



ADVOCACIA LUNARDELLI

## **CRÍTICA À DEFINIÇÃO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS DO PARECER NORMATIVO RFB/COSIT Nº 1 DE 2018**

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli<sup>1</sup>

Advogado

Mestre e Doutor pela PUC/SP

Neste artigo passaremos em revista os critérios jurídicos apresentados pela Receita Federal do Brasil – RFB, para editar o Parecer Normativo COSIT - RFB nº 1 de 11/10/2018.

Um primeiro ponto a ser destacado é o que se refere aos fundamentos que teriam a função de respaldar a edição deste parecer normativo. Segundo a RFB, os alicerces seriam os seguintes dispositivos legais:

*“CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea a e XII, alíneas e e f e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B.”*

Ou seja, a RFB buscaria neste parecer normativo oferecer seu posicionamento a respeito de dúvidas que existiriam sobre a interpretação de tais dispositivos que, em regra, salvo o disposto no art. 79 da Lei nº 10.406/22 (Código Civil de 2002), que define os denominados bens imóveis, tratam da desoneração tributária de serviços exportados.

Após longo arrazoado, a RFB conclui o seguinte:

*“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,*

<sup>1</sup> Currículo completo: <http://lattes.cnpq.br/8646038475937714>



*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.*

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS NO MERCADO DOMÉSTICO.** O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –DEMANDA POR SERVIÇOS NO EXTERIOR.** O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS EM BENS IMÓVEIS OU EM BENS MÓVEIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS.** Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS NÃO INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS CUJA UTILIZAÇÃO SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR.** Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS SEM CONEXÃO COM DETERMINADO TERRITÓRIO OU EXECUTADOS SEM REFERIMENTO A UM BEM FÍSICO.** Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão



*necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:*

*a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;*

*b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e*

*c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.*

*Dispositivos Legais: CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea a e XII, alíneas e e f e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B. nº do e-processo 10030.000022/1207-02.”*

Consultando o mencionado arrazoado pode-se identificar com bastante clareza as razões que, segundo este prestigiado órgão fazendário, teriam motivado a edição deste parecer normativo. Vejamos os seguintes trechos:

*“I - CONCEITO JURÍDICO INDETERMINADO:*

*DA INEXISTÊNCIA DE UM CONCEITO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS QUESTÕES A ESTE ASSOCIADAS EM SEDE TRIBUTÁRIA*

*2. O conceito de exportação (1) é incontroverso se atinente à movimentação de bens físicos (produtos ou mercadorias) que transitam pelas fronteiras de um país. O mesmo não acontece se a operação envolve serviços e o dispositivo legal que adota tal expressão sem delimitar-lhe o alcance estatui norma aberta, posto que a exportação de serviços per se equivale a um conceito jurídico indeterminado (2). Não existe na doutrina ou na jurisprudência um consenso sobre o que seria exportação de serviços. Por outro lado, o legislador tributário nacional se omite quanto ao tema, limita-se*



*a prever a incidência, a não incidência ou a desoneração das operações que envolvem o comércio internacional de serviços, geralmente sem oferecer ao aplicador/intérprete da norma parâmetros que orientem sua subsunção aos casos concretos da vida econômica.*

*3. O problema não é exclusivo do direito brasileiro e tem sido enfrentado de modo variado pelo legislador estrangeiro que, pragmático, busca evitar o uso do termo exportação ( e também importação) ao tratar da tributação das operações que envolvam serviços, pautando a matéria tributária relacionada às operações de comércio internacional ora por meio da prescrição de normas gerais e específicas que permitam determinar o local onde se dá a prestação de serviços, ora pela definição do regime de imposição tributária a ser aplicado conforme a localização do prestador ou do tomador do serviço.”*

Feito este introito, no qual procura demonstrar as alegadas dificuldades de se enfrentar o tema da exportação de serviços, o parecer normativo passa a analisar quatro cenários contidos na legislação nacional que, segundo o referido órgão fazendário, confirmariam o entendimento alegado, segundo o qual tais normas não conteriam critérios minimamente claros para dissipar as dúvidas relacionadas à correta interpretação do que deve ser considerado exportação de serviços, para fins fiscais.

No primeiro cenário, o parecer normativo trata das normas relacionadas ao Imposto sobre Operações de Câmbio – IOC (art. 153, V, CF/88), cujo inciso I, do art. 15-B do respectivo Regulamento - Decreto Federal nº 8.325/14 - estabelece a alíquota zero deste imposto “*nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços*”.

De acordo com o arrazoado da RFB, este dispositivo não conteria critérios suficientes para o intérprete saber o que seria a exportação de serviço sujeita ao benefício da alíquota zero do IOC. Para a RFB, “*a desoneração representada pela aplicação da alíquota zero nas operações relativas ao ingresso de receitas de exportação de serviços não vem acompanhada de outros critérios normativos que permitam vislumbrar, de pronto, o que seria essa exportação. Para solucionar a questão assim aberta, é inevitável buscar referências externas à legislação específica do tributo.*”



Se por um lado concordamos com a afirmação de que é necessário buscarmos referências externas à tal dispositivo regulamentar, para compreendermos com melhor acuidade a extensão de tal regra, por outro discordamos do caminho percorrido pelo aludido parecer normativo, na medida em que ignora o que o plexo normativo pertinente a este imposto já contém e que certamente ajuda, em muito, a desvendar o conceito de exportação objeto da desoneração fixada.

