



# COMÉRCIO EXTERIOR

## AS EXPORTAÇÕES NO ÂMBITO DA REFORMA TRIBUTÁRIA



## IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS - CBS

Visando preservar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, vem de longa data a desoneração das exportações, seja por meio da imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, ou da isenção do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em todos os casos, com direito à manutenção dos créditos nas aquisições vinculadas e resarcimento dos saldos credores, e, por fim, da não incidência do Imposto sobre Serviços - ISS.

Segundo a mesma premissa, foram as disposições da Emenda Constitucional – EC nº 132/2023 ao incluir na Constituição Federal previsões específicas no art.156-A, § 1º, III, combinado com o § 5º, III, e art. 149-B, II, acerca da imunidade ao IBS e da CBS nas exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, delegando para a Lei Complementar dispor sobre a forma e o prazo para resarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

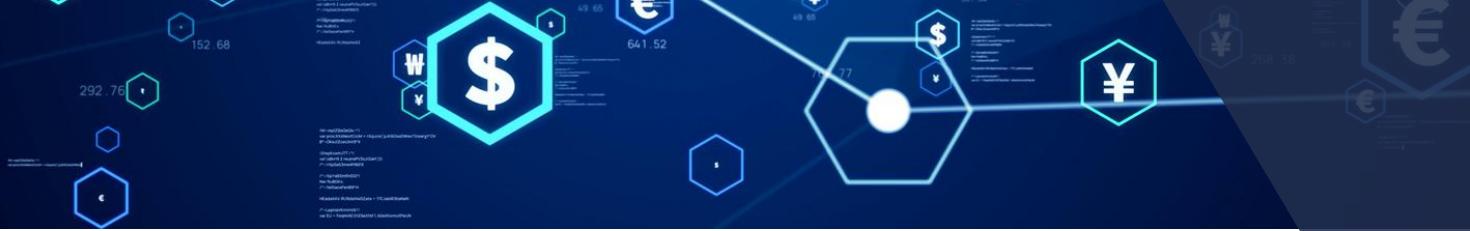
Neste contexto, ao regulamentar a instituição do IBS e da CBS, a Lei Complementar – LC nº 214/2025, estabeleceu em seu art. 79 que “*são imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do artigo 8º desta Lei Complementar, asseguradas ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, observadas as vedações ao creditamento previstas nos arts. 49 e 51, as demais disposições dos artigos 47 e 52 a 57 desta Lei Complementar e o disposto neste Capítulo*”. O direito ao resarcimento dos saldos credores passa a seguir a regra geral, nos termos do disposto no art. 39 da Lei Complementar.

Ao regulamentar o tema, o legislador distinguiu as exportações de bens imateriais e de serviços, inclusive direitos, das exportações de bens materiais. Nessa ordem de complexidade.

### 1 - Exportações de bens imateriais e serviços, inclusive direitos

Inicialmente, foi definido como exportação de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, **o fornecimento para residente e domiciliado no exterior, e o consumo no exterior**.





Em adição, foi definido que serão, também, consideradas exportações:

- A prestação de Serviços, assim considerado o **fornecimento para residente e domiciliado no exterior** relacionados a bem imóvel localizado no exterior, ou bem móvel que ingresse no Brasil para a prestação de serviço e retorne ao exterior após conclusão do serviço;
- A prestação de diversos tipos de serviços relacionados na lista da Lei Complementar, desde que vinculados direta e exclusivamente às exportações de materiais, ou associados a bens materiais.

Em relação ao conceito de consumo, foram delineados os seguintes aspectos:

- Consideram-se consumo de bens imateriais e serviços **a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso**;
- Se não for possível ao fornecedor nacional identificar o local do consumo pelas condições e características do fornecimento, **presumir-se-á como local do consumo o local do domicílio do adquirente no exterior**;
- Por outro lado, caso o consumo ocorra no País, **será considerada importação de serviço ou bem imaterial, inclusive direito**;
- No caso de o fornecimento ocorrer, **concomitantemente**, no território nacional e no exterior, **apenas a parcela cuja execução ou consumo ocorrer no exterior será considerada exportação**.

Em relação aos serviços vinculados direta e exclusivamente às exportações de bens materiais, caso tal exportação não ocorra, a pessoa que não promover a exportação dos referidos bens materiais fica obrigada a recolher o IBS e a CBS, acrescidos de juros e multa de mora, na condição de responsável.

As regras relativas a exportações de bens imateriais e serviços, inclusive direitos, aplicam-se aos Regimes Específicos da IBS e CBS, sem prejuízo das regras específicas referentes a serviços financeiros, serviços de concursos de prognósticos, e cessão de direitos desportivos de atletas por Sociedade Anônima de Futebol - SAF.

### **1.1 - Delimitação do conceito de exportação para fins da imunidade**

Especialmente neste ponto cabem algumas reflexões.

Ao delimitar o conceito do que será considerada exportação de bens imateriais e serviços, inclusive direitos, o legislador se absteve de usar, de forma direta e expressa, os conceitos de adquirente e destinatário definidos na própria Lei Complementar<sup>1</sup> para se valer de outro racional. Note que foram dois os requisitos para que a operação seja enquadrada como uma exportação imune: (i) ser o fornecimento **feito para residente e domiciliado no exterior; e, (ii) ser consumido no exterior**.

