



Atividade de Representação Comercial e suas Peculiaridades no que Tange à Imunidade Tributária de Exportação

Commercial Representation Activity and Its Peculiarities Regarding Export Tax Immunity

Bruna Tomazi Nicolini

Resumo: Este estudo analisa o entendimento prevalecente acerca da não aplicação da imunidade tributária de exportação nos casos de prestação de atividades de representação comercial a contratantes situados no exterior. O estudo fundamenta-se na Lei Complementar n.º 116/2003, que regulamenta o Imposto Sobre Serviços, em soluções de consulta da Receita Federal do Brasil e em decisões judiciais.

Palavras-chave: imunidade tributária; serviços de representação comercial; ISS; resultado-utilidade.

Abstract: This study analyzes the prevailing interpretation regarding the non-application of export tax immunity in cases involving the provision of commercial representation services to clients located abroad. The analysis is based on Complementary Law No. 116/2003, which regulates the Service Tax (ISS), as well as on tax ruling opinions issued by the Brazilian Federal Revenue Service and judicial decisions.

Keywords: tax immunity; commercial representation services; ISS; result-utility.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal trouxe, de forma expressa, a imunidade de impostos para as operações de exportação. Como regra geral, tal imunidade objetiva desonrar bens e serviços produzidos em território nacional e destinados a contratante situado no exterior.

Entretanto, no que se refere à prestação de serviços e, consequentemente, à incidência de ISS, nem sempre se verifica tão simples a sua análise concernente à imunidade. O local onde o resultado será efetivamente verificado é de suma importância para determinar se o ente municipal poderá exigir o imposto ou não.

Dentre os serviços trazidos pela lista anexa à lei complementar que regulamenta o ISS, temos a representação comercial. Esse item apresenta peculiaridades distintas a serem consideradas se comparado a outros serviços da lista.

Dessa forma, resta cabível elucidar o cerne principal do motivo pelo qual o serviço de representação comercial não seja alcançado pela imunidade constitucional destinada às exportações.

ATIVIDADE DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

O representante comercial tem respaldo legal para a prestação de serviços trazido pela Lei n.º 4.886/1965. Em seu art. 1º, consta a definição dessa atividade, restando assim previsto:

Art. 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios (Brasil, 1965).

O verbo principal empregado para definir a representação comercial é mediar, que, nesse contexto, significa facilitar a negociação entre um cliente e uma empresa para a transmissão das propostas ou pedidos, com o objetivo final de firmar negócio entre as partes.

PREVISÃO LEGISLATIVA

Analizando a Lei Complementar Federal n.º 116/2003, o serviço definido como representação comercial está presente no item 10.09 da lista anexa, o que demonstra a legalidade da tributação em razão da sua prestação no Brasil.

A não incidência do Imposto Sobre Serviços está prevista no art. 2º da mesma lei, que traz, em seu inciso I, a hipótese de exportação de serviços para o exterior do país.

Todavia, importante salientar que a não incidência somente é cabível se o resultado da prestação do serviço for verificado no exterior, não se enquadrando em tal conjectura os serviços que tenham resultado verificado em território nacional, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, nos termos do parágrafo único do artigo previamente mencionado.

CRITÉRIOS ADOTADOS QUANTO AO SIGNIFICADO DE RESULTADO DO SERVIÇO

Para fins de esclarecimento quanto ao resultado da prestação do serviço, o critério atualmente empregado pela jurisprudência é o “resultado-utilidade”, que menciona ser o resultado equivalente à utilidade gerada por ele, independentemente do local de fruição. Ainda que o prestador de serviço esteja domiciliado no território nacional e o serviço seja aqui prestado de forma remota, o ponto chave a ser ponderado na análise da exportação é o local onde ele se torne útil, onde os benefícios sejam aproveitados, onde haja serventia conforme a finalidade para o qual foi elaborado.

De acordo com o dicionário, resultado tem como definição ser a consequência; o efeito natural; a conclusão lógica de; ser ou ter a consequência. Já o termo utilidade, tem a definição de qualidade ou caráter do que é útil; a utilização proveitosa de algo; o serviço prestado por alguém; a serventia.

Ademais, importante ressaltar que não deve haver confusão entre a utilidade e o ganho financeiro, visto que a primeira se relaciona com o alcance da satisfação que uma das partes recebe ao escolher consumir um serviço, ou seja, na situação analisada, o beneficiário do serviço de representação comercial está no Brasil, a utilidade desse serviço será obtida no momento em que a empresa representante conquiste clientes aqui e realize a venda dos produtos comercializados pela empresa representada; já o segundo se refere às vantagens econômicas auferidas, ou seja, é consequência da utilidade, é o efeito dela, visto que somente será possível que a representada estrangeira aufera ganhos se a representante brasileira conquistar mercado nacional em prol dela.

ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA

Outro ponto importante é, como menciona a jurisprudência, que o resultado não é visualizado no local da conclusão do serviço, mas sim no local de fruição do serviço prestado.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 329), no livro *Derivação e Positivação no Direito Tributário*, volume II:

É preciso diferenciar, portanto, (i) o desenvolvimento do serviço (ii) do seu resultado. Tal distinção é confirmada pelo parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003. Referido dispositivo legal, após isentar as exportações de serviços, estabelece não se enquadrar em tal hipótese o serviço que tenha sido empreendido no País, e, cumulativamente, aqui se tenha operado o correspondente resultado. Não se trata de exceção à regra isentiva, mas de ato delimitador do que é exportação de serviços.

Importante também trazer a visão do Superior Tribunal de Justiça acerca da caracterização da hipótese de exportação de serviços:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ISSQN. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N° LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Trata-se da interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para

a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro. 2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foi verificada em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no “desembarço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenagem, transporte de volta, etc.”, tiverem a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil. 3. Assim, nos termos dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro e o resultado aqui se verifique. 4. Com efeito, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. 5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadraram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.” 6. Agravo interno não provido. (STJ - AgInt no AREsp: 1446639 SP 2019/0034949-0, Relator.: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/09/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 24/09/2019, grifo próprio).

Sendo assim, resta comprovado que o STJ considera o resultado-utilidade como determinante para a qualificação de exportação de serviço. Também deixa claro que a relação jurídica civil que desencadeia a relação jurídica tributária é que determina a utilidade, ou seja, a utilidade para aquele que contrata e o resultado a ser perseguido por esse.

Quando uma relação jurídica de direito privado ocorre, deve ser observada a utilidade para aquele que realiza a contratação de serviço. Na relação da representação comercial, a utilidade da empresa contratante é alcançada no local em que os clientes serão atendidos.

Conforme afirma o ministro Gurgel de Faria no julgamento do ARESP 587.403/RS, importa constatar a real intenção do contratante. Se o projeto puder ser executado em qualquer lugar não haverá exportação de serviços; todavia, se for possível extrair a intenção de execução específica fora do território nacional do ato negocial, resta configurada a exportação de serviço e, consequentemente, o afastamento da incidência do ISS.

Ademais, no Recurso Especial (REsp) 2.075.903/SP, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao recurso especial ajuizado pelo município de São Paulo, para permitir a tributação do Imposto Sobre Serviço (ISS) sobre serviços prestados por uma empresa de pesquisas farmacêuticas. Em síntese, a pessoa jurídica foi contratada por uma empresa situada no exterior para exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de produtos farmacêuticos. Esses dados foram enviados para fora do país, para que a contratante seguisse desenvolvendo remédios. Relator na 2ª Turma, o ministro Francisco Falcão

deu provimento ao recurso do município para autorizar a cobrança do ISS. Para ele, não há exportação porque os resultados são totalmente verificados no Brasil. Isso é exatamente o que configura a conclusão do serviço de produção dos dados encomendados. O ministro Francisco Falcão (2023) destacou:

Ora, o tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos conforme acima enumerado, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relaciona ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados.

Entretanto, no caso da representação comercial, muitos contribuintes tentam alegar o fato desse serviço beneficiar diretamente e unicamente a contratante estrangeira, sem respaldo no mercado nacional. Ocorre que tal alegação não tem prevalecido nas decisões judiciais, conforme visualizado em decisão proferida pelo TJ-SP:

Ementa: TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO DECLARATÓRIA – ISS – EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que julgou improcedente a ação. Apela da autora. ISS SOBRE A EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR – A Constituição da República, em seu artigo 156, § 3º, inciso II, dispõe que cabe à lei complementar excluir a incidência do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior – A teor do artigo 2º, inciso I da Lei Complementar Federal nº 116/2003, o ISS não incide sobre as exportações de serviços – Discussão doutrinária a respeito da natureza da desoneração – O C. Supremo Tribunal Federal já entendeu que a questão de ordem constitucional, de forma que não se trata de imunidade, mas de isenção tributária – Nos termos do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar Federal nº 116/2003, a isenção não se aplica aos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior – Para que se configure a exportação de serviço e, portanto, a isenção, é necessário que o seu resultado se dê no exterior. RESULTADO DO SERVIÇO – A contratação de um serviço gera uma obrigação que, com relação ao seu fim, pode ser classificada em três tipos: de meio, de resultado e de garantia – Um serviço objetivando uma obrigação de resultado normalmente passa pelas etapas de contratação; desenvolvimento; conclusão; disponibilização ao cliente; aceitação do serviço pelo cliente; e fruição – Quanto às obrigações de resultado, observa-se que o resultado do serviço se dá no momento da sua aceitação pelo cliente, não sendo necessária a fruição, pois ela pode não ocorrer por decisão do contratante – Nas obrigações de meio e nas de garantia, como não há um “resultado” contratado, a atividade em si é o resultado e nela se confundem a disponibilização, a aceitação e fruição do serviço. No caso dos autos, depreende-se do modelo de Contrato de Representação de Instituição Financeira juntado aos autos que o núcleo dos serviços prestados pela apelante reside tanto na apresentação de seus representados,

