



# PRINCÍPIO DO DESTINO

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

[ACESSAR MATERIAL COMPLETO](#)



# PRINCÍPIO DO DESTINO

## COMANDO CONSTITUCIONAL

A EC 132/23 estabeleceu que o IBS e a CBS serão regidos pelo **princípio do destino**.

A **lei complementar** tem competência para especificar a definição de destino para os diversos tipos de operações.

Apesar disso, a própria Constituição já antecipou algumas possibilidades, como:

- Entrega, disponibilização ou localização do bem
- Prestação ou disponibilização do serviço
- Domicílio ou localização do adquirente ou destinatário



Essas possibilidades antecipadas pelo texto constitucional **não** excluem eventuais diferenciações em razão das características da operação em particular, que ficaram resguardadas como alternativas em favor do legislador complementar (*art. 156-A, §5º, IV, CF*).

## Princípio do destino

Em sua essência, o princípio do destino determina que o IBS e a CBS sejam arrecadados **no local onde o consumo de fato ocorre**. A medida surge em contraposição à tributação na origem, que era a regra em matéria de ICMS e ISS.

O sistema de tributação na origem foi um dos principais catalisadores da chamada “Guerra Fiscal”, com efeitos deletérios sobre a distribuição de atividades econômicas e a alocação de recursos no território nacional. Ao transferir a arrecadação para o local do consumo, busca-se mitigar essa disputa e promover um ambiente tributário mais equitativo e transparente.

## Definição de destino

Após a promulgação da EC 132/23, as normas sobre o local da operação geraram debate em torno de sua **abrangência**. Isso, porque a emenda deixou margem relativamente ampla para o legislador complementar na definição do destino.

Por um lado, essa margem evita o engessamento da matéria; mas, por outro, poderia dificultar o controle de definições inadequadas de destino que viessem a ser adotadas na lei complementar.

Também ocorreram críticas pelo fato de o princípio de destino favorecer municípios e estados “mais populosos”.

No entanto, essa é uma implicação lógica do modelo adotado: o objetivo é que o tributo, suportado **pelo consumidor**, seja revertido, na maior medida possível, ao **local onde ele manifesta sua capacidade contributiva** ao praticar atos de consumo.

Essa lógica está evidente em diferentes disposições da EC 132/23, ainda que ela também preveja “contemporizações”, sobretudo quando determina que a partilha da fração do IBS pertencente a um Estado não seja apurada apenas em função do **consumo efetivo** de cada um de seus municípios (volume individual de operações), mas, também, em parte, de um critério populacional puro.



# LEI COMPLEMENTAR 214/25

O **destino** é determinado com base na natureza de cada operação:

## (A) Bens móveis materiais



Local de **entrega** ou **disponibilização do bem** o destinatário

- Operações presenciais: onde se efetiva a tradição do item
- Operações não presenciais: destino final indicado pelo adquirente

\*Para os veículos automotores terrestres, aquáticos ou aéreos, optou-se por estabelecer que o destino é o domicílio principal do adquirente, a fim de evitar conflitos de competência entre diferentes entes interessados em tributar a operação

## (B) Bens, direitos e serviços relacionados a imóveis



Local onde o imóvel estiver situado, pois o aproveitamento do bem ou serviço (seu consumo) ocorre no imóvel

Inclui os serviços prestados fisicamente sobre o bem imóvel e os serviços de administração e intermediação de bens imóveis

### **(C) Serviços fruídos presencialmente por pessoas físicas**



Local onde for executada a prestação, pois aqui presume a lei que a “fruição” do serviço ocorre de forma concomitante à conclusão da atividade contratada, o que, em regra, pode ser verdade, mas pode suscitar discussões pontuais

### **(D) Serviços de organização de eventos**



Local onde o evento é realizado

### **(E) Serviços sobre bens móveis materiais e serviços portuários:**



Local onde o serviço é prestado (executado)

### **(F) Transporte de passageiros**



Local de início do transporte

### **(G) Transporte de cargas**



Local da entrega ou disponibilização do bem objeto de frete, pois é ali que, presumivelmente, ele será destinado às novas etapas econômicas ou ao consumo final



## **(H) Exploração de vias (pedágios)**



Local em que estiver situada a via, distribuindo-se a arrecadação de forma proporcional à extensão da via localizada em cada ente pelo qual ela passe

## **(I) Telefonia fixa e afins**



Local de instalação do terminal, pois é nele que a “linha” de comunicação será utilizada

