Newsletter
Reforma Tributária

Exportação de serviços: novos critérios para IBS e CBS e a transição do ISS



Exportar serviços deveria ser simples de definir. No Brasil, até 2032, não será: uma mesma operação poderá ser considerada exportação de serviços para um tributo e para outro não, ao mesmo tempo.

Isso porque a Reforma Tributária criou um novo critério de exportação para o IBS e a CBS, mas não apagou os anteriores. As regras de PIS e COFINS permanecem aplicáveis até 31 de dezembro de 2026, e o ISS convive com o novo sistema até 2032, com redução gradual a partir de 2029. Na prática, as empresas terão de responder três vezes à mesma pergunta, com três réguas diferentes.

Como é a análise atualmente?

PIS e COFINS

A desoneração das receitas de exportação de serviços considera, em linhas gerais:

- a prestação de serviços a pessoa residente ou domiciliada no exterior;
- o ingresso de divisas relacionado à operação.

Nesse regime, o fluxo financeiro e a forma de recebimento da remuneração sempre tiveram papel central. O modelo é simples e não gera maior necessidade de investigação dos fatos da transação, o que difere da regra mais complexa da nova CBS, que substitui as duas contribuições hoje existentes.

ISS

A Lei Complementar nº 116/2003 ("LC 116/2003") afasta a incidência do ISS sobre as exportações de serviços, mas ressalva os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento venha do exterior. Como a lei nunca definiu "resultado", a discussão migrou para a identificação do local em que ocorre a fruição econômica ou o efeito útil da prestação — terreno de relevante subjetividade, sobretudo em serviços de consultoria, intermediação, representação e agenciamento. Por conta disso, nunca houve critério seguro nem mesmo na jurisprudência.

O novo critério para IBS e CBS

Nos termos da Lei Complementar nº 214/2025 ("LC 214/2025"), são imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e serviços para o exterior. Considera-se exportação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento:

- para **residente ou domiciliado no exterior**;
- cujo **consumo ocorra no exterior**.

Após as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 227/2026, o consumo (elemento que, agora, será o mais relevante na aplicação da regra de exportação) no exterior será identificado por dois caminhos:

1. quando o local da operação, determinado de acordo com as regras específicas da LC 214/2025, não estiver situado no Brasil; ou
2. nos demais casos, quando tanto o adquirente quanto o destinatário forem residentes ou domiciliados no exterior.

As regras específicas de localização amarram determinados serviços a um ponto geográfico definido: o local do imóvel, do evento, da prestação física sobre pessoas ou bens, entre outros. A consequência prática é relevante: nessas hipóteses, a residência do contratante não será suficiente para caracterizar a exportação. Serviços presenciais, relacionados a imóveis ou vinculados a eventos realizados no Brasil poderão ser considerados consumidos no País, ainda que contratados e pagos por pessoa residente no exterior.

Onde mora o risco: adquirente e destinatário podem ser pessoas distintas

A nova legislação separa duas figuras que o mercado costuma tratar como uma só. O **adquirente** é, em linhas gerais, aquele obrigado ao pagamento ou à contraprestação. O **destinatário** é aquele a quem o serviço ou bem imaterial é fornecido — podendo ou não coincidir com o adquirente.

Em contratos simples, as figuras coincidem. Em estruturas internacionais, nem sempre.

É o caso, por exemplo, de:

- contratação centralizada por uma empresa do grupo;
- pagamento realizado por uma entidade em benefício de outras;
- utilização do serviço por afiliadas situadas em diferentes países;
- rateio de custos entre empresas brasileiras e estrangeiras; ou
- contratação estrangeira com disponibilização do serviço a usuários no Brasil.

Nos serviços sem regra específica de localização, a exportação dependerá de que **tanto o adquirente quanto o destinatário sejam residentes ou domiciliados no exterior**. A contratação e o pagamento por empresa estrangeira, portanto, não bastarão se o destinatário da prestação estiver no Brasil.

Atenção às atividades de intermediação e apostas online

Intermediação

As atividades de intermediação, agenciamento, representação e recrutamento concentram o maior potencial de controvérsia do novo regime, justamente porque nelas a utilidade do serviço se distribui entre partes situadas em jurisdições diferentes, e a resposta dependerá de identificar com precisão em benefício de quem a atividade é realizada.

