

## **A reforma tributária no transporte de cargas vinculados à exportação.**

*Fernando B. Massignan<sup>[1]</sup>; Mayla Almeida de Souza<sup>[2]</sup>*

**Resumo:** Pretende-se analisar a (não) incidência de CBS e IBS nas operações de Transporte Internacional de Cargas com destino à exportação. O artigo aborda a gênese do art. 80 da LC 214 para então proceder em análise sistemática e econômica da norma.

**Palavras-chave:** Reforma Tributária. Exportação. Imunidade. Transporte Rodoviário Internacional de Cargas. LC 214/2025.

### **1. Introdução**

A regulamentação da Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023), por meio da Lei Complementar nº 214/2025, trouxe importantes alterações à sistemática de incidência tributária sobre a atividade de **Transporte Internacional de Cargas (TRIC)** no que se refere à transição de PIS/COFINS e ICMS para a nova matriz tributária sobre o consumo de CBS e IBS.

Dentre essas alterações, destaca-se a inclusão, no art. 80, §1º, inciso II, alínea e, da LC nº 214/2025, de regra específica que vincula o TRIC (Transporte Internacional de Cargas) à exportação de serviços, para fins de fruição da imunidade prevista no art. 79 do referido diploma legal.

Com este artigo pretende-se examinar o sentido normativo do art. 80, §1º, inciso II, alínea “e”, da LC nº 214/2025, mediante a reconstrução dos elementos histórico-normativos, sistemáticos e econômicos que orientaram a atuação do legislador. Para tanto, analisar-se-á, inicialmente, o contexto histórico e normativo da tributação do transporte internacional de cargas no Brasil, no âmbito de PIS/COFINS e ICMS; em seguida, examinar-se-á a gênese do dispositivo no processo de tramitação do PLP nº 68/2024; e, por fim, avaliar-se-á a compatibilidade das possíveis interpretações em face dos princípios constitucionais que estruturam o novo modelo de tributação sobre o consumo.

A partir dessa análise, busca-se demonstrar que o tratamento conferido ao TRIC no §1º, inciso II, do art. 80, não decorre de mero acaso, mas de escolha consciente do legislador, pautada na preservação da imunidade das exportações, nos moldes do que já fixado nas legislações de outros países, mantendo-se a competitividade das empresas brasileiras no cenário internacional.

### **2. O conceito de exportação de serviços sob a LC nº 214/25:**

Para a adequada compreensão da norma, faz-se necessário transcrever os arts. 79 e 80 da LC nº 214/2025, que disciplinam as hipóteses em que determinada prestação é considerada exportação de serviços, nos seguintes termos da lei:

#### **Das Exportações de Bens Imateriais e de Serviços**

Art. 79. São imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do art. 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 arts. 47 e 52 a 57 desta Lei Complementar e o disposto neste Capítulo.

Art. 80. Para fins do disposto no art. 79 desta Lei Complementar, considera-se **exportação de serviço** ou de bem imaterial, inclusive direitos, **o fornecimento para residente ou domiciliado no exterior e consumo no exterior.**

**§ 1º Considera-se ainda exportação:**

(...)

II - o fornecimento dos seguintes bens e serviços, desde que vinculados direta e exclusivamente à exportação de bens materiais ou associados à entrega no exterior de bens materiais: (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

- a) intermediação na distribuição de mercadorias no exterior (comissão de agente);
- b) seguro de cargas;
- c) despacho aduaneiro;
- d) armazenagem de mercadorias;
- e) transporte rodoviário, ferroviário, aéreo, aquaviário ou multimodal de cargas;**
- f) manuseio de cargas;
- g) manuseio de contêineres;
- h) unitização ou desunitização de cargas;
- i) consolidação ou desconsolidação documental de cargas;
- j) agenciamento de transporte de cargas;
- k) remessas expressas;
- l) pesagem e medição de cargas;
- m) refrigeração de cargas;
- n) arrendamento mercantil operacional ou locação de contêineres;
- o) instalação e montagem de mercadorias exportadas; e
- p) treinamento para uso de mercadorias exportadas.

§ 1º-A. Considera-se consumo no exterior de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento:(Incluído pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

I - cujo local da operação não seja no País, nos termos dos incisos II a IX do caput do art. 11 desta Lei Complementar; ou (Incluído pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

II - em que o adquirente e o destinatário sejam residentes ou domiciliados no exterior, nos demais casos.(Incluído pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

**§ 5º Na hipótese de haver fornecimento de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente no território nacional e no exterior, apenas a parcela cuja execução ou consumo ocorrer no exterior será considerada exportação.**

§ 6º (Revogado). (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

§ 7º Aplicam-se também as regras específicas previstas no Título V deste Livro às exportações de bens e serviços objeto de regimes específicos. [sem grifos no original]

Da leitura do *caput* do art. 80, extrai-se que a **exportação de serviços** (*lato sensu*) exige o atendimento de três requisitos: (i) prestação de serviço a residente e domiciliado no exterior; e (ii) consumo do serviço no exterior.

Todavia, o §1º do referido diploma legal instituiu regra especial ao prever outras hipóteses de exportação, incluindo, em seu inciso II, alínea “e”, a prestação de serviços vinculados ao transporte de cargas, desde que direta e exclusivamente relacionados à exportação de bens materiais ou associados à sua entrega no exterior.

A existência dessa regra especial motiva a necessidade de investigar se tais hipóteses são mera repetição do critério geral ou se possuem autonomia normativa própria, questão que será enfrentada a partir da análise genética da norma e coerência sistêmica.

### **3. A construção normativa (análise genética) do art. 80 da LC nº 214/2025**

#### **3.1. Contexto histórico referente ao ICMS e PIS e COFINS:**

Historicamente, a tributação no transporte internacional de cargas pautou-se por regimes específicos, suspensões e hipóteses de neutralidade, voltados ao estímulo às exportações.

No âmbito do PIS e da COFINS, a prestação de serviço de TRIC é isenta, nos termos do art. 14 da MP nº 2158-35/2001, sendo que essa isenção já era prevista desde a década de 90, nos termos do art. 4º, III, da Lei nº 9.715/98<sup>[3]</sup>, como também nas LCs nºs 7 e 70/90.

Quanto à abrangência da isenção prevista no art. 14 da MP nº 2158-35/2001, a Receita Federal de Brasil já se manifestou através da Solução de Consulta SRRF/10RF/DISIT nº 19/2005, que ela abrange todo o transporte “*cujo ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional*”, sendo independente o requisito de o pagamento ser realizado no exterior ou no Brasil.<sup>[4]</sup>

No mesmo sentido, em relação ao ICMS, a Lei Kandir (LC nº 87/96) prevê a isenção do ICMS no transporte internacional de cargas, buscando, justamente, desonerar a exportação de produtos<sup>[5]</sup>. Referida orientação foi posteriormente consolidada pela Súmula 649 do STJ, segundo a qual “*não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior*”.

Dessa forma, por mais de três décadas, para o fim da tributação de PIS, COFINS e ICMS, a atividade de Transporte Internacional de Cargas é juridicamente qualificada como atividade vinculada à exportação e, portanto, desonerada<sup>[6]</sup>.

#### **3.2. Da Redação Original do PLP nº 68/2024 e o texto aprovado na LC nº 214/2025 - A gênese legislativa do §1º do art. 80:**

Uma vez esclarecido o contexto de incidência da antiga matriz tributária, é possível verificar que, após a promulgação da EC nº 132, a redação original do PLP nº 68/2024, aprovada na Câmara de Deputados<sup>[7]</sup>, não havia previsão específica que tratasse o TRIC de forma autônoma.