De forma indireta, apesar de não ter expressamente mencionado se o residente e domiciliado no exterior deve ser o adquirente ou o destinatário, ao presumir como local de consumo o do domicílio da adquirente no exterior – no caso de não ser possível identificar o



local do consumo - deixou, ao nosso ver, nas entrelinhas que esta será a regra, ressalvadas as situações em que haja evidência de que o consumo ocorreu no país, hipótese em que, curiosamente, a suposta exportação será considerada uma importação. Nos parece que, mais claro teria sido dizer que, naquela situação, não seria considerada como exportação para fins de delimitação da imunidade.

Apesar da complexidade do racional adotado, no fim do dia, nossa primeira impressão é de que ele é aderente à regra geral de definição do local da operação prevista no art. 11 da LC nº 214/2025, no qual, do inciso I ao IX, trata de diversas situações em que o local da operação poderá ser reputado como sendo no país ou no exterior, conforme forem as condições e características do fornecimento, e, residualmente, em todos os demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos, não relacionados nos incisos I a IX, considera-se o local do domicílio principal do adquirente, nas operações onerosas; ou do destinatário, nas operações não onerosas.

Fato é que, não vislumbramos aqui a premissa de simplificação e por força do racional adotado, para além do enorme desafio que os contribuintes terão para identificar e categorizar os impactos em suas operações, pode ser que surjam controvérsias que acabem por alimentar futuras intrincadas discussões judiciais, a exemplo da infindável discussão sobre onde se verifica o resultado na operação de prestação serviços para fins da imunidade do ISS, dando margem à insegurança jurídica. Quer nos parecer que foi perdida a oportunidade de adoção de critério mais simples e objetivo.

## 2 - Exportações de bens materiais

### 2.1 - Fornecimento com o fim específico de exportação (Exportação Indireta) – Comercial Exportadora

Nesse ponto, além de imunidade das exportações, merece comentar alterações em relação aos fornecimentos com fim específico de exportação.

Via de regra, essas operações ocorrem antes das exportações propriamente ditas, no contexto de “exportações indiretas”, quando um intermediário adquire os bens especificamente para serem exportados e se torna responsável por efetivar a exportação.

Estas operações são realizadas por empresas comerciais, as quais, em sentido comum, podem ser quaisquer empresas comerciais que adquiram produtos fabricados por terceiro para revendê-los no mercado interno ou exportá-los, como por exemplo as *tradings* brasileiras. Entretanto, ainda está em vigor o regime das Empresas Comerciais Exportadoras – ECE (Decreto-lei nº 1.248/1972), sujeitas a registro e certificado específico, que assegura às mesmas que a legislação lhes garanta determinados benefícios. Entretanto a legislação fiscal atual não faz distinção entre as ECE que possuam ou não o referido certificado.

As próprias autoridades fiscais federais já se manifestaram no sentido de admitir que os benefícios fiscais ao fornecimento com fins específico de exportação são aplicáveis, indistintamente às ECE com ou sem certificado<sup>2</sup>. Portanto, atualmente, as ECEs com ou sem certificado têm direito a todos os benefícios concedidos às operações de exportação. Ou seja, a carga tributária representada pelos impostos IPI e ICMS e pelas contribuições sociais PIS e COFINS é exonerada.

A Lei Complementar garantiu a suspensão do pagamento do IBS e da CBS aos fornecimentos para ECE com fim específico de exportação, passível de conversão em alíquota zero após a efetiva exportação dos bens no prazo de até 180 dias.

Contudo, a Lei Complementar impõe os seguintes requisitos cumulativos para que a ECE faça jus à suspensão: (1) certificação no Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA); (2) patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores: R\$ 1 milhão e uma vez o valor total dos tributos suspensos; (3) opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico - DTE; (4) manutenção e apresentação de escrituração contábil em meio digital; e (5) regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio. O atendimento a tais requisitos viabilizará a habilitação da ECE em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS – CG IBS e da Receita Federal.



A Lei complementar inovou em relação à exigência de certificação no Programa OEA, que visa à assegurar que as empresas adotem procedimentos de segurança e conformidade adequados às práticas de mercado e às exigências da aduana brasileira.

Quanto ao requisito de patrimônio líquido, no valor de R\$ 1 milhão, este não é distante das exigências aplicáveis às ECE que atualmente possuem certificado, e o valor dos tributos suspensos é o valor total dos referidos tributos suspensos, sanando dúvidas que existiram durante a tramitação do Projeto de Lei.

De toda forma, o não cumprimento dos novos requisitos em questão não impede a ECE de fruir dos benefícios atuais relativos ao PIS, COFINS e ICMS, enquanto exigidos tais tributos, mas será empecilho para fruição do benefício da suspensão do IBS e da CBS.