Há, ainda, um agravante durante a transição: a mesma operação de intermediação precisará passar por dois testes distintos e simultâneos. Para o ISS, permanece a discussão sobre o local do resultado — em que a jurisprudência oscila conforme se privilegie a conclusão do serviço ou a fruição de seus efeitos. Para IBS e CBS, o exame se desloca para a identificação do adquirente e do destinatário. Uma estrutura pode ser aprovada em um teste e reprovada no outro, e a coerência entre contratos, fluxos financeiros e realidade operacional será decisiva nos dois.

Apostas online

A Resolução CGIBS nº 6/2026 e o Decreto nº 12.955/2026 detalham, com grau de precisão inédito, como operadores de concursos de prognósticos (apostas) prestados por meio virtual devem comprovar que estão exportando o serviço a residentes ou domiciliados no exterior.

Passam a ser exigidos, cumulativamente: o endereço de IP do dispositivo usado na aposta, a geolocalização do apostador no momento em que a aposta é feita e uma declaração do próprio apostador confirmando sua residência ou domicílio no exterior.

Atenção: a Lei Complementar nº 214/2025 apenas delegava ao regulamento a definição da forma de comprovação, sem indicar parâmetros técnicos. Tanto a Resolução CGIBS quanto o Decreto nº 12.955/2026 exerceram essa delegação de forma idêntica, elevando a régua tecnológica sobre as plataformas de apostas de maneira uniforme para IBS e CBS. Operadores do setor devem revisar, desde já, seus sistemas de cadastro e geolocalização de usuários para não perder a imunidade por falha documental, qualquer que seja o tributo em jogo.

Consumo simultâneo no Brasil e no exterior

A legislação também admite que um mesmo serviço ou bem imaterial seja fornecido ou consumido simultaneamente no Brasil e no exterior. Nesses casos, somente a parcela atribuível ao exterior poderá ser tratada como exportação para fins de IBS e CBS — o que exigirá critérios consistentes de alocação, definidos conforme a natureza do serviço, como usuários atendidos, horas dedicadas, localização das equipes ou métricas de utilização.

Três critérios durante a transição

Tributo	Critério central para a exportação
PIS e COFINS	Prestação a residente ou domiciliado no exterior e ingresso de divisas
ISS	Resultado ou fruição do efeito útil no exterior
IBS e CBS	Fornecimento a residente ou domiciliado no exterior e consumo no exterior

A conclusão adotada para determinado tributo não será automaticamente aplicável aos demais. Em especial, durante a convivência entre o ISS e o IBS, uma mesma operação deverá ser analisada simultaneamente à luz do conceito de resultado previsto na LC 116/2003 e das novas regras de consumo estabelecidas pela LC 214/2025.

A documentação permanece central

A nova disciplina reduz a relevância dos elementos cambiais, mas aumenta a importância da coerência entre a forma contratual e a execução efetiva da operação. Para sustentar o tratamento como exportação, deverão ser considerados conjuntamente:

- contratos e ordens de serviço;
- identificação do adquirente e do destinatário;
- invoices e documentos fiscais;
- fluxos de pagamento;
- evidências da utilização do serviço no exterior.

A mera alteração da nomenclatura contratual, sem correspondência com a realidade operacional e financeira, não será suficiente.

Créditos do exportador e documento fiscal eletrônico seguem centrais

A Resolução e o Decreto mantêm, sem alterações de fundo, o direito do exportador de apropriar e utilizar os créditos de IBS relativos às aquisições vinculadas à operação de exportação, exatamente como já previa a Lei Complementar nº 214/2025. A novidade prática está no reforço da obrigatoriedade de emissão do documento fiscal eletrônico também para as operações de exportação, com a informação nele lançada assumindo caráter declaratório — equivalente, na prática, a uma confissão do valor devido do tributo.

Fica o alerta: Qualquer inconsistência no documento fiscal eletrônico relativo a uma operação de exportação pode ser lida como confissão de débito, o que reduz a margem para correções informais posteriores. Uma auditoria periódica dos documentos emitidos para essas operações passa a ser recomendável, e não apenas desejável.

Conclusão

A Reforma Tributária estabelece critérios mais definidos para a caracterização das exportações de serviços, especialmente ao distinguir adquirente, destinatário e local de consumo. Durante a transição, contudo, as empresas conviverão com regras diferentes para a mesma operação. Estruturas desenhadas sob a lógica do PIS e COFINS ou do ISS merecem ser revisitadas à luz do novo critério de consumo, de preferência antes que a fiscalização o faça.

Estamos à disposição caso tenha dúvidas ou precise de informações adicionais.

› Rio de Janeiro › São Paulo › Porto Alegre › Brasília › Belo Horizonte

contato@veirano.com.br

veirano.com.br