

ANA CLARISSA MASUKO

PRINCÍPIO DO DESTINO  
NO COMÉRCIO EXTERIOR  
DE SERVIÇOS

---

Desafios na Era da Economia Digital

EDITORA LUMEN JURIS

RIO DE JANEIRO

2021

Copyright © 2021 by Ana Clarissa Masuko

Categoria: Direito Financeiro e Tributário

PRODUÇÃO EDITORIAL  
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Rômulo Lentini

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.  
não se responsabiliza pelas opiniões  
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer  
meio ou processo, inclusive quanto às características  
gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais  
constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895,  
de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e  
indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à  
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil  
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

M424p

Masuko, Ana Clarissa

Princípio do destino no comércio exterior de serviços : desafios na  
era da economia digital / Ana Clarissa Masuko. – Rio de Janeiro : Lumen  
Juris, 2021.

408 p. ; 23 cm.

Bibliografia : p. 363-392.

ISBN 978-65-5510-663-3

1. Direito tributário internacional. 2. Comércio exterior. 3. Tributação.  
4. Tributação de serviços. 5. Tributação indireta. I. Título.

CDD 343

Ficha catalográfica elaborada por Ellen Tuzi CRB-7: 6927

# Sumário

Introdução: Serviços, Economia Digital e o Direito Tributário .....	1
Capítulo 1. A Tributação Indireta .....	13
1.1 A a classificação entre tributos diretos e indiretos .....	13
1.2 Críticas à classificação entre tributos diretos e indiretos .....	20
1.3 Princípios da tributação indireta .....	25
1.3.1 Princípio da igualdade .....	28
1.3.2 Princípio da capacidade contributiva .....	30
1.3.3 Princípio da neutralidade.....	32
1.3.4 Princípio da praticabilidade .....	36
1.4 Formas de tributação indireta .....	40
1.4.1 Tributos monofásicos .....	43
1.4.2 Tributos plurifásicos cumulativos .....	47
1.4.3 Tributo não-cumulativo ou sobre o valor acrescido.....	50
1.4.4 Tributos indiretos seletivos .....	60
1.5 Tributação indireta no Brasil .....	63
Capítulo 2 - Normas de Conexão e Direito Tributário Internacional .....	79
2.1 Princípio da territorialidade .....	79
2.2 Direito tributário internacional e os conflitos de jurisdições .....	87
2.3 Normas de conexão .....	91
2.3.1 Dos elementos de conexão .....	96

2.3.2 Das qualificações .....	101
2.3.3 Princípios de aplicação das normas de conexão .....	108
2.3.4 Normas de conexão e princípio da praticabilidade .....	112
2.4 Princípio da territorialidade, seus corolários e na economia digital ....	121
Capítulo 3. Princípio Do Destino .....	131
3.1 A territorialidade na tributação do comércio exterior .....	131
3.2 Princípio da origem e do destino no comércio internacional.....	134
3.3 Neutralidade na aplicação do princípio do destino .....	141
3.4 Aplicação do princípio do destino no comércio exterior de bens tangíveis .....	145
3.4.1 Tributação dos bens tangíveis .....	148
3.4.2 Desoneração dos bens exportados por espécie de tributo indireto .....	155
3.5 Princípio do destino no Brasil.....	160
3.5.1 A tradição histórica de oneração das exportações .....	160
3.5.2 A evolução do princípio do destino no direito positivo brasileiro.....	169
3.5.3 Mecanismos para desoneração de mercadorias nas exportações brasileiras.....	172
Capítulo 4. Princípio do Destino da Tributação de Serviços .....	183
4.1 Serviços na era da economia digital e os desafios à tributação .....	183
4.2 Aplicação do princípio do destino no comércio exterior de serviços .....	190
4.3 Tributação do comércio exterior de serviços e elementos de conexão ....	195
4.4 O contrato de prestação de serviços .....	201

4.5 Definição de “serviços” .....	206
4.6 Elementos de conexão objetivos .....	211
4.6.1 Local da prestação ou execução do serviço .....	212
4.7.2 Local do bem tangível .....	214
4.7.3 Local do efetivo consumo .....	216
4.7.4 Local de pagamento .....	220
4.7 Elementos de conexão subjetivos .....	225
4.6.1 Fornecimentos B2B .....	226
4.6.2 Fornecimentos B2C.....	232
4.7 Comércio eletrônico on line e off line .....	239
4.8 A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e o comércio exterior de serviços .....	247
Capítulo 5. Princípio do Destino na Tributação do Comércio Exterior de Serviços no Brasil .....	257
5.1 A tributação do comércio exterior de serviços no Brasil.....	257
5.2 Definição de “serviço” no direito brasileiro .....	265
5.2.1 Conceito de “serviço” no Brasil: doutrina civilista e a econômica” .....	270
5.2.2 “Serviço” no direito positivo brasileiro .....	275
5.2.3 “Serviços” na legislação tributária brasileira .....	280
5.2.4 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal .....	292
5.3 Princípio do destino no ISSQN incidente no comércio exterior.....	299
5.3.1 Elementos de conexão no ISSQN .....	304

5.4.2 Jurisprudência do STJ sobre a aplicação do princípio do destino ao ISSQN .....	320
5.4.3 Cumulatividade do ISSQN e desoneração das exportações .....	327
5.5 Princípio do destino nas contribuições sociais ao PIS e COFINS incidentes sobre o comércio exterior de serviços .....	335
5.5.1 Elementos de conexão no PIS e COFINS .....	341
5.5.2 Cumulatividade do PIS e da COFINS e desoneração das exportações .....	349
5.6 (In)adequação do direito positivo brasileiro para a realização do princípio do destino no comércio exterior de serviços.....	356
Bibliografia .....	363