Com efeito, a matriz constitucional deste imposto prevê que sua incidência recairá sobre as operações de câmbio tais quais venham elas a ser legisladas pela União Federal, a quem compete fiscalizá-las e regulá-las, nos termos do que prevê os incisos VIII do art. 21 e VII do art. 22, ambos da CF/88.

Pois bem, assim coube à Lei Ordinária nº 4.595/64 estabelecer os parâmetros normativos necessários para a implantação das políticas nacionais monetária e financeira, dela fazendo parte as que digam respeito a operações de câmbio, cujo tratamento normativo infra legal foi delegado ao Conselho Monetário Nacional e ao Banco Central do Brasil.

Se tomarmos de suporte tais parâmetros normativos fica evidente que as operações que tenham por objeto o câmbio estão todas elas relacionadas à troca de moeda nacional por moeda estrangeira e vice-versa, até porque, nos termos do que estabelece o art. 1º do Decreto-lei nº 857/69, é atualmente a moeda Real, criada pela Lei Ordinária nº 9.069/95, a única que possui o denominado curso forçado no Brasil.

Neste sentido, aliás, as precisas palavras de Nelson Abrão, para quem:

*"O Termo "câmbio" pode ser tomado em duas acepções: uma genérica e outra específica. Genericamente, câmbio significa a troca de duas ou mais moedas entre si, sentido este ligado às origens medievais da operação: "Esse (negócio de câmbio) toma seu nome, como negócio de câmbio da antiguidade, da permuta de somas de dinheiro, o qual, naturalmente, sendo na Idade Média de valores diversos as moedas nos vários lugares, é ao mesmo tempo, uma permuta de espécies de dinheiro (moeda)". Já num sentido específico, câmbio vem a ser a troca de moeda estrangeira como se mercadoria fosse, dando-se à estrangeira a denominação de "divisa", seja ela representada por bilhetes, peças metálicas, ou mesmo escritural." (Direito Bancário. 12ª edição. Editora Saraiva, pág. 232)*



Parece-nos inegável, portanto, considerar que as referidas normas relacionadas ao IOC tomam de suporte esta concepção específica de câmbio. Logo, tem-se um primeiro critério a indicar que o só fato de haver a previsão de incidência deste imposto sobre operações de câmbio já permite identificar que, por se tratar de operação de troca de moeda nacional por moeda estrangeira, já denota que poderá decorrer da venda de um bem, da prestação de serviço ou de alguma outra operação que requeira a obtenção de moeda de outro país, como por exemplo, simples remessas de recursos para terceiros no exterior.

Dentro deste cenário, realmente, procede o entendimento sustentado pelo parecer normativo de estas regras seriam hipossuficientes para traçar os critérios definitórios da expressão exportação de serviços.

No entanto, no âmbito das políticas monetárias constitucionalmente exigidas verifica-se que também está em vigor a Lei Ordinária nº 4.131/62, cujo art. 23 e respectivo parágrafo 1º exige que todas as operações cambiais efetuadas no mercado sejam devidamente classificadas, nos termos da Circular BACEN nº 3.690/13, e submetidas a registro mediante declaração dos diretamente interessados na operação de câmbio.

Logo, as operações de câmbio estão devidamente atreladas a uma específica causa que é perfeitamente suficiente para denotar a exportação de serviço sujeita ao benefício desonerativo previsto naquela regra do IOC.

Ainda que mais não fosse é preciso considerar que foi o legislador que escolheu estes critérios para fixar o que se entende por exportação de serviço, quando se pretende verificar a incidência ou não do IOC. De acordo com esta escolha legislativa, considera-se exportação de serviço **(i)** quando houver a troca de moedas (operação de câmbio) que represente ingressos de dividas no país e **(ii)** seja decorrente de um serviço que esteja corretamente classificado nos códigos estabelecidos por aquela diretriz do BACEN.

Portanto, diversamente do que sustentado pelo parecer normativo, há critérios específicos na legislação em vigor para demarcar a exportação de serviço, quando se pretende verificar a aplicação da alíquota zero do IOC.

Isto implica afirmar que são coisas absolutamente diversas aquela que sustenta a inexistência de critérios e a que discorda da existência daqueles que foram



eleitos pelo legislador; à RFB não cabe discordar, mas apenas e tão somente aplicá-los, como, aliás, a todos que se submetem ao império da lei.

O segundo cenário apresentado pela RFB para amparar a edição do PN-COSIT nº 1/2018 versa sobre a não incidência das contribuições ao Pis e a Cofins quando da exportação de serviços.

