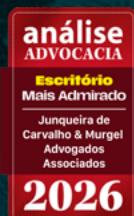


JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

REFORMA TRIBUTÁRIA

**NORMAS GERAIS:
IMUNIDADE SOBRE SERVIÇOS
DESTINADOS À EXPORTAÇÃO**



Best Lawyers

NORMAS GERAIS: **IMUNIDADE SOBRE SERVIÇOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO**

INTRODUÇÃO

Embora já tenhamos abordado de maneira geral o tema das imunidades, é importante destacar alguns pontos sobre a imunidade relativa à exportação de serviços.

Isso porque, atualmente, esse tema ainda tem gerado muitas controvérsias no âmbito do ISSQN. Assim, torna-se relevante examinar em que medida a reforma tributária resolveu (ou não) esses conflitos.

HISTÓRICO NORMATIVO

A redação original da Constituição da República de 1988 não determinava a desoneração da exportação de serviços para o exterior.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 3/1993, foi incluído o §3º ao art. 156, por meio do qual determinou-se que **caberia à Lei Complementar excluir do campo de incidência do ISSQN as exportações de serviços para o exterior.**

→ Verifica-se, assim, que a EC nº 3/93 não estabeleceu uma norma de não incidência, optando, simplesmente, por delegar à lei complementar a possibilidade de realizar a mencionada exclusão. Em outras palavras, tratava-se de dispositivo constitucional não autoaplicável.

Passados dez anos da publicação da EC nº 3/1993, a Lei Complementar nº 116/2003 passou a dispor, em seu artigo 2º, inciso I, que o ISSQN não incidiria sobre exportações de serviços para o exterior, esclarecendo, no

parágrafo único, que não se enquadram no conceito de exportação “os serviços desenvolvidos no Brasil **cujo resultado aqui se verifique**”.

→ Dessa forma, o núcleo da regra matriz de não incidência previsto na Lei Complementar nº 116/2003 pressupõe a definição do que significa “**resultado**”.

As Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS) também previam, em seus artigos 5º e 6º (respectivamente) a não incidência das mencionadas contribuições sobre serviços **destinados ao exterior**.

No entanto, ao invés de adotarem o critério do “resultado”, determinaram que as contribuições não incidiriam sobre “*a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisa*”.

→ Sendo assim, era irrelevante perquirir se o serviço teria sido consumido no Brasil ou no exterior, desde que destinado à residente no exterior e representasse ingresso de divisas.

CONCEITO DE “RESULTADO”

A definição do que seria o “resultado” previsto na Lei Complementar nº 116/2003 ocasionou grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial, pois este poderia ser considerado resultado consumação ou resultado utilidade.

O conceito de **resultado consumação** pressupunha que o resultado se verificaria onde o serviço é consumado. O conceito de **resultado utilidade**, por sua vez, seria determinado pelo local onde ocorreria a fruição do serviço. Assim, a depender do conceito adotado, haveria divergência quanto a abrangência ou não do serviço no conceito de exportação para fins de não incidência.

A doutrina majoritária adotava o conceito de *resultado utilidade* fazendo, no entanto, por diferentes razões:

- Para parte da doutrina¹, a norma introduzida no §3º, II, do art. 156 da CR/1988 seria uma regra de imunidade e, como tal, deveria ser interpretada de modo a dar a maior efetividade possível.
- Outros² entendiam que ao definir as exportações de serviço, o art. 2º da LC nº 116/2003 tentou equipará-las às exportações de mercadorias. Como a mercadoria deve sair do território nacional para ser considerada exportada, o serviço seria considerado exportado quando seu produto “saísse” do Brasil para tomador no exterior.
- Também se alegava³ que o conceito de resultado depende da compreensão do conceito de serviço. Assim, sendo o serviço um “esforço humano prestado em benefício de outrem”, o resultado seria a utilidade do serviço.
- Por fim, alguns⁴ entendiam que o conceito de “resultado” seria o mesmo nas legislações do ISSQN e do PIS/COFINS importação. Isso porque compreender o conceito de resultado como consumação excluiria da regra de isenção todos os serviços que fossem inteiramente prestados no Brasil para beneficiários no exterior, o que os tornaria menos competitivos no mercado internacional.

Para a doutrina minoritária⁵ (que adotava o critério do resultado consumo) – o critério material da regra matriz de incidência do ISSQN é a prestação de serviço, não incidindo o imposto sobre a sua utilidade uma vez que essa seria um “fenômeno econômico social e não jurídico”.

