

tributou não tributou



DESONERAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Material Complementar

elaborado por
Fábio Piovesan Bozza
Fernando Mariz Masagão

ABRIL - 2025

Tributa ou não tributa?

5 pontos sobre... a desoneração das exportações de serviços



por **Fábio Piovesan Bozza**
Fernando Mariz Masagão

abril 2025

01

ISS

A exportação de serviços é imune ao ISS, desde que observada a seguinte condição imposta pela LC 116/03: o "resultado do serviço" não pode se verificar no Brasil, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. A expressão é objeto de divergência, havendo quem a identifique com: (i) a própria prestação ("resultado-consumação") ou (ii) o local onde o benefício com a prestação do serviço é fruído ("resultado-utilidade"). A última tem prevalecido.

02

PIS/Cofins

A CF/88 estabelece que as contribuições sociais, incluindo PIS/Cofins, não incidem sobre receitas decorrentes de exportação de serviços. Para aproveitar essa desoneração, a lei ordinária condiciona que o pagamento represente ingresso de divisas no país (SD Cosit 01/17; SC Cosit 160/24).

03

Exportação de direitos

A RFB sustenta que royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, não estão alcançados pela imunidade, por não configurarem receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, devendo ser tributados pelo PIS/Cofins (SC Cosit 431/17). Entretanto, existe precedente do TRF-3 afastando esse entendimento (AC 5021780-26.2017.4.03.6100, de 2022).

04

Tratados internacionais

Nos acordos para evitar a dupla tributação da renda assinados pelo Brasil, a competência para tributar as receitas decorrentes da prestação de serviços, em regra, é exclusiva do país de residência do prestador, salvo se prestado no país do tomador, por meio de um estabelecimento permanente, hipótese em que poderá ser tributado também no exterior (art. 7º). No entanto, esse tratamento pode variar a depender da natureza do serviço e qualificação nos referido tratados internacionais (ex. serviços técnicos e art. 12).

05

Preços de transferência

A prestação de serviços, de qualquer tipo, para pessoa jurídica relacionada, residente no exterior, atrai a incidência das regras de preços de transferência sobre a operação. A Lei 14.596/23 também considera como prestação de serviço o uso ou a disponibilização, pelo prestador dos serviços, de ativos tangíveis ou intangíveis. As regras de preços de transferência também são aplicadas aos contratos de "cost sharing", independentemente de sua caracterização como prestação de serviços.



CONCEITO

O conceito de exportação de serviços, em sua essência, é relativamente simples, pois guarda semelhança com o de exportação de mercadorias. Exportar um serviço significa prestá-lo a uma pessoa residente ou domiciliada no exterior. No entanto, quando se trata do campo tributário, a questão revela-se bem mais complexa.

Isso ocorre porque o cerne da relação jurídica em uma prestação de serviços não é apenas a execução de uma atividade, mas o benefício que resulta dessa prestação e que motiva o tomador a contratá-la. Em outras palavras, o objeto da exportação não é diretamente a realização da atividade em si, mas o valor intangível gerado por ela — o resultado que efetivamente interessa ao contratante.

Essa natureza imaterial dos serviços contrasta com a materialidade das mercadorias, que permite estabelecer com clareza o momento em que há entrada ou saída do bem do território nacional, orientando a tributação nas exportações de produtos físicos. Na ausência desse referencial concreto, fica difícil determinar o instante exato em que a exportação de serviços se consolida.

Essa dificuldade tem sido fonte de infindáveis debates entre o fisco e os contribuintes, refletindo as nuances e desafios próprios dessa modalidade de comércio internacional.





tributa ou
não tributa

REGIME CONSTITUCIONAL

O Brasil adota a tendência global de desonerar as exportações e onerar as importações, alinhando-se ao princípio do destino. Essa abordagem busca preservar a competitividade das empresas nacionais no mercado internacional, ao mesmo tempo que as protege da concorrência estrangeira no mercado interno. A Constituição Federal estabelece como regra a imunidade tributária para as exportações, detalhando expressamente os casos de não incidência.