Após abordar o histórico normativo relacionado às regras de não incidência destas contribuições vinculadas à exportação de serviços, situando primeiramente as isenções contidas na MP nº 2.158-35-01 (art. 14, III) e nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 (art. 5º, II) e nº 10.833/02 (art. 6º, II), e posteriormente à imunidade advinda com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33/01, que deu nova redação ao inciso I, do §2º do art. 149 da CF/88, a RFB sustenta que a redação dos mencionados dispositivos legais e constitucionais conteria "*norma aberta*" que permitiria ao intérprete "*certa margem para sua interpretação*".

Novamente iremos concordar com a afirmação da RFB, segundo a qual as assim denominadas normas abertas, ou seja, normas com menor densidade conotativa de seus critérios definitórios, autorizam maior extensão no campo de aplicação denotativa.

Mas, igualmente, iremos discordar do produto desta afirmação do parecer normativo, porque, na realidade, o que ali se procura é uma suposta autorização normativa para buscar outros critérios que, efetivamente, não foram adotados pelo legislador.

É preciso colocar isto à escâncara.

O parecer normativo não busca denotar quais cenários fáticos poderiam ou não ser enquadrados no molde normativo já pré-estabelecido por aquelas regras de não incidência das contribuições ao Pis e a Cofins. Na realidade, o arrazoado apresentado pela RFB pretende incluir, via exegese, critérios normativos que efetivamente não estão conotados nas normas em questão destas contribuições.

Ou seja, por meio da alegada dificuldade de se identificar o quadro denotativo destas normas desonerativas do Pis e da Cofins, o parecer normativo procura inserir critérios conotativos ou definitórios que, à evidência, não estão prescritos nas leis de regência destas contribuições.



E nesta toada, tenta, inclusive, justificar-se ao invocar a suposta e inexistente fragilidade das decisões do Judiciário a respeito da matéria.

Vejamos a seguinte passagem do parecer normativo:

*“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.”*

Ora, a celeuma a que se reporta o parecer normativo, descrita na respectiva Seção III, está toda ela centrada em decisões que buscam interpretar o sentido do parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar nº 116/03, lei esta específica do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal.

De fato, conquanto o referido inciso I, do art. 2º tenha previsto a não incidência deste imposto municipal quando da ocorrência da exportação de serviços, o aludido parágrafo único restringiu tal desoneração ao prever que haverá a incidência quando se verificar no Brasil o resultado dos serviços exportados. É sobre a significação do vocábulo resultado que se cingem todos os precedentes citados pelo parecer normativo.

O parecer normativo busca ainda a justificativa (v. nota 6 do PN), igualmente infundada, de que a necessidade da edição deste parecer normativo decorreria de uma alegada ausência de teoria pertinente à matéria da não incidência do Pis e da Cofins na exportação de serviços, motivo este que, segundo a RFB, também teria contribuído para o STF alterar sua posição a respeito da inclusão dos valores relacionados ao ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins.

Vale dizer, a RFB estaria, por meio deste parecer normativo, contribuindo para a construção de uma teoria para permitir a melhor compreensão do que se deve entender por exportação de serviços e as respectivas desonerações fiscais federais.





Evidentemente que com tal estratégia não há que se concordar. Isto porque, qualquer teoria que se pretenda crível de críticas há que delimitar, há que demarcar o respectivo objeto de análise.

Se o objeto a ser interpretado diz respeito às desonerações relacionadas a tributos federais vinculados à exportação de serviço, é imperioso então que a exegese recaia sobre os critérios fixados pelo legislador constitucional e infraconstitucional pertinentes a este objeto.

Ora, relativamente ao critério do resultado originado da exportação do serviço, ele não foi eleito pelo legislador constitucional e federal quando estabeleceu as mencionadas desonerações das contribuições ao Pis e a Cofins e tampouco do mencionado IOC.

Quer na imunidade contida no referido inciso I, do §2º do art. 149 da CF/88, quer nas isenções fixadas na MP nº 2.158-35-01 (art. 14, III) e nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 (art. 5º, II) e nº 10.833/02 (art. 6º, II), não há qualquer previsão vinculando a aplicação destes benefícios fiscais à demonstração de que se verifique no Brasil algum resultado decorrente da exportação de serviços, seja qual for a significação que se queira dar a tal termo.

Portanto, o critério do resultado é manifestamente impertinente para fins de se interpretar a extensão das aludidas desonerações do Pis e da Cofins. Igualmente impertinente a alegação de que seriam parcas as manifestações do Judiciário a respeito desta matéria, porque os precedentes indicados não dizem respeito a estas contribuições; logo, inaplicáveis.

É importante que se frise: para fins destas contribuições ao Pis e a Cofins, as desonerações devem ser aplicadas se e quando verificados os seguintes critérios: **(i)** a prestação de serviços por pessoa jurídica com sede no Brasil; **(ii)** para tomador, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior; e **(iii)** cujo pagamento represente ingresso de divisas no Brasil. Nenhum outro foi eleito pelo legislador.