\*Inclui os serviços de comunicação prestados por meio de cabos, fios, fibras e meios similares

## **(J) Demais serviços e bens móveis imateriais, inclusive direitos**



Local do domicílio principal do adquirente (em operações onerosas) ou do destinatário (em operações não onerosas)

## **(K) Serviços de abastecimento**



Regra geral: local da entrega ou disponibilização, quando destinados a consumo, ou do estabelecimento matriz, nas demais operações

Inclui o abastecimento de água, gás canalizado e energia elétrica

## Serviços sobre bens materiais

A previsão do local da operação para os serviços sobre bens materiais pode gerar conflitos na definição da competência, quando o serviço for **prestado em diferentes etapas**. Por exemplo, caso determinado reparo ocorra em diferentes localidades não há definição na LC 214/25 sobre a preponderância de algum dos locais ou de uma regra de proporcionalização da arrecadação.

## Transporte de passageiros: origem versus destino

A determinação de que o local da operação para o transporte de passageiros é o **local de início do transporte** pode, à primeira vista, assemelhar-se a uma hipótese de **tributação na origem**, o que seria vedado pela Constituição em sua regra geral para o IBS e a CBS.

- Entretanto, na realidade, o legislador complementar parece ter considerado que o transporte prestado a pessoa física representa o fim de uma cadeia econômica, cujo consumo ocorre no momento em que o “bilhete” adquirido se exaure (expira), o que ocorre no início da viagem.



- Essa lógica fica mais clara ao contrastar com o transporte de cargas, cujo consumo se considera ocorrido no local da entrega do item transportado, justamente porque o transporte impulsiona o bem em direção ao consumo, ou seja, funciona como auxiliar de uma cadeia econômica ainda por encerrar-se. A distinção reflete a percepção do momento e do local de consumo em cada tipo de serviço.

## Exploração de vias



A LC 214/25 buscou uma solução equitativa para a exploração de vias (como pedágios), ao determinar que a arrecadação seja distribuída proporcionalmente entre os Estados e Municípios atravessados pela via. Isso é plenamente compatível com a ideia de que a utilidade gerada pela via é fruída continuamente ao longo de sua extensão.

Contudo, essa divisão proporcional pode, na prática, gerar **problemas de praticabilidade** operacional e dificuldades fiscalizatórias para os entes envolvidos, exigindo implementação de mecanismos de controle e repasse eficientes.

## Serviços intelectuais e a economia digital

A regra que define o domicílio do adquirente/destinatário como o local de destino é particularmente relevante no contexto da chamada “economia digital”.

Essa abordagem tende a **facilitar a arrecadação** em relação a serviços como *streaming*, licenciamento de *software*, aplicativos, consultorias e outros serviços digitais e intelectuais.

## DEFINIÇÃO DO DOMICÍLIO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO NO DESTINO

A correta identificação do "domicílio do adquirente" ou "destinatário" é fundamental para a aplicação do princípio do destino em diversas operações, especialmente aquelas que envolvem serviços e bens imateriais em geral (regra residual – art. 11, IX).

A LC 214/25 estabelece regras específicas para essa definição, buscando garantir a precisão na determinação do local de consumo e, conseqüentemente, da arrecadação.

## Regra geral: domicílio informado no cadastro único

Como regra geral, o domicílio do adquirente é o endereço informado em seu cadastro único.

- **Para pessoas físicas:** endereço de sua habitação permanente principal
- **Para pessoas jurídicas:** endereço de seus estabelecimentos

Essa regra está prevista no art. 11, §3º da LC 214/25, que busca objetividade e a utilização de dados já consolidados.