1 MARTINS, Ives Gandra e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 217, São Paulo> Dialética, 2013, p.42/49.

2 RONCAGLIA, Marcelo Marques, O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 129, São Paulo, Dialética, 2006, P. 101.

3 ÁVILA Humberto, Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado *Revista Dialética de Direito Tributário* n 134, São Paulo, Dialética, 2006, p.105).

4 MACEDO, Alberto, ISS e PIS-COFINS- Importação- critérios espacial e pessoal na prestação internacional de serviços, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187, São Paulo: Dialética, 2011, p. 10.

5 MOURA Fabio Clasen. *Impostos sobre serviços: operações intermunicipais e internacionais – importação e exportação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 159/168.

JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA MATÉRIA

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não possui uma definição clara sobre o conceito de resultado que deverá ser adotado.

No julgamento do **REsp nº 831.124/RJ**, estava em discussão a exportação dos serviços de retífica, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, prestado em território nacional para empresas estrangeiras. De acordo com o Ministro Relator José Delgado **não houve exportação de serviço porque o resultado teria se dado no Brasil**.

→ Para se verificar o verdadeiro resultado de um serviço é preciso analisar os objetivos da contratação. Como o objeto do contrato era consertar equipamentos, que foi totalmente concluído no Brasil, o Ministro entendeu que o resultado se verificou no território nacional.

No julgamento do **AREsp nº 587.403/RS**, por exemplo, o STJ adotou o conceito de *resultado utilidade*. A questão levada ao tribunal referia-se a serviço de engenharia destinado à execução de uma obra na França. Como ficou comprovado que a intenção da tomadora de serviço era a **execução do projeto em território estrangeiro, a Corte entendeu que o resultado do serviço teria ocorrido no exterior**.

TRATAMENTO NORMATIVO NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional nº 132/2023 previu, sem delegação à futura lei complementar, que o IBS “*não incidirá sobre as exportações de bem imaterial, inclusive direitos ou serviços*”. Ou seja, foi instituída uma imunidade sobre a exportação de serviços. Essa conclusão foi expressamente referendada pelo artigo 79 da Lei Complementar nº 214/2025, ao determinar que **são imunes ao IBS e CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior**”.

O artigo 80 da LC nº 241/2025, por sua vez, estabelece o critério da regra matriz de imunidade ao determinar que “*considera-se exportação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento para residente no exterior e consumo no exterior*”. Ao usar a conjunção “e” foi estabelecido que os critérios são cumulativos.

Dessa forma, foi **aparentemente eliminada** da nova lei a controvérsia sobre o conceito de resultado (consumação ou utilidade). De acordo com os critérios adotados pela LC nº 214/2025, a situação analisada no REsp nº 831.124/RJ (na qual o tribunal concluiu que não haveria exportação de serviço) seria caracterizada como exportação de serviço, pois o tomador era residente no exterior e o consumo também ocorreria no exterior.

Assim, atualmente, os critérios adotados pela LC nº 214/2025 se assemelham aos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que tratam da exportação de serviços no âmbito do PIS/COFINS. Além disso, tais critérios reproduzem o padrão internacional de se tributar no destino.

→ Isso significa que o tributo incidente sobre o consumo deve ser cobrado pelo país onde esteja localizado o consumidor. Com isso, os países permitem que os preços dos produtos se tornem mais competitivos no mercado internacional.



JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

Belo Horizonte / MG

Av. Afonso Pena, 2.951
Funcionários
CEP: 30130-006
tel: +55 31 2128-3585
fax: +55 31 2128-3550
email: bh@jcm.adv.br

São Paulo / SP

Rua Tabapuã, 627
4º andar - Itaim Bibi
CEP: 04533-012
tel: +55 11 3286-0532
fax: +55 11 3262-4261
email: sp@jcm.adv.br

Rio de Janeiro / RJ

Praça XV de Novembro, 20
5º andar / 502 - Centro
CEP 20010-010
tel: +55 21 2526-7007
fax: +55 21 2526-7007
email: rj@jcm.adv.br

Brasília / DF

SCN, Quadra 01, Bl. F
Edifício America Office Tower
Sala 1209 - Asa Norte
CEP: 70711-905
tel: +55 61 3322-8088
email: bsb@jcm.adv.br

Jaraguá do Sul / SC

Av. Getúlio Vargas, 827
2º andar - Centro
CEP: 89251-000
tel: +55 47 3276-1010
fax: +55 47 3276-1010
email: sc@jcm.adv.br



Best Lawyers®