À época, os arts. 78 e 79 do PLP nº 68/2024, previam a imunidade de CBS/IBS na exportação de serviços somente para as hipóteses em que **o tomador do serviço fosse residente ou domiciliado no exterior**, ou quando este **ocorresse, inteiramente, em território estrangeiro**, *in verbis*:

Art. 78. São imunes do IBS e da CBS **as exportações de bens e de serviços para o exterior**, nos termos do art. 8º, assegurados 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. 30 e 31, as demais disposições dos arts. 28, 29 e 32 a 37 e o disposto neste Capítulo.

Art. 79. Para fins do disposto no art. 78, **considera-se exportação**:

**I - de serviços, o fornecimento para residente ou domiciliado no exterior:**

- a) cuja execução ou consumo ocorra no exterior;
- b) relacionado a bem móvel que ingresse no País para a prestação do serviço e retorne ao exterior após a sua conclusão, observado o prazo estabelecido no regulamento; ou
- c) relacionado a bem imóvel localizado no exterior; [sem grifos no original]

Sob a redação original, nos termos do §1º do art. 79, o TRIC somente seria considerado exportação do serviço quando o trecho do transporte fosse realizado integralmente no exterior, ainda que contratado por pessoa jurídica ou física estrangeira, conforme transcrito abaixo:

**§ 1º Na hipótese de haver fornecimento de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente em território nacional e no exterior, apenas a parcela cuja execução ou consumo ocorrer no exterior será considerada exportação.** [sem grifos no original]

O art. 84 do PLP nº 68, por sua vez, era expresso no sentido de que o TRIC somente seria imune, nos termos do art. 83 do referido PLP, quando contratado por residente ou domiciliado no exterior:

Art. 84. Para fins do disposto no art. 83, **considera-se exportação de serviço**, ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento:

(...)

**§ 1º Considera-se, ainda, exportação a prestação de serviço a residente ou domiciliado no exterior relacionada a:**

**II - transporte de carga para fins de exportação, quando contratada por residente ou domiciliado no exterior.** [sem grifos no original]

Ainda, no trâmite da Reforma Tributária, apresentou-se o Regime Aduaneiro de Aperfeiçoamento, previsto no artigo 93 do PLP nº 68/24, como uma alternativa ao referido entrave. Nos termos do §5º do artigo 93, do PLP, poderia apresentar-se requerimento de

suspensão dos tributos incidentes sobre o transporte de carga vinculados à exportação de bem final ou associados à sua entrega no exterior mesmo que contratado por empresa nacional.

Diante da regra original do PLP nº 68, é possível observar que o legislador havia traçado os requisitos restritivos no sentido de que: (i) o Transporte Internacional com destino a exportação considera o Fato Gerador o início do Transporte (art. 10, I); (ii) o Transporte Internacional no sentido Importação considera o Fato Gerador o término do transporte (art. 10, II); e (iii) o TRC seria considerado exportação de serviço somente quando prestado para fins de exportação e, cumulativamente, contratado por residente e domiciliado no exterior; (art. 84, § 1º, II); (iv) no caso de exportação, a hipótese isentiva dependia de pedido de suspensão por parte do contratante do serviço.

Durante o processo de tramitação legislativa, a CNT, junto com entidades do setor de transporte internacional, tais como a ABTI, demandaram, expressamente, a inclusão de um tratamento isentivo que fosse claro, estável e dissociado da figura do contratante. O intuito foi evitar distorções competitivas entre empresas brasileiras e estrangeiras, assim como alinhar o país às melhores práticas tributárias aplicáveis no âmbito internacional.

O pleito foi veiculado por meio de emendas propostas pelos Senadores **Laércio Oliveira** (Emendas 357-U e 657-U4), **Mecias de Jesus** (Emendas 00021-U e 2149-U) e **Luis Carlos Heinze** (Emenda 00824-U), as quais culminaram na redação do §1º, II, alínea “e” do art. 80, com o propósito de assegurar imunidade ampla às operações de transporte internacional de cargas destinadas à exportação, conferindo competitividade e previsibilidade ao setor<sup>[8]</sup>.