Vejamos agora o terceiro cenário apontado pelo parecer normativo, relacionado com a não incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Neste cenário o parecer normativo sustenta a necessidade de se elucidar o que seria a exportação de serviços, dada a suposta ambiguidade que haveria no inciso XI do art. 1º da Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, assim como no art. 9º da Lei



nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 6º, § 2º do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009, e no art. 12, caput e §§ 3º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

Sustenta a RFB que:

*“13. A redução da alíquota é, destarte, condicionada à confirmação de que as importâncias (juros e comissões) pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas por fonte no País a domiciliados no exterior “destinem-se, efetivamente, ao financiamento de exportações ...”. Se o valor financiado for aplicado em outra finalidade, ainda que destinado a princípio à viabilização da exportação de serviços, a alíquota do IRRF aplicável sobre os valores de juros e comissões será de 25%. Outra vez vemos demonstrada, portanto, a necessidade de se estabelecer um conceito de exportação de serviços, de sorte a viabilizar a correta aplicação da legislação tributária federal. ”*

Ora, o problema retratado pela RFB nesta parte do parecer normativo não diz respeito a qualquer deficiência na formatação dos critérios normativos que versam sobre a desoneração do IRRF sobre os juros e comissões relacionados a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações nacionais, e tampouco do que se deve entender sobre exportação sujeita a tal benefício.

O problema retratado diz respeito à qualidade da prova da situação de fato relacionada à destinação ou à correta aplicação destes recursos para o financiamento de exportação brasileira.

Mas, para tanto, o próprio Ministério da Fazenda, por meio inciso V, do art. 1º da Portaria MF nº 70 de 1997, exige que, a fruição do benefício da alíquota zero do IRRF em questão, está condicionada à comprovação documental de que tais recursos tenham sido aplicados, efetivamente, nas exportações brasileiras, inclusive respeitando as regras e controles estabelecidos pelo BACEN (§2º).

O problema, portanto, é exclusivamente de prova documental da destinação do dinheiro e não dos critérios definitórios que demarcam o que se considera exportação.

Vale dizer, o problema é da denotação do fato e não da conotação do critério que demarca o fato.



Um exemplo muito claro do que estamos a dizer pode ser visto no Acórdão nº 9202003.487 da lavra da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, quando do julgamento do Processo nº 19515.001221/200465.

Neste processo, a CSRF entendeu que o longo período havido entre a data do recebimento dos recursos do exterior e a data dos embarques dos produtos representaria a comprovação da não aplicação de tais recursos no financiamento de exportações nacionais, tornando-se, assim, empecilho para a fruição do benefício da alíquota zero do IRRF. Vale dizer, não houve qualquer questionamento a respeito dos critérios que definem a exportação que, aliás, no caso concreto, foram tidas como devidamente realizadas pela própria fiscalização; o debate centrou-se apenas no fator temporal entre a data da entrada dos recursos e a data do embarque dos produtos que, segundo o aludido acórdão, teria sido suficiente para demonstrar a não aplicação dos recursos para financiar a exportação.

Diferentemente do que apregoa o parecer normativo na parte final acima transcrita, esta problemática documental atinente à comprovação ou não do emprego ou destinação dos recursos estrangeiros para o financiamento à exportação, nada tem a ver com a eventual *“necessidade de se estabelecer um conceito de exportação de serviços, de sorte a viabilizar a correta aplicação da legislação tributária federal.”*

O argumento por ele desenvolvido, como demonstrado acima, é logicamente impertinente para o tema proposto, porquanto pretende formular (novos) critérios jurídicos para qualificar a exportação (de serviços), mediante o uso de um argumento que apenas confirma a necessidade de se melhorar a qualidade das provas documentais relacionadas ao efetivo emprego do dinheiro obtido no exterior para financiar as exportações nacionais.

Portanto, este terceiro cenário também não se presta para fundamentar a edição deste parecer normativo.

Vejamos agora o quarto cenário invocado pelo parecer normativo, relacionado com as regras de não incidência do ICMS quando da prestação de serviços para o exterior.

Os dispositivos constitucionais mencionados no parecer normativo realmente apresentam distinção sintática ora quando fazem referência expressa à imunidade do



ICMS quando da exportação de produtos ou serviços ("e", XII, §2º, art. 155, CF/88), ora quando fazem alusão à isenção deste imposto nas *"operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior"* ("a", X, §2º, art. 155, CF/88).

Diante disto, o parecer normativo sustenta que *"numa possível interpretação das disposições acima elencadas, pode-se entender que a incidência do ICMS estaria afastada, nos termos do inciso X do § 2º do art. 155, de todo serviço prestado a residente ou domiciliado no exterior sendo que, além disso, ao legislador complementar seria facultado afastá-la também de outras prestações em que o tomador do serviço fosse nacional, uma leitura plausível do significado da autorização contida no inciso XII do § 2º."*

Vale dizer que, no caso da imunidade, seria ela aplicável toda vez que houvesse um serviço prestado por pessoa física ou jurídica residente e domiciliado no Brasil, a tomador de serviço residente ou domiciliado no exterior. Ao passo que, a isenção, prevista em lei complementar, comportaria a exclusão da incidência do ICMS nos casos em que muito embora o tomador estivesse em território nacional, o serviço teria um terceiro como seu destinatário, este sim necessariamente no estrangeiro.

Ora, mas ainda que venhamos a admitir a plausibilidade desta indagação apresentada pelo parecer normativo, é preciso ter em mente que ela está circunscrita às normas daquele imposto estadual, o que em nada afeta as regras atinentes à legislação dos tributos federais, as quais, como já vimos anteriormente quanto ao IOC e ao Pis e a Cofins, possui critérios próprios que não podem ser ignorados pelo aplicador e especialmente pela própria RFB.

Daí novamente irrelevante a RFB pretender encaminhar o parecer normativo para a conclusão de que tais critérios seriam insuficientes para traçar os limites semânticos da expressão exportação de serviços. Daí igualmente ser irrelevante o parecer normativo tentar aproximar o cenário das previsões contidas em dispositivos relacionados a tributos federais, das regras específicas contidas nas normas que versam sobre o ISSQN e que preveem também o critério do resultado como fator de demarcação da não tributação deste imposto.

Isto porque, como já exposto acima, são plexos normativos que não se entrelaçam, exigindo, assim, dos respectivos intérpretes e aplicadores, a estrita observância dos critérios específicos contidos na legislação de cada tributo.



Após, portanto, destilar críticas ao que está previsto nas normas dos referidos tributos, o parecer normativo volta agora suas atenções aos critérios estabelecidos pelo Tratado do GATS – Acordo Geral de Comércio de Serviços, estabelecido na Rodada do Uruguai do GATT/1994, Anexo 1-B.

Basicamente o GATS prevê regras para se qualificar o que se entende por comércio de serviços num contexto internacional frequentado por países signatários deste Tratado.

Estabelece, assim, quatro grupos que compreenderiam esta categoria relacionada à exportação de serviços.

O primeiro grupo consideraria exportação todo serviço em que fosse prestado por um residente ou domiciliado em um país, para um terceiro residente ou domiciliado em outro país. Denomina-se este grupo por modo transfronteiriço de se exportar serviço - Art. I, 2, "a", GATS.

No segundo grupo, o tomador do serviço sairia do território de sua residência ou domicílio, para consumir o serviço no território ou residência do respectivo prestador - Art. I, 2, "b" - GATS.

Já no terceiro grupo, haveria a exportação de serviço mediante a utilização de uma filial ou outra pessoa jurídica pertencente ao próprio prestador que se encarregaria da execução da prestação no território do respectivo tomador - Art. I, 2, "c" - GATS.

Por fim, o quarto grupo seria representado por pessoas físicas que, em nome do prestador, se dirigiriam ao território do tomador e se responsabilizariam pela execução do respectivo serviço no território do tomador - Art. I, 2, "d" - GATS.

Seguem-se posteriormente as críticas a estes critérios fixados pelo GATS, afirmando-se que eles estão contaminados pelo equivocado raciocínio que confundiria a figura do agente exportador e a própria ação de prestar serviços.

Diz o parecer normativo que:

*"23. Para alguns, exportação de serviços seria qualquer operação de comércio de serviços que envolvesse, de um lado, um prestador residente ou domiciliado no Brasil e, de outro, um tomador de serviços residente ou domiciliado no exterior. Aparentemente, essa ideia de equivalência entre*



*exportação e operação realizada entre um agente econômico local e outro estrangeiro decorre da confusão entre a figura do agente e a própria ação de prestar serviços.*

*24. Exportação é a ação de exportar, é o levar para fora, o operar entre fronteiras.*

*25. Basta um paralelo com a exportação de bens materiais para clarear imediatamente a distinção: note-se que mesmo quando exportador e destinatário do bem exportado, ambos, forem residentes no mesmo país, a ação de exportar um produto ou mercadoria se dará no momento em que o objeto a ser exportado superar uma fronteira do país de origem. Deste modo, a exportação acontece sempre independentemente do domicílio/residência daquele que exporta ou daquele para quem se exporta. Isso vale tanto para a exportação de um bem material quanto de um serviço.*

*26. Em parte, essa associação - que, como dissemos, deriva da confusão entre a figura do agente e a própria ação - decorre do fato de que o acordo do GATS<sup>18</sup>, ao definir, para fins de sua aplicação, o que seria "comércio de serviços" previu quatro diferentes modos de prestação de serviços sempre considerando a existência, em uma ponta, de um prestador residente ou domiciliado num Estado-Membro da OMC e, na outra ponta, de um tomador residente ou domiciliado noutro Estado Membro."*

O dado curioso desta passagem do parecer normativo é o fato dela conter crítica contundente sobre os referidos critérios assumidos pelo GATS, para supostamente lhe permitir assumir critério diverso sem, contudo, apresentar qualquer fundamento normativo que lhe sirva de suporte.

Diz o parecer normativo que "*exportação é a ação de exportar, é o levar para fora, o operar entre fronteiras*". Diz ainda, que, com base nesta definição, "*a exportação acontece sempre independentemente do domicílio/residência daquele que exporta ou daquele para quem se exporta.*"

Ora, não há dúvidas que, se tomarmos como pressuposto o núcleo duro da significação do verbo exportar, por meio do qual se concebe a ideia de portar algo (material ou imaterial) para fora de determinado lugar, e o utilizarmos em um



contexto internacional, ter-se-á a ação de portar este algo entre territórios de países diversos.

Mas é evidente que se tratando de critérios mínimos de significação deste verbo, temos aí um típico gênero, do qual podem ser extraídas as respectivas espécies, na medida em que agreguemos àquele gênero as respectivas diferenças específicas.

É possível, assim, criar o grupo (gênero) de ações que se identifiquem com o mero critério de exportar algo do território de um país para o de outro, critério este mencionado na referida passagem do parecer normativo. Neste cenário visualiza-se apenas a ação de exportar, sendo irrelevante outros critérios, tais como a condição dos respectivos sujeitos envolvidos na exportação.

Este é o cenário típico de exportação criticado pelo parecer normativo.

Todavia, o quadro de possíveis alternativas não se esgota neste gênero apontado pelo parecer.

É possível estabelecer-se grupos diversos; na realidade, espécies daquele gênero, cujos critérios definitórios são obviamente mais específicos e não se restringem somente à mera ação de exportar.

É possível elaborarmos espécies que privilegiam não apenas a ação de exportar, mas quais as pessoas que se envolvem na exportação, quais as respectivas condições em que a exportação ocorre e, ainda, em que tempo tais exportações foram realizadas ou mesmo de onde foram realizadas.

Em outras palavras, é possível falar em exportação considerando apenas um ou vários dos seguintes critérios:

- (a) o que é exportar;
- (b) quem exporta;
- (c) quando exporta;
- (d) como exporta, e
- (e) de ou para onde exporta.



Quando o parecer normativo afirma que exportação “*é a ação de exportar, é o levar para fora, o operar entre fronteiras*”, está aí evidentemente trabalhando com a perspectiva de exportação contida no item (a).

Ora, mas basta montarmos uma matriz com estas variantes e teremos um quadro inegavelmente diverso do afirmado nesta passagem do parecer normativo.

Se elegermos os critérios (a) + (b) teremos como resultado uma matriz que leva em consideração não apenas a ação de exportar, mas também quem efetua esta exportação.

Logo, interessará neste quadro não apenas o dado objetivo da ação de exportar, mas também o dado subjetivo de quem a pratica.

Se, por exemplo, nosso interesse for a elaboração de uma matriz que agregue o critério (d) àqueles (a) e (b), resultando no grupo [(a) + (b) + (d)], teremos um quadro em que deverão ser elencadas todas aquelas ações de exportar (a), efetuadas por determinados sujeitos (b) e que apresentem as determinadas e específicas condições (d).

Assim, interessará neste quadro não apenas o dado objetivo da ação de exportar, mas também o dado subjetivo de quem a pratica e, ainda, quais as condições que a pratica.

Transpondo tais assertivas para as hipóteses de exportação consideradas pelo GATS veremos que os modos de exportação nele considerados estão centrados basicamente nos seguintes critérios:

- o primeiro modo (Art. I, 2, “a”): critérios (a) + (e);
- o segundo modo (Art. I, 2, “b”): critérios (a) + (b) + (e);
- o terceiro modo (Art. I, 2, “c”): critérios (a) + (b) + (d); e
- o quarto modo (Art. I, 2, “d”): critérios (a) + (b) + (d).

Diante disto, vejamos a seguinte passagem do parecer:





*"36. Para que se chegue a uma análise mais conclusiva sobre a ocorrência ou não de exportação de serviços em cada um dos quatro modos de comércio elencados no acordo (GATS, Artigo I, 2.), é imprescindível levar em conta, além dos elementos subjetivos da operação (situação do tomador e do prestador do serviço) e do local onde se desenvolvem os atos de sua execução, pelo menos, o local onde o proveito ou a fruição do resultado do serviço se verificarão, de modo a autorizar o hermeneuta a responder, com razoável segurança jurídica, à questão central que ora se impõe: em quais casos o serviço terá transposto fronteiras?*

*37. Assim demonstramos, não se pode afirmar que toda hipótese abarcada pelos quatro modos do GATS corresponderia a uma exportação/importação de serviços e, conseqüentemente, não há como adotar de plano essa correspondência para uma hipótese qualquer sem exposição a uma razoável possibilidade de incorrer em erro."*

A pretensão do parecer normativo contida nesta passagem é a de sustentar a necessidade de se colocar naquela matriz de critérios de definição da ação de exportação, um relacionado ao "local onde o proveito ou a fruição do resultado do serviço se verificarão".