Entretanto, a legislação infraconstitucional, ao regulamentar as imunidades previstas para a exportação de serviços, frequentemente impõe condições que acabam por restringir o alcance dessas garantias constitucionais.

No caso do ISS, há a exigência de comprovação do local onde ocorre o resultado do serviço (restrição tida como válida, já que autorizada pela norma constitucional).

Enfim, inexistente na legislação brasileira uma definição unificada de "exportação de serviços" que sirva de parâmetro claro para determinar a incidência ou não dos diversos tributos. Essa lacuna contribui para ampliar a complexidade do cenário tributário.





A situação é ainda mais intrincada porque as diversas administrações tributárias tendem a interpretar de forma restritiva as normas vigentes, dificultando o aproveitamento dos benefícios fiscais. Para agravar o quadro, a jurisprudência dos tribunais brasileiros ainda carece de consolidação, oscilando entre diferentes entendimentos e sem firmar um posicionamento definitivo sobre a matéria.

No caso das contribuições ao PIS/Cofins , há necessidade de ingresso de divisas como condição para a desoneração, que nunca poderia limitar a aplicação da imunidade constitucional.

No caso do IBS/CBS, diferentemente do ISS, a reforma propõe a imunidade tributária para os serviços exportados. Isso significa que os serviços exportados não seriam tributados sob as novas diretrizes do IBS/CBS, alinhando-se com a prática de desoneração para aumentar a competitividade do Brasil no cenário global.

tributa ou
não tributa





ISS

A Constituição determina a imunidade do ISS nas exportações de serviços, o que faz delegando à lei complementar "excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior".

Em sua regulamentação, no entanto, a LC 116/2003 não adotou o local de residência do tomador do serviço como elemento de conexão. Ao contrário, excluiu do conceito de exportação "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, mesmo que seu pagamento seja feito por residente no exterior" (art. 2º, parágrafo único).

Ocorre que a lei não definiu os contornos do que venha a ser o "local do resultado do serviços", circunstância que tem gerado intensas controvérsias entre os Fiscos municipais e os contribuintes.



TEORIAS DO "RESULTADO-CONSUMAÇÃO" E "RESULTADO-FRUIÇÃO"

Muitas Administrações Tributárias defendem que o resultado do serviço ocorre onde este foi concluído, onde consumou-se a realização da atividade, não importando onde a sua prestação surta os efeitos econômicos desejados (teoria do "resultado-consumação").

Já os contribuintes defendem a aplicação do critério do "resultado-fruição", o qual, identifica o local do resultado do serviço como aquele onde é satisfeita a necessidade que levou o tomador a contratá-lo. Vale dizer, onde o benefício resultante de sua prestação é fruído.

A jurisprudência de nossos Tribunais, embora se incline pela adoção do "resultado-consumação", oscila entre um e outro.

tributa ou
não tributa



ISS E JURISPRUDÊNCIA

Para realizar a crítica adequada aos julgados dos nossos Tribunais, exige-se o pleno conhecimento dos fatos envolvidos. Muitos desses fatos encontram-se consubstanciados nos contratos celebrados entre as partes, os quais deveriam dar conhecimento a terceiros sobre o alcance das obrigações contratadas (o objeto do contrato). Mas nem sempre temos acesso a este nível de detalha. Nessas condições, limitamo-nos a analisar os fatos descritos nos julgados.

1ª Turma, REsp 831.124, de 2006: o STJ analisou o local do resultado do conserto de turbinas de avião, por empresa brasileira em favor de empresa estrangeira. A prestadora brasileira foi contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves. A discussão girou em torno da teoria "resultado-fruição", mas a falta de definição normativa conduziu a conclusões diferentes.