sediados no exterior, a potenciais clientes quanto na obtenção de informações e análise de mercado para os representados. **SERVIÇO DE CONSULTORIA NO MERCADO IMOBILIÁRIO** – Em uma consultoria, o que se contrata é uma obrigação de resultado nos termos da lei civil, ou seja, a utilidade prática é o relatório que é produzido e encaminhado ao cliente no exterior – No exterior, portanto, há a disponibilização do serviço e sua aceitação pelo cliente e, assim, no caso de consultoria o resultado ocorre fora do Brasil, há exportação de serviço e, por isso, cabe a isenção. **OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES E ANÁLISE DO MERCADO LOCAL** – Atividade que configura serviço de consultoria, cujo resultado, como se viu, ocorre no exterior – Caracterizada a exportação de serviços – Isenção tributária reconhecida – Sentença reformada nesse ponto. **APRESENTAÇÃO DOS SERVIÇOS DOS REPRESENTADOS AOS POTENCIAIS CLIENTES** – Serviço que gera uma obrigação de meio, já que não há um compromisso de se atingir um fim – Resultado serviço que ocorre no território brasileiro – Inexistência de exportação de serviço – Inaplicabilidade da isenção do ISS – Sentença mantida nesse ponto. [...] (TJ-SP - AC: 10531379020158260053 SP 1053137-90.2015.8.26.0053, Relator.: Eurípedes Faim, Data de Julgamento: 11/04/2019, 15^a Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 12/04/2019, grifo próprio).

Outro julgado pertinente sobre o assunto foi, também, proferido pelo TJ-SP, que analisou não apenas o beneficiário do serviço, mas, sobretudo, o benefício obtido através da sua prestação:

Ementa: Apelação – Ação anulatória – ISS – Município de São Paulo – Caso no qual se discute se houve exportação de serviços para fins de imunidade do ISS – Inteligência do art. 156, § 3º, inciso II, da Constituição Federal – Questão regulamentada pelo artigo 2º da Lei Complementar 116/2003, que condicionou o benefício aos casos em que o “resultado” do serviço se verifica no exterior – Esse resultado mencionado pela lei não é a “conclusão”, que praticamente esvaziaria a imunidade, mas a “fruição”, ou seja, é necessário saber se o serviço aqui prestado, e concluído, foi fruído por tomador domiciliado no exterior – Interpretação teleológica da Emenda Constitucional n 3/1993, que incluiu o benefício no texto constitucional – Contexto de desoneração das exportações com base no princípio do destino, para o fomento da economia nacional – Doutrina – Imunidade que deve ser tratada como regra, e não exceção – Caso dos autos, o entanto, que se trata de exceção – Empresa de serviços de aviação que foi tributada por três contratos de representação comercial que, para fins de ISS, é independente do ato efetivo da venda – Fruição do serviço que é anterior à venda, em se tratando da prospecção de clientes e ampliação das atividades das representadas em território nacional – Relações contratuais que se assemelham à representação comercial e à

corretagem – Todavia, os contratos em questão são complexos e multifacetados, envolvendo uso de marca, realização de eventos, e mesmo assistência jurídica para as contratantes – **Com isso, embora os beneficiários estejam sediados no exterior, o benefício que eles obtêm encontra-se no território brasileiro, com o aumento do alcance das marcas e produtos no território nacional** – Ademais, com imposição da multa de 50% que não é confiscatória – Consectários legais que se aplicam sobre a multa, que se converte em obrigação principal em caso de descumprimento, nos termos do art. 113, § 3º do CTN – Sentença mantida – Recurso desprovido. (TJ-SP - AC: 10228885920158260053 SP 1022888-59.2015.8.26.0053, Relator.: Roberto Martins de Souza, Data de Julgamento: 27/06/2019, 18ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 01/07/2019, grifo próprio).