Teríamos, então, ao falar de exportação, os seguintes possíveis critérios definitórios:

- (a) o que é exportar;
- (b) quem exporta;
- (c) quando exporta;
- (d) como exporta;
- (e) de ou para onde exporta; e
- (f) o fruto ou proveito do resultado da exportação.



Haveria impedimentos para se operar com mais este critério (f)? A resposta é: depende.

Depende obviamente do que se queira fazer com esta classificação a respeito dos critérios que devem ser considerados, para fins de se demarcar o que ingressa e o que não ingressa no campo daquilo que será qualificado como exportação de serviço.

O parecer normativo sustenta que existe esta necessidade de se incluir este critério (f) no âmbito de sua definição de exportação de serviço, todavia incorre num insuperável equívoco.

O objeto demarcado pelo parecer normativo, a respeito do qual desejar construir a definição teórica de exportação de serviço, está todo ele sustentado sobre dispositivos normativos incomunicáveis.

De fato, o introito do parecer normativo dedica-se a indicar os vários dispositivos normativos do IOC, das contribuições ao Pis e a Cofins, do ICMS e do ISSQN que versam sobre exportação. Além destes, faz menção àqueles estabelecidos pelo GATS.

Mas como é claramente identificável, estes dispositivos normativos adotam critérios distintos para definir o que deve se entender como exportação de serviço, para fins da respectiva aplicação de suas normas.

Ora, de acordo com o que já expusemos neste trabalho, pela perspectiva do IOC, considera-se exportação de serviço, sujeita ao benefício da alíquota zero, quando houver a troca de moedas (operação de câmbio) que represente ingressos de divisas no país e seja decorrente de um serviço que esteja corretamente classificado nos códigos estabelecidos por aquela diretriz do BACEN.

O critério do resultado (f), portanto, foi absolutamente ignorado pelo respectivo legislador quando decidiu estabelecer este benefício fiscal.

No âmbito das contribuições ao Pis e a Cofins temos situação bastante similar, na qual a não incidência depende exclusivamente do fato de haver a prestação para um não residente no país, cuja quitação do serviço implique ingresso de divisas no país. Ou seja, neste caso, o legislador trabalhou exclusivamente com os critérios (b) e (d).



Nesta toada já é possível constatar que o critério (f) é exclusivamente pertinente à legislação do ISSQN e não pode ser adotado para outros fins que não para este da aplicação deste imposto de serviços de competência municipal. Ou seja, examinar o resultado ou fruição do serviço exportado, seja qual for a significação que se queira adotar para ele (o resultado), é tarefa que cabe ao intérprete e aplicador da lei e unicamente quando estiver ele diante destas normas relacionadas ao ISSQN.

De nada adianta a longa explanação contida na Seção III do parecer normativo, porque toda ela está construída sobre a vasta divergência existente na doutrina e em especial na jurisprudência a respeito desta definição de resultado da exportação, para os exclusivos fins da aplicação da regra de não incidência do ISSQN.

Nesta mesma linha de raciocínio, também se torna imprestável buscar apoio na celeuma existente no âmbito de aplicação das regras de não incidência do ICMS, porque novamente este é um problema circunscrito ao debate entre fisco e contribuintes deste imposto de competência estadual.

Seguindo adiante no arrazoado do parecer normativo, a partir da respectiva Seção IV B, a RFB sustenta que o próprio critério do resultado deveria ainda ser adjetivado pelo predicado da localização do mercado atuante do tomador do serviço no exterior, porque somente assim haveria condições de se encontrar a verdadeira intenção do legislador que buscar a desoneração da exportação de produtos e serviços nacionais.

*Diz a RFB que, "neste caso, os critérios que melhor se adequam à finalidade (de incentivar a atividade econômica no mercado interno) deverão incluir a premissa de que a localização dos sujeitos da prestação será determinada em razão da localização dos mercados onde estes estejam atuando em relação àquela operação de serviços. Assim o incentivo à atividade poderá se concretizar por meio da desoneração das operações realizadas entre prestadores que atuam a partir do mercado doméstico e tomadores que buscam no exterior o atendimento às suas necessidades de serviços relativas a interesses localizados fora de nossas fronteiras."*

Vale dizer, os critérios relacionados à identificação dos sujeitos envolvidos nesta exportação de serviço, que geralmente se identificam a partir do local da residência ou domicílio, ou então do possível produto de tal serviço, não forneceriam segurança suficiente para se obter a melhor interpretação do dispositivo normativo que estabeleça a não incidência tributária.



Seria necessário, então, a identificação *“da localização dos mercados onde estes estejam atuando em relação àquela operação de serviços.”*

E diante disto, o parecer normativo oferece sua conclusão do que deverá ser considerado exportação de serviço quando forem atendidos o seguinte:

*“i) O 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.*

*ii) O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.*

*iii) O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.*

*iv) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.*

*v) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.*

*vi) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:*



- a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;*
- b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e*
- c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio. ”*

O dado curioso a ser destacado em tais conclusões está no fato de que o parecer normativo, ao se referir ao item (i), diz que os critérios ali expostos somente serão adotados quando não houver legislação específica que venha a estabelecer de modo diverso sobre a definição de exportação de serviços.