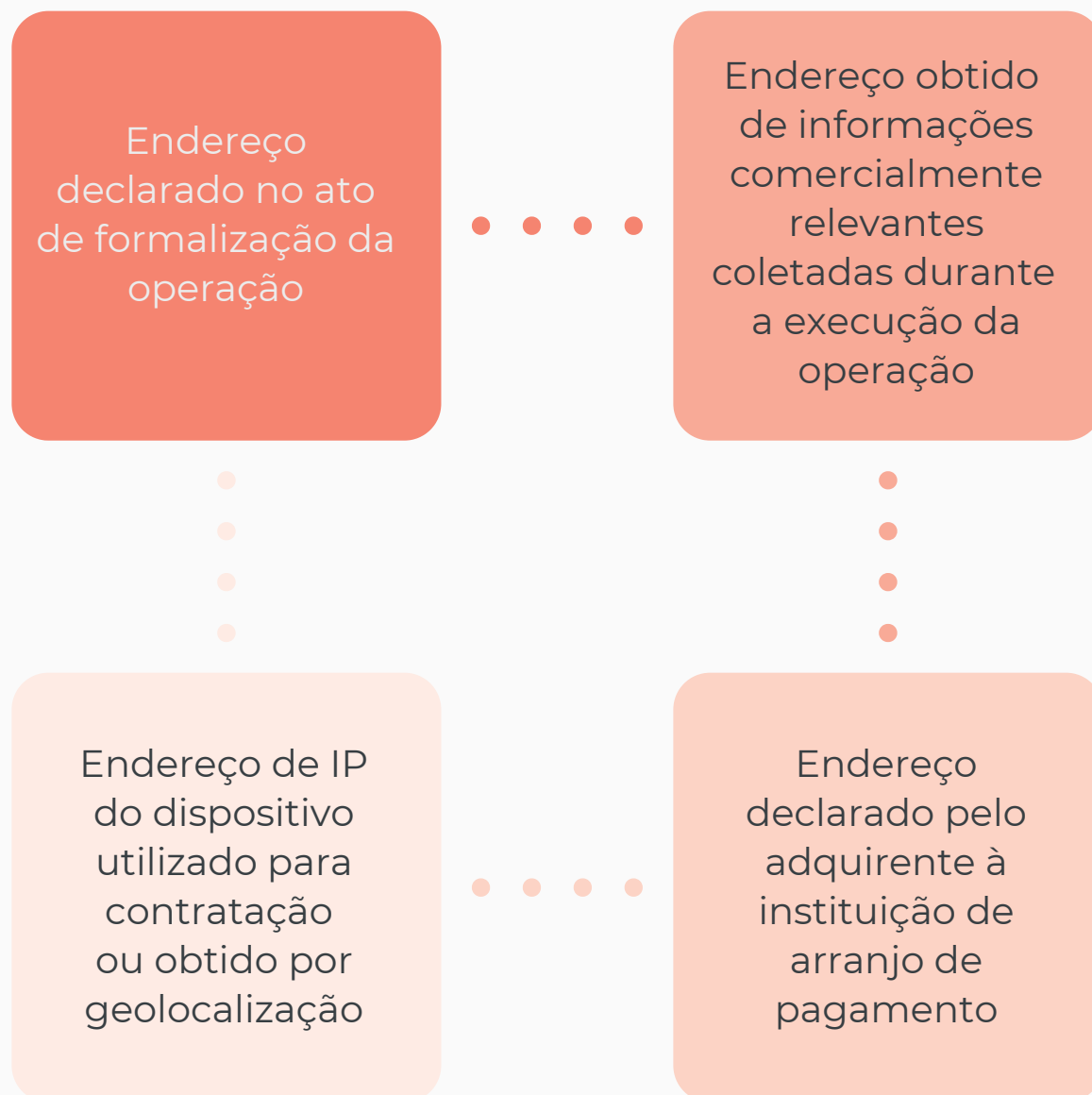


Caso o adquirente forneça **informação falsa** e isso resulte em um recolhimento a menor, o próprio adquirente será responsabilizado pela diferença do tributo.

## Critérios alternativos em caso de cadastro ausente ou irregular

Nas situações em que o adquirente não esteja cadastrado ou seu cadastro esteja irregular, o **fornecedor tem a responsabilidade de identificar o destino da operação**, combinando no mínimo 2 dos 4 critérios fornecidos na LC 214/25.

## Critérios para identificação do domicílio:



Estes critérios alternativos fornecem ao fornecedor orientações para determinar o local de destino mesmo em situações de dados incompletos ou inconsistentes do adquirente, de modo a assegurar que a tributação no destino seja aplicada de forma efetiva.

Caso o fornecedor não possa identificar o endereço mediante a conjugação de critérios, poderá utilizar o **endereço fornecido pelo adquirente**.



## Identificação do domicílio principal

A regra que autoriza ao fornecedor identificar o domicílio principal do adquirente/destinatário é problemática, pois a **“escolha” do fornecedor** quanto ao local de destino da operação, segundo os critérios previstos em lei, **pode vir a ser questionada pelas autoridades** - que exijam a utilização de outros critérios. Isso, a fim de atrair para si a arrecadação, em detrimento do local de destino identificado (“eleito”) pelo vendedor/prestador.