1ª Turma, ARES 587.403, de 2016: declarou que a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, a intenção de sua execução no território estrangeiro.

2a Turma, AgInt no AREsp 1.446.639, de 2019:

tratou da celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro. O tribunal manteve a incidência do imposto.

1a Turma, AREsp 1.150.353, de 2021: analisou os serviços de gestão no Brasil de fundo do investimento estabelecido no exterior. O tribunal decidiu que o resultado do serviço ocorre no estabelecimento prestador brasileiro, porque é nesse lugar que são apurados os rendimentos ou prejuízos decorrentes das ordens de compra e venda de ativos tomados pelo gestor e que refletem materialmente na variação patrimonial do fundo.

2a Turma, REsp 2.075.903, de 08/08/2023: o caso envolveu os serviços de exame, pesquisa e coleta de informações de produtos farmacêuticos e medicamentosos contratados por empresa estrangeira e executados no Brasil. O tribunal entendeu que não configuram exportação de serviços, vez que a realização e a fruição ocorreriam no Brasil.

1a Turma, AgInt no REsp 2.130.135/SP, de 2024: o tribunal decidiu que os serviços prestados em embarcações que se encontram em águas marítimas brasileira é prestação de serviço em território nacional, configurando hipótese de incidência do ISS. O fato de a embarcação ostentar o status de território estrangeiro não é suficiente para caracterizar exportação de serviço, para fins de afastar a tributação.

1a Turma, REsp 1.805.226-SP, de 2021:

examinou os serviços de conserto de embarcação estrangeira, prestados em território nacional. O resultado dos serviços ocorre em solo nacional, uma vez que a feitura de reparos e a manutenção dos navios se mostram úteis desde logo para os tomadores/contratantes do serviço, que deles passam a usufruir ainda em águas nacionais, não se configurando, com isso, a sustentada hipótese de exportação de serviços.

1a Turma, AgInt no AREsp 1.931.977, de 2022:

outro caso envolvendo reparo de aeronaves, tendo o tribunal concluído pela ocorrência da fruição dos serviços no estrangeiro.

1a Turma, ARES 323.998, de 2023:

cuidou da tributação de serviços de operações portuárias e agenciamento marítimo prestados a embarcações estrangeiras atracadas em área portuária brasileira, sob o argumento de tratar de território internacional. STJ negou a desoneração porque os serviços de operação portuária devem necessariamente ser prestados dentro da área do porto organizado, que, por sua vez, está localizada em território nacional.



PIS / COFINS

A Constituição também imuniza expressamente as exportações de serviços da incidência de contribuições sociais.

Nada obstante, em relação ao PIS/Cofins, o legislador entendeu por bem estatuir regras de isenção, a par da previsão constitucional, as quais consideram como exportação de serviços apenas as operações cujo pagamento represente ingresso de divisas no País.

A RFB entende que a condição posta pela legislação infraconstitucional demanda o cumprimento da legislação monetária e cambial, inclusive as regras operacionais (SD Cosit 01/17; SC Cosit 160/24).

Ness sentido, o TRF-3 determinou a incidência, afastando a imunidade, por falta de prova da realização da exportação, o que demandaria, ao menos, a apresentação dos respectivos contratos de câmbio, segundo o art. 93, da Circular BACEN 3.691/13 (AC 0012589-13.2015.4.03.6100, de 2017).



tributa ou
não tributa



IRRF E TRATADOS INTERNACIONAIS

Esses acordos, também conhecidos como tratados para evitar a dupla tributação, visam eliminar ou reduzir a bitributação da renda entre os países signatários. No contexto da exportação de serviços, a aplicação correta desses acordos pode resultar em uma redução significativa da carga tributária, tornando os serviços brasileiros mais competitivos no mercado internacional.

A interpretação e aplicação dos termos desses acordos, no entanto, frequentemente geram disputas e controvérsias. Um dos pontos mais debatidos é a classificação dos serviços prestados, pois diferentes categorias de serviços podem receber tratamentos fiscais distintos conforme o acordo.

