunto:

***Circular Bacen nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013 (revogada)***

*Art. 168. As pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, observadas as disposições deste Título, podem ser titulares de: (Redação dada, a partir de 1º/10/2021, pela Resolução BCB nº 137, de 9/9/2021.)*

***I - contas de depósito em moeda nacional no País, exclusivamente em bancos autorizados a operar no mercado de câmbio; (Incluído, a partir de 1º/10/2021, pela Resolução BCB nº 137, de 9/9/2021);***

*II - contas de pagamento pré-pagas em moeda nacional, no País, mantidas em instituição autorizada a operar no mercado de câmbio. (Incluído, a partir de 1º/10/2021, pela Resolução BCB nº 137, de 9/9/2021).*

*§ 1º As contas em moeda nacional de residentes, domiciliados ou com sede no exterior devem conter características que as diferenciem das demais contas, de modo a permitir sua pronta identificação. (Redação dada, a partir de 1º/10/2021, pela Resolução BCB nº 137, de 9/9/2021.)*

(...)

*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. 178. Para fins e efeitos deste Título, caracterizam:*

***I - ingressos de recursos no País: os débitos efetuados em contas de depósito ou de pagamento pré-paga em moeda nacional tituladas por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no exterior, exceto quando se tratar de movimentação direta entre duas contas de que trata este Título; (Redação dada, a partir de 1º/10/2021, pela Resolução BCB nº 137, de 9/9/2021.)***

(...)

*(grifou-se)*

#### ***Resolução BCB nº 277, de 31 de dezembro de 2022***

*Art. 46. As receitas de exportação podem ser ingressadas ou recebidas no Brasil em reais ou em moeda estrangeira, independentemente da moeda constante da negociação comercial, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou à prestação dos serviços, observadas as disposições gerais sobre o ingresso e o recebimento de recursos no Brasil.*

*§ 1º O recebimento do valor da exportação pode ocorrer, entre outras formas, mediante crédito em conta mantida no exterior por instituição autorizada a operar no mercado de câmbio no País, a critério das partes.*

*§ 2º A operação de câmbio de exportação pode ser celebrada prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou da prestação do serviço, observados os prazos estabelecidos nesta Resolução.*

20. 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.

21. Deste modo, responde-se ao primeiro questionamento afirmando-se que há ingresso de divisas quando a pessoa jurídica tomadora do serviço, residente ou domiciliada no exterior, possui conta bancária em moeda nacional no Brasil e efetua o pagamento pelo serviço por meio dessa conta.

#### DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NA EXPORTAÇÃO DO SERVIÇO DE PRODUÇÃO DE DOCUMENTÁRIO

22. O segundo questionamento refere-se à conceituação de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária. No caso, a peticionante procura sanar dúvida se sua prestação de serviço de produção de documentário a empresa residente ou domiciliada no exterior estaria abarcada na hipótese de não incidência prevista no inciso II do **caput** do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, e no inciso II do **caput** do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, no que tange à Cofins.

23. O conceito de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária foi disciplinado por esta Secretaria Especial por meio do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 11 de outubro de 2018,<sup>3</sup> conforme se observa nos trechos colacionados a seguir (sem os grifos do original):

#### ***Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018***

*Assunto. NORMAS DE INTERPRETAÇÃO - CONCEITOS*

*EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*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.*

(...)

#### ***I - B***

#### ***PIS/Pasep e Cofins e o conceito de exportação de serviços***

*7. A CF/88 veda a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as “receitas decorrentes de exportação” (inclusive de serviços), conforme disposto no art. 149, § 2º, I, em texto introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001. Já o legislador infraconstitucional afastou da incidência dessas contribuições as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para a pessoa residente ou domiciliada no exterior. Se a aplicação do disposto no art. 149 requer o enfrentamento dos mesmos desafios indicados acima, nos itens 5 e 6, por outro lado impõe-se o exame das normas infraconstitucionais à*

<sup>3</sup> Disponível na íntegra em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96347>> (Acesso em 21 nov. 2023). Ementa publicada no DOU de 8 nov. 2018.

luz da limitação imposta pela EC nº 33/2001, de modo a assegurar que sua aplicação não resulte em desobediência à vedação imposta pelo texto vigente da Carta.

8. Fato é que o art. 14, III da MP 2.158-35/01 – que é anterior à EC nº 33/01 e se refere à incidência das contribuições sobre receitas sujeitas ao regime cumulativo – já isentava as receitas dos serviços prestados a pessoa “residente ou domiciliada no exterior” antes da inovação constitucional que passou a prever a imunidade das receitas de exportação.