A pergunta então a ser feita é a seguinte: qual seria então esta legislação se não foi ela citada pelo próprio parecer normativo? Caberá ao contribuinte identificar quais as normas que a RFB pretende interpretar por meio de um parecer normativo interpretativo??

Ora, é realmente curiosa tal assertiva porque, nos termos do que estabelece o inciso V do art. 94 da Portaria MF nº 430 de 2017, que versa sobre o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, entre outras competências ali fixadas, cabe à Coordenação – Geral de Tributação – COSIT, editar atos relacionados “*à interpretação da legislação tributária, aduaneira e correlata, às propostas de acordos e convênios internacionais e às normas complementares necessárias à sua execução, inclusive relativamente às nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, à classificação de mercadorias e à classificação de serviços;*”

Neste mister, o já referido introito deste parecer normativo afirma que a sua edição estaria fundamentada nas seguintes normas:



*“CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea a e XII, alíneas e e f e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B.”*

Consultando cada um destes dispositivos verifica-se que eles se referem exclusivamente às regras de não incidência do IOC, das Contribuições Sociais ao Pis e a Cofins, do Imposto de Renda Retido na Fonte, do ICMS e do ISSQN, todas elas já devidamente contextualizadas ao longo deste trabalho.

Mas como pudemos discorrer no presente trabalho, todos os critérios citados nestas normas federais, estaduais e municipais, de acordo com o sustentado pelo parecer normativo, seriam insuficientes para demarcar com precisão quais os critérios definitórios da expressão exportação de serviços.

Ora, se estes critérios são insuficientes, então quer dizer que há a necessidade de alterá-los, para que outros sejam então editados e que venham, assim, a designar com mais precisão o que se deve entender por exportação de serviços.

Se estes critérios são insuficientes, implica afirmar então que não há nada a ser interpretado pela RFB, pelo menos dentro desta específica competência que é atribuída à COSIT pelo Regimento Interno deste órgão fazendário.

Mas então qual a razão deste parecer normativo? Ora, é evidentemente a de alterar a lei mediante um manifesto e ilegal ato administrativo meramente interpretativo.

Frise-se com ênfase!!

É exatamente esta a intenção deste parecer normativo. A RFB, por meio da COSIT, deseja assumir o papel de legislador ordinário como costumeiramente o fazem os órgãos fazendários brasileiros. Diante da inexistência ou da discordância de parâmetros normativos estabelecidos em LEI, estes mesmos órgãos ditam suas próprias regras sob a pretensão escusa de se tratar de interpretação jurídica.

Não! Não é interpretação jurídica o que se tem aqui. É inegável tentativa de se valer dos poderes que somente cabem ao Poder Legislativo!



É a RFB, por meio da COSIT, novamente contribuindo para o já gigantesco contencioso que tanto atravança os tribunais administrativos e em especial o Judiciário e prejudica enormemente o ambiente de segurança jurídica, quase inexistente em nosso País, quando falamos sobre questões tributárias.

E assim o faz não apenas no tocante à mencionada conclusão (i), mas igualmente nas demais conclusões a saber.

Quanto à conclusão (iii) estabelece novo critério jurídico para definir o tomador do serviço, devendo ser qualificado como tal apenas e tão somente aquele que atuar no mercado externo e tiver sua demanda necessariamente atendida fora do território nacional, devendo esta demanda ser comprovada pelas partes interessadas.

Se esta demanda se relacionar com alguém bem imóvel do tomador – conclusão (iv) – então será ela considerada no território onde ele estiver situado.

Por sua vez, se esta demanda estiver atrelada a algum bem móvel – conclusão (v) - então caberão às partes envolvidas comprovar que este bem será utilizado apenas no exterior, a fim de fazer jus às benesses da exportação de serviços.

Por fim - conclusão (vi) - na hipótese de serviços não estiverem relacionados a qualquer bem móvel do tomador ou sem conexão a ser território, então a demanda será considerada exportação de serviços se (a) a prestação somente for realizada mediante a presença física do próprio prestador em território no exterior; (b) a prestação somente for realizada mediante a imprescindibilidade da participação do prestador, mesmo que de forma indireta (subcontratação) ou virtual; (c) inexistindo qualquer elemento de conexão territorial com o resultado da prestação, será considerada exportação de serviço onde o tomador residir ou estiver domiciliado.

Como se vê, são todos critérios que não estão previstos em qualquer um daqueles invocados dispositivos normativos que fundaram a edição deste parecer normativo!

São, assim, manifestamente ilegais e devem ser veementemente rechaçados, porque, como aludimos acima, o que pretende a RFB, por meio da COSIT, é assumir o papel de legislador, ditando as regras que entende deveriam ser aquelas contidas na lei.