



Na Mídia

08/08/2025 | [JOTA](#)

A evolução do conceito de exportação de serviços na reforma tributária

Promessa de simplificação ainda dependerá da forma como será estruturado o regulamento do novo sistema

Amanda Gabrielle Ferreira Cavalcante | Douglas Mota



A exportação de serviços é tema de grande relevância no cenário de tributação brasileiro, sobretudo diante das constantes discussões quanto ao alcance das hipóteses da (não) incidência de tributos sobre esta operação.

No sistema atualmente vigente, há exigências específicas para que uma operação possa ser caracterizada como exportada, notadamente para que haja a comprovação de não incidência no âmbito da tributação sobre o consumo^[1].

Com as discussões em torno da reforma tributária e a perspectiva de implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pelo futuro ordenamento disciplinado na Emenda Constitucional 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025, o tema volta a ganhar especial destaque e novas nuances.

Em vista disso, apresentamos uma análise comparativa dos critérios legais para que uma operação possa ser considerada exportada, levando em conta o sistema atualmente vigente e o que será futuramente implementado.

Isso porque, em relação aos serviços, a natureza intangível do objeto/fornecimento demanda a adoção de critérios jurídicos diversos, muitas vezes baseados em quem é o tomador do serviço, onde ele se situa e onde se produz o resultado de sua prestação.

Atualmente, para fins de ISS, conforme prevê o artigo 156, §3º, inciso II da Constituição Federal e o artigo 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/2003, a exportação é configurada quando o serviço é prestado no território nacional, mas seu resultado é verificado no exterior ou, ainda, quando o próprio serviço é prestado no exterior e o seu resultado lá também é verificado.

Em vista do que dispõe a legislação atual, o principal fator para definir se um serviço é ou não exportado é o local do efetivo resultado da prestação. Tendo o legislador ficado silente quanto ao termo “resultado”, a doutrina^[2] e a jurisprudência^[3] se incumbiram da tentativa de definir o seu conceito.

A despeito da análise do fator “resultado” em cada caso, a definição geral do termo abrangeria a consequência da prestação, o efeito do serviço, ou seja, a identificação de sua fruição (ocorrida no exterior).

Contudo, mesmo que a interpretação do conceito de resultado tenha se desenvolvido ao longo do tempo, fato é que regras suplementares de cada município costumam impor uma série de exigências formais para comprovar a exportação, sob uma perspectiva mais restritiva com um viés arrecadatário.

No município de São Paulo, por exemplo, o “resultado” verificado no exterior, conforme Parecer Normativo 04/2016, ocorre quando algum destes elementos estiver no exterior: (i) pessoa; (ii) elemento material; (iii) elemento imaterial; ou (iv) interesse econômico.

Em uma linha mais conservadora, São Paulo determina que algumas prestações, ainda que destinadas ao exterior, não são consideradas exportações, como os serviços de informática e congêneres, se o sistema, programa de computador, base de dados ou equipamento do prestador estiver vinculado à pessoa localizada no Brasil.

No novo sistema, conforme previsão do artigo 79 da LC 214/25, são imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior. Para tanto, segundo o artigo 80 da mesma legislação, considera-se exportação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento para residente ou domiciliado no exterior e consumo no exterior.

Nessa perspectiva, o debate hoje travado em torno da LC 116/03, a respeito de onde se verifica o “resultado” do serviço, tenderia a ser substituído por parâmetros mais amplos, vinculados à (i) territorialidade, ou seja, se o tomador é residente ou domiciliado no exterior e (ii) ao consumo do serviço.

O ponto principal relativo à evolução conceitual pós-reforma reside no conceito de “consumo”, tal qual como o “resultado” para fins de ISS atualmente.

Tanto a LC 116/03 (no caso do ISS) quanto a LC 214/25 (para IBS e CBS) abraçam a ideia de que a exportação de serviços não deve sofrer a incidência dos respectivos tributos, vinculando a desoneração a um conceito aberto atrelado ao fato gerador – “resultado” ou “consumo”.

Conforme §6º, do artigo 80 da LC 214/25, para fins da definição de “consumo” no exterior de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, é aplicável o disposto no §1º do artigo 64.

Referido parágrafo, que trata originalmente da importação de bens imateriais, determina que o “consumo” de bens imateriais e serviços é “a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso”.

Ainda que tenha trazido uma primeira definição, diferentemente do que fez a LC 116/03 para fins de ISS, a nova lei complementar ainda se utiliza de termos subjetivos para delimitar a não incidência, por meio do que seria “consumo” no exterior.

Isso porque, pela definição ampla dos termos que compõem o referido conceito (utilização, exploração, aproveitamento, fruição ou acesso), ainda há margem para interpretação das operações, o que, em última análise, implicaria maior ou menor flexibilização do entendimento das autoridades fiscais sobre o tema.

Em uma linha de simplificação, princípio norteador que rege a reforma tributária^[4], o legislador poderia, por exemplo, ter adotado o conceito de exportação atualmente usado para as contribuições ao PIS e à Cofins, ou seja, o simples ingresso de divisas do exterior.^[5]

No entanto, a promessa de simplificação, considerando que a exportação ficará vinculada a um conceito amplo, ainda dependerá da forma como será estruturado o regulamento do novo sistema, podendo gerar, em alguns casos, uma complexidade e contencioso adicional até que a jurisprudência sobre o tema se consolide novamente.

Considerando ainda a sobreposição do ISS e dos novos tributos (IBS e CBS) durante o período de transição, a interpretação sobre o local de consumo (no caso do IBS e da CBS) e no local em que se dá o resultado (no caso do ISS) poderá gerar conflitos adicionais, ainda que se tratem, em última análise, do mesmo fato gerador – prestação de serviços.

Em conclusão, sob o ponto de vista de evolução de conceitos, na LC 116/03 há uma dicotomia clara que opõe o critério do “tomador estrangeiro” e o “resultado” no exterior versus o “resultado” no Brasil, que ocasiona incidência do imposto.

Já na LC 214/25, o critério baseado no destino do consumo, tenderia, no geral, a ser mais coeso, por trazer uma primeira definição legal no §1º do artigo 64, ainda que sujeito a diferentes interpretações inicialmente.

Para o contribuinte, mesmo que o conceito tenha se alterado, ainda remanesce o esforço de documentar o local de efetiva fruição (consumo/resultado), correlacionando esse critério à ausência de efeitos preponderantes em território nacional.

^[1] Em especial para fins do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (PIS/Cofins).

^[2] Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *O conceito de “exportação de serviços” para fins de não incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza*. Revista do Direito Tributário. N 100. P. 9-18.

^[3] O STJ no Resp 831.124/RJ, Primeira Turma, Rel. Ministro José Delgado, j. 15/08/2006, DJ: 25/09/2006, se posicionou sobre o significado do termo “resultado” dos serviços previsto na Lei Complementar Federal 116/2003.

[4] Conforme prevê o artigo 1º da Emenda Constitucional 132/2023, ao instituir o §3º do artigo 145 na Constituição Federal de 1988: *“O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”*

[5] Nesse sentido, dispõe o artigo 5º, II, da Lei 10.637/2002, o artigo 6º, II, da Lei 10.833/2003 e artigo 14, III, da MP 2.158-35/2001.



AMANDA GABRIELLE FERREIRA CAVALCANTE

Advogada da área tributária do Demarest. Bacharela em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e especialista em Direito Tributário pela FGV



DOUGLAS MOTA

Sócio da área tributária do Demarest. Mestre e especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor de cursos de Especialização na Escola Paulista de Direito e no Instituto Brasileiro de Estudos do Direito da Energia (IBDE) e de MBAs