Dessa forma, o entendimento é que o resultado do serviço de representação comercial é fruído no local em que a própria representação ocorre. Caso fosse fruído no local da sede da empresa estrangeira, não haveria motivo para que ela contratasse esse serviço de outra parte que não se encontra na mesma região de sua sede, já que a própria tomadora domina o mercado do local no qual está estabelecida.

Ainda, tem-se como parâmetro o Parecer Normativo da COSIT n.º 1/2018, emitido pela Receita Federal do Brasil em 11 de outubro de 2018, que estabeleceu um conceito de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária, que colabora com a análise aqui almejada. Em tal parecer, considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, 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.

Outro posicionamento relevante da Coordenação-Geral de Tributação encontra-se na Solução de Consulta DISIT/SRRF07 n.º 7016, de 23 de julho de 2018, que elucida que os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência do PIS/Pasep-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.

Ora, se no caso de representante comercial de empresa brasileira domiciliada no exterior do país não incide tributos sobre as comissões pagas pelo fato de não haver serviço prestado no Brasil, é nítido que o serviço está sendo considerado prestado no exterior. Sendo assim, o mesmo ocorre no caso contrário. Se o representante está situado no Brasil, aqui será considerado alcançado o resultado da prestação do serviço.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se, portanto, que ainda que o lucro da empresa contratante não fique no Brasil e que o pagamento da comissão pela representação comercial seja realizado por empresa estrangeira, a fruição/resultado desse serviço ocorrerá no território nacional.

Para que haja efetiva exportação de serviço desenvolvido no Brasil, não poderá aqui haver consequências ou produção de efeitos. Os efeitos ou consequências da atividade realizada devem ser desencadeados fora do país.

Sendo assim, a atividade de representação comercial retrata uma intermediação de negócios, que ocorre através da busca por clientes e vendas do serviço da contratante, ou seja, tem por fim conquistar mercado no país onde os clientes serão atendidos e as vendas realizadas. Nessas circunstâncias, a ocorrência de resultados da prestação desse serviço no Brasil impede que tais sejam considerados como exportação de serviço em face da restrição imposta no parágrafo único do art. 2º da LC n.º 116/2003.

O resultado útil não resta configurado apenas pelo fato de ser objetivo da empresa estrangeira contratante auferir os ganhos no local da sua sede, até porque essa é uma característica de qualquer empresa que visa ao lucro. Se a regra de não incidência na exportação fosse interpretada unicamente com essa visão, absolutamente todos os serviços prestados a tomadores estrangeiros seriam imunes, constatação essa que fere o propósito inicial da norma imunizadora e, acima de tudo, os princípios da justiça tributária e da livre concorrência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n.º 4.886, de 09 de dezembro de 1965. Regula as atividades dos representantes comerciais autônomos. Diário Oficial da União, Brasília, 10 de dezembro de 1965.

BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 1º de agosto de 2003.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n.º 1, de 11 de outubro de 2018. Publicado(a) no DOU de 16/10/2018, seção 1, página 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95763>. Acesso em 22 nov. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de consulta DISIT/SRRF07 n.º 7016, de 23 de julho de 2018. Publicado(a) no DOU de 28/08/2018, seção 1, página 27. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=94450>. Acesso em 22 nov. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário.** v. II. São Paulo: Noeses, 2013.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo interno no agravo em recurso especial: AgInt no AREsp 1446639 SP 2019/0034949-0.** Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 19/09/2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/859352605>. Acesso em 24 nov. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo em Recurso Especial: AREsp 587403 RS 2014/0245377-6.** Rel. Min. Gurgel de Faria. Primeira Turma. Julgado em 18/10/2016. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/863054587/inteiro-teor-863054596>. Acesso em 23 nov. 2025.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial: REsp 2075903 SP 2017/0161476-1.** Rel. Min. Francisco Falcão. Segunda Turma. Julgado em: 08/08/2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1990407524/inteiro-teor-1990407528>. Acesso em 23 nov. 2025.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. **Apelação Cível: AC 1053137-90.2015.8.26.0053 SP 1053137-90.2015.8.26.0053.** Rel. Eurípedes Faim. 15ª Câmara de Direito Público. Julgado em 11/04/2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/697806420>. Acesso em 24 nov. 2025.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. **Apelação Cível: AC: 10228885920158260053 SP 1022888-59.2015.8.26.0053.** Rel. Roberto Martins de Souza. 18ª Câmara de Direito Público. Julgado em 27/06/2019. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/729450342/inteiro-teor-729450362>. Acesso em 24 nov. 2025.