9. Na mesma linha, a legislação aplicável ao regime não-cumulativo dessas contribuições previu a “não incidência” da Contribuição para o PIS/Pasep quando o tomador for “residente ou domiciliado no exterior”, conforme se apreende da leitura do art. 5º, II, da Lei nº 10.637/02, idêntico em conteúdo ao art. 6º, II, da Lei nº 10.833/03, este último aplicável à Cofins (ambos com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):

“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; ...”  
(grifos nossos)

10. No caso da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, afora o desafio a superar na tarefa de delinear um conceito de exportação de serviços, há a necessidade de se buscar uma compreensão do texto legal que não reduza o alcance da imunidade outorgada pela CF. Todavia, considerando que o constituinte derivado optou por uma norma aberta, por um conceito jurídico indeterminado, vislumbra-se aqui a existência de uma certa margem para sua interpretação. É razoável então assumir, *prima facie*, que aquelas hipóteses contempladas pela legislação das contribuições, tanto na parte aplicável ao regime cumulativo (MP nº 2.158-35/01, art. 14, II) quanto na normativa referente ao regime não-cumulativo (Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; e Lei nº 10.833/03, art. 6º, II), alcançariam satisfatoriamente os eventos pretendidos pelo constituinte derivado.

11. Contudo, mesmo que seguir essa linha interpretativa nos autorize a supor solucionada a questão da imunidade de PIS/Pasep e de Cofins, se atentarmos para a fragilidade dos argumentos oferecidos pelo judiciário para fundamentar importantes decisões recentes sobre outros temas tributários e para o fato de haver uma jurisprudência ainda incipiente sobre a matéria aqui evocada, levando em conta, além disso, os riscos inerentes a toda situação de indefinição ou incerteza jurídica, torna-se forçoso reconhecer que permanece na ordem do dia a necessidade de se preencher, o quanto antes, o vácuo conceitual de que resente a expressão em apreço.

(...)

24. Do Parecer Normativo em referência, infere-se que, embora a conceituação de exportação de serviços seja em essência complexa, a legislação aplicável ao regime não-cumulativo previu, de forma objetiva, a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando, cumulativamente: (1) o tomador do serviço for “residente ou domiciliado no exterior”, e (2) o

pagamento do serviço representar ingresso de divisas, conforme se depreende da leitura do art. 5º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), idêntico em conteúdo ao art. 6º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins). Esses mesmos requisitos também são observados, para o caso de isenção, na legislação aplicável ao regime cumulativo destes tributos, conforme disposto no art. 14, inciso III, e § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

25. Ademais, a despeito das críticas que podem ser arguidas, os dispositivos citados 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.

26. Deste modo, atendidos os requisitos objetivos assim postos - relativos à localização do tomador e à cobertura cambial no pagamento pelos serviços -, somente se comprovada a simulação será descaracterizada a exportação de serviços, afastando a aplicação da norma que prevê a desoneração em relação às contribuições.

27. Diante do exposto, quanto ao segundo questionamento tecido pela consulente, responde-se que a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na exportação do serviço de produção de documentários é condicionada ao cumprimento dos requisitos dispostos na legislação de regência. Para configuração de exportação de serviço, o tomador do serviço deve ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento pelo serviço deve representar efetivo ingresso de divisas, observadas as disposições contidas na legislação tributária, monetária e cambial.

28. Por fim, sendo afirmativas os dois primeiros questionamentos, resta prejudicada a terceira indagação da consulta.

## CONCLUSÃO

29. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

29.1. A isenção e a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas decorrentes da exportação de serviços de que tratam, respectivamente, o inciso III, e § 1º, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, estão condicionadas à prestação desses serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e ao ingresso de divisas;

29.2. Observadas as disposições contidas na legislação monetária e cambial, as receitas de exportação podem ser ingressadas ou recebidas no Brasil em reais ou em moeda estrangeira, independentemente da moeda constante da negociação comercial, prévia ou posteriormente à prestação dos serviços, observadas as disposições gerais sobre o ingresso e o recebimento de recursos no Brasil.

29.3. 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; e

29.4. 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.

29. 5. Para configuração de exportação de prestação de serviço, o tomador do serviço deve ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento pelo serviço deve representar efetivo ingresso de divisas, observadas as disposições contidas na legislação tributária, monetária e cambial.

*Assinatura digital*

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*Assinatura digital*

HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit01

*Assinatura digital*

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

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

*Assinatura digital*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Cotri

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2017. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit