



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

34 – COSIT

DATA

10 de março de 2026

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISENÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. INGRESSO DE DIVISAS. CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO DE REGISTRO DE MARCAS E PATENTES

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 24 de agosto de 2001, e o inciso II do *caput* do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 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.

Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista do art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, com redação dada pela Lei nº 14.286, de 29 de dezembro de 2021, independe do efetivo ingresso de divisas para aplicação da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Para configuração de exportação de prestação de serviços para fins da aplicação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, 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.

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.

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 30 de dezembro de 2002, e 14, inciso III, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 160, DE 14 DE JUNHO DE 2024, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, inciso III, § 1º; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 5º, inciso II; Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, 15 de dezembro de 2022, art. 20, § 2º; e Resolução BCB nº 277, de 31 de dezembro de 2022, art. 46.

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 24 de agosto de 2001, e o inciso II do *caput* do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 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.

Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista do art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, com redação dada pela Lei nº 14.286, de 29 de dezembro de 2021, independe do efetivo ingresso de divisas para aplicação da não incidência da Cofins sobre receitas de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Para configuração de exportação de prestação de serviços para fins da aplicação da legislação da Cofins, 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.

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.

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 29 de dezembro de 2003, e 14, inciso III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para o fim de reconhecimento da não-incidência/isenção da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 160, DE 14 DE JUNHO DE 2024, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 346, DE 26 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, inciso III; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, inciso II; Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, art. 1º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, 15 de dezembro de 2022, art. 20, § 2º; e Resolução BCB nº 277, de 31 de dezembro de 2022.

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. OPERAÇÃO DE CÂMBIO. SERVIÇO DE REGISTRO DE MARCAS E PATENTES

No que diz respeito à incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, esclareça-se ao interessado que, havendo a exportação de serviços, a liquidação de contrato de câmbio para ingresso de recursos no País relativo ao respectivo pagamento incide no disposto no Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B, inciso I, desde que, no ingresso, sejam cumpridos os requisitos previstos nas normas cambiais expedidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil para a celebração, regularidade e liquidação dos contratos de câmbio atrelados a operações de câmbio.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B, *inciso I*.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, com ramo de atividade de prestação de serviços advocatícios, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre interpretação da legislação tributária federal relativa a tributos por ela administrados, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. Em sua petição, relata ser contratada por uma empresa brasileira para prestar o serviço de registro de marcas e patentes de empresas estrangeiras no Brasil, com registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) brasileiro, visando proteção da marca contra qualquer tipo de pirataria ou uso indevido de seu nome no país.

3. Ressalta que a execução e o resultado do serviço são produzidos no Brasil, o pagamento é feito no Brasil, mas por empresas estrangeiras originando ingresso de divisas.

4. Registra o seguinte entendimento da RFB acerca de exportação de serviços:

“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 do tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvado a existência de definição legal distinta da aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário”.
5. Esclarece que a partir de janeiro de 2024, já no regime de tributação do lucro presumido, seguirá prestando os mesmos serviços no modelo descrito.
6. Relaciona na fundamentação legal: Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 11 de outubro de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 20; e Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007 (Regulamento do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF), art. 15-B.
7. Por fim, apresenta o seguinte questionamento:
 - 1- Com base em todas as informações fornecidas acima a Consulente, desenquadrada do Simples Nacional a partir de 2024, indaga se é correto a não incidência da Cofins e do Pis e a não incidência do IOF nestas operações?
8. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

9. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.
10. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre aquele.
11. Assim, a consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da Solução da Consulta.
12. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a

tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre a situação narrada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, ela se aplica.

13. Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a Solução de Consulta tem efeito vinculante no âmbito da RFB a partir da data de sua publicação e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

14. Feitas essas ressalvas, e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade e passa-se à análise do mérito.

15. Na consulta apresentada, a consulente, que presta serviços advocatícios, aduz, em síntese, que é contatada por uma empresa brasileira para prestar o serviço de registro de marcas e patentes de empresas estrangeiras no Brasil, ou seja, executa o serviço no Brasil, o resultado é produzido no Brasil e o pagamento é feito no Brasil por empresas estrangeiras representando ingresso de divisas.

15.1. Ressaltando que a partir de 2024, já no regime de tributação pelo lucro presumido, continuará prestando os mesmos serviços no modelo apresentado, questiona acerca da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e da não incidência do IOF sobre as receitas auferidas nas referidas operações.

16. Acerca da caracterização do ingresso de divisas e o conceito de exportação de serviços para fins de aplicação da isenção e da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, foi exarada por esta Coordenação-Geral de Tributação – Cosit a Solução de Consulta Cosit nº 160, de 14 de junho de 2024,¹ cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de junho de 2024, e cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito da RFB, por força do inciso I do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.² Reproduzem-se trechos da referida Solução de Consulta pertinentes para elucidação do presente feito:

Solução de Consulta Cosit nº 160, de 2024

FUNDAMENTOS

(...)

Exame dos questionamentos

¹ Disponível na íntegra em <<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/138828>> (acesso em 26 fev. 2026)

² Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021: Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e (...)

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 (...) 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:

(...)

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:

(...)

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, (...). Seguem trechos da referida Solução de Divergência que respondem o presente questionamento:

Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2017

(...)

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. (...):

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

(...)

Resolução BCB n º 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 2018,³ 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 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

³ Disponível na íntegra em <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/96347> (acesso em 26 fev. 2026)

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.

(...)

17. Cabe ressaltar que 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.

18. Neste sentido, no que tange ao ingresso de divisas, a Instrução Normativa RFB nº 2.121, 15 de dezembro de 2022, que consolida as normas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, dispõe o seguinte:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

Art. 20. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas:

(...)

II - de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso III e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II);

(...)

§ 2º A aplicação do disposto no inciso II do caput independe do efetivo ingresso de divisas, na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006 (Lei nº 11.371, de 2006, art. 10).

(grifou-se)

18.1. Ou seja, 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.

19. Quanto à possibilidade de mera intermediação entre a prestadora dos serviços e a pessoa residente ou domiciliada no exterior para fins de reconhecimento da não incidência/isenção da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins, assim se posicionou a Cosit, por meio da Solução de

Consulta Cosit nº 346, de 26 de junho de 2017,⁴ cuja ementa foi publicada no DOU de 3 de julho de 2017, também com entendimento vinculante, conforme ementa parcialmente reproduzida abaixo:

Solução de Consulta Cosit nº 356, de 2017

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: 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

⁴ Disponível na íntegra em <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/84183> (acesso em 26 fev. 2026)

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 (...)

20. Dos excertos das Soluções de Consulta Cosit nº 160, de 2024, e nº 346, de 2017, anteriormente reproduzidos, e do art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, 15 de dezembro de 2022, depreende-se que:

20.1. 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 24 de agosto de 2001 (regime cumulativo), o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (regime não cumulativo para a Cofins), e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (regime não cumulativo para a Contribuição para o PIS/Pasep), estão condicionadas: (i) à prestação desses serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e (ii) ao ingresso de divisas;

20.2. 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;

20.3. 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;

20.4. na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista do art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, com redação dada pela Lei nº 14.286, de 29

de dezembro de 2021,⁵ independe do efetivo ingresso de divisas para aplicação da não incidência das referidas contribuições sobre receitas de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, nos termos do § 2º do art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, 15 de dezembro de 2022;

20.5. 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; e

20.6. 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.

21. A despeito das críticas que podem ser arguidas, os dispositivos em análise, quais sejam, o inciso III, e § 1º, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 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.

21.1. 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.

22. Esclareça-se que, independentemente de não terem sido prestadas todas as informações acerca da prestação dos serviços realizados pela consulente, informações estas imprescindíveis à verificação dos requisitos explicitados, cabe a ela, e não à RFB, certificar-se do seu preenchimento de modo que as referidas receitas sejam isentas ou não tenham incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por corresponderem a receitas de exportação de serviços de que tratam, respectivamente, o inciso III, e § 1º, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

23. Impende registrar que, no que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, por já existir Solução de Consulta Cosit disciplinando parte das matérias consultadas, todos os sujeitos passivos, inclusive a interessada, podem nelas se respaldar, ficando, portanto, a presente Solução de Consulta parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nº 160, de 14 de junho de 2024; e nº 346, de 26 de junho de 2017; por força do disposto no art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

⁵ Lei nº 11.371, de 2006: Art. 1º Fica facultada a manutenção, no exterior, dos recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País. (Redação dada pela Lei nº 14.286, de 2021)

24. No que diz respeito à incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, esclareça-se ao interessado que, havendo a exportação de serviços, a liquidação de contrato de câmbio para ingresso de recursos no País relativo ao respectivo pagamento incide no disposto no Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B, inciso I, desde que, no ingresso, cumpra os demais requisitos previstos nas normas cambiais expedidas pela autoridade competente.

25. Observa-se que, em que pese referir-se à operação de receita de exportação mantida no exterior, importa ressaltar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer SEI nº 83/2019/CAT/PGA/PGFN/ME, de 21 de junho de 2019, manifestou o entendimento de que, em se tratando de IOF nas operações de câmbio, deve-se também observar as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil para a celebração, regularidade e liquidação dos contratos de câmbio atrelados a operações de câmbio. Portanto, devem ser observadas as normas instituídas pelas referidas entidades, notadamente a Resolução BCB nº 277, de 31 de dezembro de 2022, que regulamenta a Lei nº 14.286, de 29 de dezembro de 2021, em relação ao mercado de câmbio e ao ingresso de recursos no País.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, conclui-se e responde-se à consulente que:

26.1. No que tange à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

(i) 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 24 de agosto de 2001, o inciso II do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estão condicionadas à prestação desses serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e ao ingresso de divisas;

(ii) nos contratos que envolvem prestação de serviços firmados entre pessoa jurídica domiciliada no Brasil e pessoa jurídica tomadora residente ou domiciliada no exterior, fica evidente o atendimento da primeira condição legalmente imposta;

(iii) essa condição também se verifica quando houver a interposição de agente ou representante na efetivação do contrato de prestação de serviços, no caso de validamente figurar como contratado prestador de serviços brasileiro e como contratante pessoa jurídica estrangeira, cujo representante no Brasil, 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, persistindo incólume a relação jurídica entre a contratada e a pessoa jurídica estrangeira;

(iv) 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;

(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) o pagamento deve observar as normas monetária e cambial vigentes e deve haver sempre a necessidade da comprovação do nexos causal entre o pagamento recebido por uma pessoa jurídica no País e a efetiva prestação dos serviços à pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior;

(vii) na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista do art. 1º da Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, com redação dada pela Lei nº 14.286, de 29 de dezembro de 2021, independe do efetivo ingresso de divisas para aplicação da não incidência das referidas contribuições sobre receitas de serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior;

(viii) 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;

(ix) para configuração de exportação de prestação de serviço para fins da aplicação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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; e

(x) compete à consulente certificar-se de que se todos os requisitos anteriormente explicitados se encontram preenchidos de modo que as receitas auferidas pela prestação dos serviços por ela realizados sejam isentas ou não tenham incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por corresponderem às receitas de exportação de serviços de que tratam, respectivamente, o inciso III, e § 1º, do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II

do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

26.2. No que diz respeito à incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, esclareça-se ao interessado que, havendo a exportação de serviços, a liquidação de contrato de câmbio para ingresso de recursos no País relativo ao respectivo pagamento incide no disposto no Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B, inciso I, desde que, no ingresso, sejam cumpridos os requisitos previstos nas normas cambiais expedidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil para a celebração, regularidade e liquidação dos contratos de câmbio atrelados a operações de câmbio.

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Contribuições Sociais sobre a Receita e a Importação

De acordo. À consideração da Coordenação-Geral da Tributação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos Sobre a Renda,
Patrimônio e Operações Financeiras

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Receita Bruta
e Produtos Industrializados

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente às Soluções de Consulta Cosit nº 160, de 2024, e nº 346, de 2017, com base no art. 33, I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

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