Foi acolhido pelo relator mudança na redação do PLP, o qual veio a se consolidar como o §1º do art. 80 da LC ora sob análise, dando-se por prejudicadas as emendas propostas.

Assim, sob uma análise do surgimento da norma, verifica-se que a introdução da exceção prevista no §1º do art. 80 da LC nº 214/2025 não foi acidental. O legislador conscientemente incluiu regramento específico para o Transporte Internacional de Cargas, ampliando a abrangência da regra isentiva prevista no *caput*.

### **3.3 Da análise sob o prisma da coerência legislativa:**

Sob o prisma da coerência legislativa, o novo modelo tributário consolida o princípio do destino, atribuindo relevância ao local de consumo do bem ou serviço. Nesse sentido, o art. 156-A, §5º, IV, da CF, autoriza o legislador complementar a estabelecer “os *critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação*”.

Nesse cenário, é admissível que o legislador considere, por motivos de ordem operacional, determinadas prestações como exportação quando vinculadas a bens destinados ao exterior. O que não se mostra juridicamente aceitável, contudo, é que a legislação complementar restrinja a imunidade, afastando-a do critério do consumo, sob pena de esvaziar o princípio do destino que lhe serve de fundamento.<sup>[9]</sup>

No caso da LC nº 214/2025, a imunidade prevista no art. 79, com direito à apropriação e utilização de créditos relativos às operações, pressupõe que a parte tenha realizado

exportação de bens ou serviços, independente de quem contrata o serviço. É o destino da operação – e não a identidade do contratante – que define o enquadramento que, no caso do TRIC, é a própria transposição de fronteiras.

Por sua vez, o art. 80, *caput*, pressupõe que “*considera-se exportação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento para residente ou domiciliado no exterior e consumo no exterior*”.

Partindo-se destas premissas tem-se que, se a intenção legislativa fosse simplesmente submeter o TRIC à lógica do *caput* do art. 80, bastaria uma remissão expressa ou uma completa omissão da referida atividade no §1º. Em vez disso, o legislador incluiu cláusula autônoma no §1º, inciso II, do art. 80, definindo como “exportação de serviços” as prestações diretamente vinculadas à exportação de bens materiais ou sua entrega no exterior.

Diferentemente do inciso I (que exige contratação por não residente), o inciso II omite essa condicionante, confirmada pelo confronto textual entre os incisos.

No direito positivo, a ausência de requisitos é elemento interpretativo relevante: não há palavras inúteis na lei, tampouco lacunas voluntárias<sup>[10]</sup>. Criar, por interpretação, um requisito não previsto implica violar a separação entre as atividades de interpretar e legislar.

Outrossim, do ponto de vista sistêmico<sup>[11]</sup>, interpretação diversa da ora proposta violaria os princípios constitucionais da neutralidade tributária, da segurança jurídica e da isonomia concorrencial. A reforma pretendeu, justamente, eliminar distorções e cumulatividades que onerassem as exportações, conforme observa-se do disposto no art. 156-A, §1º, inciso III, da CF.

Assim, é que, interpretação diversa da ora proposta, acaba por violar os princípios constitucionais da neutralidade tributária, da segurança jurídica e da isonomia concorrencial. A reforma pretendeu, justamente, eliminar distorções e cumulatividades que onerassem as exportações, conforme observa-se do disposto no art. 156-A, §1º, inciso III, da CF.

Não obstante, há, ainda, uma consequência relevante: a tentativa de limitar o alcance do §1º, inciso II, não apenas esvaziaria o texto aprovado, como criaria sobreposições e incoerências que o próprio sistema já resolve de forma ampla. A melhor hermenêutica é a que evita redundâncias e prestigia a racionalidade normativa e, portanto, não há dúvidas de que a intenção do legislador foi condicionar o inciso II do §1º, do art. 80 a regra do art. 79.

### **3.4. Análise sob o ponto de vista econômico:**

Além dos aspectos normativos, eventual subordinação do benefício ao domicílio do contratante criaria incentivos para deslocar contratos ao exterior, prejudicando, sobremaneira, empresa brasileiras e o fluxo de dinheiro ao país, situação que acabaria por esvaziar a própria finalidade da norma instituidora da imunidade.

No caso em comento, a distinção entre o *caput*, o inciso I do §1º e o inciso II do §1º justifica-se porque serviços listados no inciso II, tal como o TRIC, incorporam-se economicamente

ao custo da carga exportada. Negar imunidade a eles frustraria o princípio do destino e da neutralidade, elevando artificialmente o preço final no exterior <sup>[12]</sup>.

Mesmo que se sustente que o contratante exportador tomaria o crédito da operação de transporte internacional, nesse caso estariam diante do princípio do *solve et repete* que traria apenas prejuízo ao fluxo de caixa das empresas exportadoras e aos transportadores.

Impõe-se, ainda, esclarecer que, nesta espécie de serviço, grande parte das empresas exportadoras possuem subsidiárias em outros países do Mercosul, sendo que, se a interpretação da norma impusesse a necessidade de contratação por residente/domiciliado no exterior, bastaria aos contratantes brasileiros alterar o contrato para que a contratação fosse realizada pela subsidiária offshore que cumpririam o requisito da imunidade.

É certo que tal medida afastaria o capital do Brasil e transferiria para países como Argentina, Uruguai, Paraguai, Chile.

Ademais, refere-se que a adoção de uma política de desoneração pelo Brasil reflete a mesma política adotada costumeiramente nas relações internacionais<sup>[13]</sup>, que, orientada pelo princípio do destino, preconiza a desoneração das exportações e tributação das importações<sup>[14]</sup>.

Assim, entende-se que sustentar que a isenção se limitaria aos contratos celebrados por transportador em benefício de residentes ou domiciliados no exterior remonta a uma concepção equivocada de territorialidade e ignora a funcionalidade econômica do transporte internacional.

Além disso, ainda sob a perspectiva econômica, relembre-se que o transporte internacional de cargas é etapa fundamental e indissociável da exportação. Trata-lo de forma diferenciada, a depender de quem assina o contrato, contraria a lógica de desoneração das operações voltadas ao mercado externo.

Dessa forma, sob as diversas perspectivas, genética, sistêmica de acordo com a Constituição ou econômica, demonstra-se o porquê o legislador incluiu no texto da LC nº 214/2025 o §1º ao art. 80 para isentar o trecho de exportação do Transporte Internacional de Cargas.

#### **4. Conclusões**

A análise desenvolvida ao longo deste artigo evidencia que a interpretação do art. 80, §1º, inciso II, alínea “e”, da LC nº 214/2025 não comporta leitura restritiva que submeta o reconhecimento da imunidade do TRIC aos requisitos previstos no caput do dispositivo, notadamente do domicílio do contratante ou à identificação subjetiva do tomador do serviço.

Sob o prisma normativo, a opção do legislador por inserir regra autônoma no §1º, inciso II, com redação deliberadamente dissociada das condicionantes do *caput* e do inciso I, revela inequívoca intenção de ampliar o conceito de exportação de serviços para abarcar prestações que se incorporem economicamente à exportação de bens materiais, independentemente da estrutura contratual adotada. Tal conclusão é reforçada pela análise genética da norma, que demonstra a superação consciente do modelo

originalmente restritivo previsto no PLP nº 68/2024, a partir de demandas setoriais voltadas à segurança jurídica e neutralidade concorrencial.

Do ponto de vista sistêmico e constitucional, condicionar a imunidade do domicílio do contratante implicaria esvaziar o princípio do destino, comprometer a neutralidade tributária e reintroduzir distorções que a Reforma Tributária buscou expressamente eliminar. Já sob a ótica econômica, tal restrição criaria incentivos artificiais à contratação no exterior, penalizando operadores nacionais e fragilizando a competitividade do transporte internacional brasileiro.

Diante disso, a interpretação mais coerente, segura e constitucionalmente adequada do art. 80, §1º, inciso II, alínea “e”, da LC nº 214/2015 é aquela que considera imune todo transporte internacional de cargas com destino à exportação, independentemente do domicílio do contratante. Apenas assim se preserva a integridade do texto legal, objetivos declarados da Reforma Tributária e a racionalidade econômica de um setor que viabiliza o comércio exterior e influencia diretamente na capacidade competitiva do país.

#### BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução de Zilda H. Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 237

BOBBIO, Norberto. **O bom legislador**. In: HUBIEN, Hubert (ed.). *Le raisonnement juridique: actes du Congrès mondial de philosophie du droit et de philosophie sociale*. Bruxelas: Bruylant, 1971. Tradução: Eduardo Nunes de Souza. Disponível em: <https://civilistica.com.br/artigos/o-bom-legislador/>. Acesso em: 16 dez. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 17 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Dispõe sobre a contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS e outras contribuições para a seguridade social, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em: 17 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 17 dez. 2025.



\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 214, de 14 de março de 2025.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 mar. 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 16 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026.** Altera dispositivos da legislação tributária federal. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 13 jan. 2026. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp227.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm). Acesso em: 22 jan. 2026.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9715.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm). Acesso em: 17 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 ago. 2001. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 17 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Fazenda.** Perguntas e Respostas – Reforma Tributária. Brasília, 14 ago. 2023. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria\\_.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf). Acesso em: 16 dez. 2025.

\_\_\_\_\_. **Projeto de Lei do Senado nº 68, de 2024.** Senado Federal, Brasília, DF, 2024. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 16 dez. 2025

FERNANDES, Fabiana Carsoni; MIRANDA, Eliza. **Imunidade de IBS e CBS na exportação de bens imateriais e serviços: consumo, resultado e utilidade.** In: OKUMA, Alessandra; ASSIS, Helena Vicentini de; MIGIYAMA, Tatiana; FRANÇOSO, Thaís Folgosi (org.). Estudos sobre a reforma tributária. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025. v. 1, p. 85-108.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito.** 1. ed. Rio de Janeiro: GEN, 2011. p. 204.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **Súmula 649. 2021.** Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/sumstj/article/download/12310/12415>. Acesso em: 17 dez. 2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **Recurso Extraordinário nº 627.815.** Relatora: Ministra Rosa Weber. Órgão de origem: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Origem: Paraná. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3925409>. Acesso em: 17 dez. 2025.

SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 451

<sup>[1]</sup> Advogado tributarista. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Especialista em Direito Civil e Processo Civil e em Direito Tributário

pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela PUCRS e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Autor de livros e artigos na área tributária. Professor em cursos de pós-graduação. Membro da Comissão de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul (CBPT)

[2] Advogada tributarista. Especialista em Direito Tributário pela PUCRS, em parceria com o Instituto de Estudos Tributários (IET). Possui pós-graduação lato sensu em Direito Público pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural (IDC) e pela Fundação do Ministério Público (FMP). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Membro da Comissão de Boas Práticas Tributárias do Estado do Rio Grande do Sul (CBPT), em representação à FETRANSUL.

[3] Art. 4º Observado o disposto na Lei no 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes: (Vide Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível; (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

### **III - ao transporte internacional de cargas ou passageiros (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)**

[4] Assunto: Contribuição para PIS/PASEP Ementa: Isenção. Medida Provisória nr. 2.158-35, de 2001. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS E PASSAGEIROS.

A isenção da COFINS relativa as receitas do transporte internacional de cargas e passageiros independe do local de pagamento e da moeda em que ele é feito.

“4.1 - ... Examinando o inciso V do artigo acima reproduzido, nota-se que a única condição para fruição da isenção é a de que a receita seja advinda do transporte internacional (de cargas ou passageiros), sendo irrelevante o local do pagamento e a moeda em que ele seja feito – o transporte internacional “quando o ponto de embarque ou de destino estiver fora do território nacional”, de acordo com o art. 2º., parágrafo único, inciso II, da Lei nr. 9.611, de 19 de fevereiro de 1998.”

“4.1.1. Assim para que a receita relativa ao serviço de transporte prestado pela pessoa jurídica seja considerada isenta da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do art. 14, inciso V e parágrafo 1º., da Medida Provisória nr. 2.158-35, de 2001, é bastante que o transporte seja configurado como internacional, independente de o valor do serviço ser “recebido” no Brasil em Reais ou integralmente no exterior em moeda estrangeira”.

[5] Art. 3º O imposto não incide sobre: II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

[6] Refere-se, inclusive, que o STF teve a oportunidade de analisar a imunidade do PIS e da Cofins sobre a ótica das receitas decorrentes de variações cambiais ativas, decorrentes de

operações de exportação (RE nº 627.815), oportunidade na qual fixou como parâmetro interpretativo, a impossibilidade de exportar tributos. Na oportunidade, a ministra Rosa Weber sustentou que exportar tributos aumentaria o preço do produto brasileiro, ressaltando-se tratar-se de fatos de desenvolvimento nacional.

[7] Disponível em <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/117253?sequencia=174>

[8] <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>

[9] FERNANDES, Fabiana Carsoni; MIRANDA, Eliza. **Imunidade de IBS e CBS na exportação de bens imateriais e serviços: consumo, resultado e utilidade**. In: OKUMA, Alessandra; ASSIS, Helena Vicentini de; MIGIYAMA, Tatiana; FRANÇOSO, Thaís Folgosi (org.). *Estudos sobre a reforma tributária*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025. v. 1, p. 85-108.

[10] Norberto Bobbio, ao tratar da “regra da não redundância”, aponta-a como atributo essencial do legislador ideal, partindo da premissa de que o legislador expressa exatamente o que pretende, sem empregar palavras ou disposições supérfluas, devendo-se rejeitar a leitura que transforme uma norma em uma “repetição pura e simples” de outra, ou seja, inúteis (BOBBIO. Norberto, trad. Eduardo Nunes de SOUZA\*. *O bom legislador*). No mesmo sentido, Carlos Maximiliano, segundo o qual todos os termos legais possuem um propósito. (Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito* (Rio de Janeiro: GEN, 2011, p. 204)

[11] A argumentação sistemática compreende, em acepção ampla, não apenas a consideração da posição ocupada pela norma no conjunto do texto legal, mas também a análise das relações lógicas e finalísticas que ela mantém com outras normas, bem como com os objetivos e princípios que estruturam o ordenamento jurídico. (ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. Tradução de Zilda H. Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 237)

[12] FERNANDES, Fabiana Carsoni; MIRANDA, Eliza. **Imunidade de IBS e CBS na exportação de bens imateriais e serviços: consumo, resultado e utilidade**. In: OKUMA, Alessandra; ASSIS, Helena Vicentini de; MIGIYAMA, Tatiana; FRANÇOSO, Thaís Folgosi (org.). *Estudos sobre a reforma tributária*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025. v. 1, p. 85-108.

[13] SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 451

[14] OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. A tributação na importação e o princípio do país de destino na Emenda Constitucional 132/2023, IN: SCAFF, Fernando Facury et. Al. *Reforma tributária do consumo no Brasil? Entre críticos e apoiadores*. Bele Horizonte: Casa do Direito, p. 256/263, 2025. P. 260).