Disso podem resultar autuações, as quais podem ser vultosas, a depender do valor e do volume dos itens transacionados.

Além do potencial contencioso, a norma também pode enfrentar **dificuldades para ser implementada** na prática. Este, inclusive, é um ponto de atenção não só para os fornecedores em geral, mas, também, para as empresas que fornecem soluções de tecnologia para pequenos e grandes fornecedores, pois tende a surgir a necessidade de que parametrizem seus sistemas para cumprimento dessas novas funções de identificação e coleta das informações do adquirente.

## Compras centralizadas

O §4º do art. 11 da LC 214/25, prevê que, nas aquisições realizadas de forma centralizada, os **serviços de telefonia fixa e de comunicação** (inciso IX) e os **demais serviços e bens imateriais** (inciso X) terão como local de destino o estabelecimento matriz.\*

\*Apenas para aquisições feitas por contribuinte sujeito ao regime regular que não esteja sujeito a vedação à apropriação de créditos



### Adquirente e destinatário em localidades distintas

Para os serviços e bens imateriais (inclusive direitos), assumindo a complexidade das atuais relações de consumo, a LC 214/25 prevê que, caso o adquirente seja residente ou domiciliado no exterior e o destinatário seja residente ou domiciliado no País, considera-se como local da operação o **domicílio do destinatário**.

Optou-se, portanto, por prestigiar o local de consumo efetivo, no intuito de evitar dúvidas a respeito, as quais ficariam agravadas pela própria na intangibilidade inerente a esses itens.



## Exportações de serviços

Embora o texto constitucional tenha previsto a desoneração das exportações também em matéria de IBS e CBS, faltou-lhe densidade normativa em relação aos **critérios para caracterização** da exportação, especialmente no que diz respeito aos serviços. Lacuna essa que, em tese, deveria ter sido preenchida pela LC 214/25.

Está claro no art. 80 da LC 214/25 que o legislador buscou **abandonar** a fórmula da LC 116/03 (segundo a qual se considera haver exportação de serviço quando ele seja desenvolvido no Brasil, mas produza **“resultado”** no exterior), bem como o contencioso daí decorrente sobre o sentido de resultado (consumação/conclusão versus utilidade/fruição do serviço), ainda em aberto no âmbito do STJ.



No mesmo sentido, o legislador não adotou o **ingresso de divisas** como critério para reconhecimento da exportação, o que não prejudicaria eventual previsão nesse sentido no regulamento.

Para fins de IBS e CBS, estipulou-se que só se considera exportação de serviço ou bem imaterial, inclusive direitos, (i) o **fornecimento a não residente nacional** (ii) **para consumo no exterior**, assim entendidos a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso” ao item (*art. 80, § 6º, c/c art. 64, §1º*).

### **Potenciais impactos negativos para entes industrializadores**

O princípio do destino valoriza o mercado consumidor, mas, ao mesmo tempo, é inconveniente para Estados e Municípios que, apesar de terem grande vocação produtiva, possuem população reduzida (mercado consumidor pouco desenvolvido).

Realmente, a adoção do princípio do destino não costuma ser neutra, a não ser em situações em que haja relativo equilíbrio entre os níveis de produção e de consumo locais, como ocorre, em âmbito nacional, nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, que são, ao mesmo tempo, grandes produtores e consumidores.

Um dos pontos de atenção da reforma tributária é justamente a avaliação periódica dos efeitos do princípio do destino (se benéficos ou não para a economia nacional), pois não se pode descartar a possibilidade de que ele acabe por gerar um **“desincentivo” à industrialização das regiões menos desenvolvidas do País**. Isso, porque:

- A atração de receitas e a repartição (de Estados para Municípios) se dá com base em critérios populacionais;
- A industrialização de um ente normalmente gera gastos públicos periféricos, por exemplo, com infraestrutura, educação, segurança e proteção ao meio ambiente;
- Eventuais investimentos não teriam qualquer contrapartida arrecadatória, como ocorre hoje com os Estados que investem no setor industrial.

Essa dinâmica pode, potencialmente, frear o desenvolvimento industrial em regiões que necessitam de fomento e dificultar a desconcentração produtiva, caso as compensações e os fundos de desenvolvimento não sejam suficientes para mitigar esses efeitos.

# Mariz de Oliveira e Siqueira Campos

ADVOCADOS



## AUTORES:



**Marcos Engel**



**Silvio Gazzaneo**



**Rodolfo Paiva**