Por exemplo, serviços técnicos ou de assistência técnica muitas vezes têm alíquotas reduzidas de IRRF ou até mesmo isenção, dependendo do acordo específico. Além disso, a definição do que constitui um serviço técnico pode variar entre jurisdições, levando a interpretações divergentes entre as autoridades fiscais dos países envolvidos.

A correta aplicação dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação exige uma análise detalhada não apenas do texto do tratado, mas também da legislação interna de ambos os países e da jurisprudência relevante.

As empresas exportadoras de serviços devem estar atentas às particularidades de cada acordo, como os requisitos de comprovação da residência fiscal do beneficiário dos rendimentos e os procedimentos para solicitar a aplicação do tratado.

Ademais, é fundamental acompanhar as atualizações e novas interpretações das autoridades fiscais, uma vez que mudanças na aplicação desses acordos podem ter impactos significativos na estratégia fiscal e na precificação dos serviços exportados.



tributa ou
não tributa

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Na exportação de serviços, um dos principais desafios com preços de transferência é determinar o valor de mercado de serviços intangíveis, como consultoria e suporte técnico.

Dada a escassez de transações comparáveis, métodos tradicionais como o CUP muitas vezes não são viáveis, tornando o TNMM uma alternativa mais prática. Este método exige uma análise minuciosa das margens líquidas e a seleção cuidadosa de empresas comparáveis, o que pode complicar ainda mais a aplicação prática.

A documentação associada a esses serviços deve ser excepcionalmente detalhada. É essencial descrever as atividades realizadas, os contratos firmados, e demonstrar claramente a alocação de custos indiretos, além de justificar a metodologia de cálculo do preço e a margem de lucro aplicada. Sem essa clareza, as autoridades fiscais podem contestar a avaliação de preços, levando a possíveis ajustes no imposto de renda e multas significativas.

A presença de ativos intangíveis nas operações de serviços internacionais acrescenta uma camada adicional de complexidade. A análise DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation) é crucial para assegurar que a remuneração pela exploração desses ativos reflète de forma justa a contribuição de cada entidade do grupo na geração de valor. A principal função é determinar qual entidade dentro de um grupo multinacional contribui efetivamente para o valor de um ativo intangível e em que extensão. A correta alocação de lucros entre as empresas evita disputas fiscais e garante alinhamento com as normas de preços de transferência, minimizando riscos de sanções por parte das autoridades.





EXPORTAÇÃO DE DIREITOS

O Fisco também nega que a desoneração do PIS/Cofins alcance as exportações de direito (SC Cosit 431/17).

O caso submetido à consulta versava contrato de licenciamento de tecnologia, remunerado mediante o pagamento de royalties, e contratado com empresa no exterior.

A dúvida era saber se a “exportação de intangíveis” também estaria livre da incidência das duas contribuições. A resposta foi negativa, uma vez que a finalidade dos royalties é remunerar a propriedade industrial e intelectual, não se confundindo com receitas decorrentes da exportação de bens e serviços, únicas mencionadas pela CF/88 (SC Cosit 431/17).

Existe, todavia, decisão do TRF-3 que afastou esse entendimento (AC 5021780-26.2017.4.03.6100, de 2022) por contrariar o entendimento do STF de que se deve dar o maior alcance possível às normas de imunidade (Tema STF 329), afirmando, assim, que a desoneração deveria alcançar as remunerações pelo fornecimento de tecnologia ao exterior.

Sperling Advogados

Fábio Piovesan Bozza

fpiovesan@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Fernando Mariz Masagão

fmasagao@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788



Av. 9 de Julho, 4939 | Jd. Paulista
6º Andar | Torre Jardim | 01407-200

São Paulo-SP Brasil

informativo.tnt@sperling.adv.br

+55 11 3704-0788