Especialmente para simplificação do fomento e desoneração da cadeia do agronegócio, o fornecimento de produtos *in natura* para industrial contribuinte do regime regular, com o fim específico de exportação, fará jus à suspensão do IBS e CBS passível de conversão em alíquota zero se efetivamente exportado no prazo de 180 dias. Neste caso: (i) é dispensado o registo do industrial exportador no Programa OEA; e o industrial exportador deverá comprovar ter tido mais de 50% do total de suas receitas proveniente de exportações, nos últimos três anos.



### **3 - Outros aspectos relevantes para os exportadores**

Há, ainda, desafios referentes à monetização de créditos dos tributos, que, para os contribuintes preponderantemente exportadores, não consistem apenas nos referentes ao IBS e à CBS, que naturalmente se acumularão, mas também aos saldos credores de ICMS, PIS e COFINS não apropriados ou utilizados antes do fim da transição.

Em relação aos créditos de PIS e COFINS, a LC nº 214/2025 previu a possibilidade de compensação dos saldos remanescentes após a extinção das contribuições com o valor devido da CBS, desde que o crédito esteja regularmente registrado nas EFD-Contribuições correspondentes. O contribuinte poderá, também, requerer o resarcimento do valor do crédito ou sua compensação com outros tributos federais, se a legislação vigente à data da extinção do PIS e da COFINS assim autorizar. O prazo determinado para a compensação dos créditos remanescentes de PIS e COFINS é de 5 anos contados do último dia do período de apuração em que tiver ocorrido a apropriação do crédito, tendo este prioridade de compensação frente aos créditos de CBS apurados regularmente.

O aproveitamento de saldos credores de ICMS, tanto no período de transição para o IBS, como após a instituição integral do novo imposto, não foi tratado na LC nº 214/2025. O assunto será regulamentado no âmbito do Projeto de Lei Complementar – PLP nº 108/2024, ainda em trâmite no Legislativo.

### **4 - Imposto Seletivo - IS**

Há previsão constitucional introduzida pela EC nº 132/2023 no sentido do que o IS não incidirá sobre as exportações, nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações.

Essa previsão é clara e se alinha à política fiscal de desonrar exportações e preservar competitividade dos produtos brasileiros.

Por outro lado, há também previsão constitucional no sentido de que, na extração, o imposto será cobrado **independente da destinação**, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. Sob esse aspecto, existe controvérsia quanto ao alcance e consequência dessa previsão, ou seja, se a destinação em questão é relativa à aplicação do produto extraído, consumo, comércio, indústria, etc, ou se trata-se de questão geográfica, qual seja, mercado interno ou externo.

Foi com foco nesta controvérsia que a previsão de não incidência do IS sobre as exportações, na LC nº 214/2025, foi objeto polêmico de voto presidencial.

Tem-se hoje a previsão na LC nº 214/2025 de alíquotas máximas de 0,25% para o IS nas operações com bens minerais extraídos.

É possível que estejamos diante de situação de inconstitucionalidade em função do mencionado voto presidencial. Essa situação pode ser o prelúdio de futuros litígios e insegurança jurídica.

A aplicação destas novas regras será feita de forma gradual, com início em 2026 e conclusão prevista até 2032, proporcionando um período de transição para que empresas possam se ajustar às novas exigências.

Entender o contexto atual é essencial para que as empresas possam se planejar adequadamente, evitar elevações inesperadas de custos, reorganizar seus processos e minimizar riscos operacionais.

Nossa equipe tributária está preparada e à disposição para auxiliá-los neste processo.

---

<sup>1</sup> Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

(..)

IV - adquirente:

a) aquele obrigado ao pagamento ou a qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço;  
b) nos casos de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação por conta e ordem ou em nome de terceiros, aquele por conta de quem ou em nome de quem decorre a obrigação de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço; e

V - destinatário: aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não.  
(...).

<sup>2</sup> Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012

## AUTORES

---



**Leandra  
Guimarães**  
Sócia da área  
Tributária



**Juliana  
Federici Guedes**  
Advogada da  
área Tributária



**Lívia  
Costa\***  
Advogada da  
área Tributária



**Mariana Santos  
de Abreu Lima**  
Advogada da  
área Tributária



**Carolina  
Costa Ribeiro\***  
Advogada da  
área Tributária

\*Carolina Costa Ribeiro integrou a equipe do escritório até abril de 2025.

\*Lívia Costa integrou a equipe do escritório até junho de 2025.

## VEJA TAMBÉM:

Impactos da Reforma Tributária nos Regimes Especiais Aduaneiros e ZPE, e Regimes de Bens de Capital

Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio  
Principais alterações da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércios no novo cenário tributário, na forma da Lei Complementar nº 214/2025

Comércio exterior: as importações no âmbito da Reforma Tributária

A **Reforma Tributária** traz transformações importantes, para as empresas e pessoas físicas, podendo representar desafios na adaptação às novas regras, além de grandes impactos financeiros.

Diante desse cenário, contar com planejamento tributário estratégico e apoio especializado pode ser essencial para minimizar custos e garantir a conformidade com a legislação.

Nossa equipe de especialistas na área tributária pode te ajudar! [Clique aqui](#).

Contate-nos para mais informações, esclarecimentos e auxílio nas questões pertinentes a matéria tributária!