

# CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ASPECTOS TEMPORAL E ESPACIAL DO IBS E DA CBS

Álvaro Feitosa da Silva Filho<sup>1</sup>

---

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Aspecto temporal do IBS e da CBS: momento de ocorrência do fato gerador; 3. Fundamentos do aspecto espacial no novo sistema tributário; 3.1 Do princípio da origem ao princípio do destino: mudança paradigmática; 3.2. Critérios de conexão territorial: nexo físico e nexo digital; 3.3 O conceito de domicílio principal no IBS/CBS; 4. O local da operação na Lei Complementar nº 214/2025; 4.1. Operações com bens móveis e imóveis; 4.2. Operações com serviços; 4.3. Operações e serviços específicos; 5. Regras aplicáveis às operações de comércio internacional; 6. A transição federativa e o princípio do destino; 7. Conclusão; Referências bibliográficas.

**RESUMO:** Este artigo analisa os aspectos temporal e espacial da norma tributária instituidora do IBS e da CBS, examinando as inovações legislativas à luz da regra-matriz de incidência tributária. O estudo identifica que o aspecto temporal adota como regra geral o momento do fornecimento do bem ou serviço, estabelecendo sistemática específica para pagamentos antecipados, de modo a compatibilizá-lo com a sistemática do *split payment*. Quanto ao aspecto espacial, documenta-se a transição do princípio da origem para o princípio do destino, fundamentada na busca por neutralidade tributária e redução da guerra fiscal e a

---

1 Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP). Procurador do Estado de São Paulo, lotado na Procuradoria de Assuntos Tributários. Integra o Núcleo de Direito Tributário da FGV/SP e o Grupo de Trabalho sobre Reforma Tributária (PGE-SP). Integrou os Grupos de Trabalho sobre Transação Tributária e Negócio Jurídico Processual e sobre Recuperação Judicial e Falência.

adoção do conceito de nexo digital, ao lado do nexo físico. Além disso, debate as complexidades operacionais da sistemática de identificação do local da operação, especialmente em setores como energia elétrica, telecomunicações e transporte.

**Palavras-chave:** Reforma tributária. IBS. CBS. Aspecto temporal. Aspecto espacial. Princípio do destino. Nexo digital.

---

## 1. INTRODUÇÃO

A relação jurídico-tributária é o vínculo que se estabelece entre o contribuinte e o Estado, em razão de uma norma jurídica que a estabelece como consequência da concretização de uma hipótese. Nesse sentido, a regra matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, é formada por dois polos. No polo antecedente, encontra-se a descrição hipotética da situação que, concretizada, motivará o surgimento da relação jurídica. O polo consequente, por outro lado, apresenta a relação jurídica obrigacional que se deflagra a partir da concretização da hipótese.

O polo antecedente, que se convencionou chamar “fato gerador” da obrigação tributária, em que pesem as críticas a que está sujeita essa nomenclatura, deve ser estudado a partir de seus critérios espacial, temporal e material<sup>3</sup>. Neste artigo, procuramos analisar a norma jurídica tributária introduzida no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 214/2025 sob o prisma dos aspectos espacial e temporal de seu fato gerador.

O aspecto temporal da norma tributária diz respeito ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador, nascendo a obrigação

---

2 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

3 Alguns autores entendem que o aspecto pessoal também integra o polo antecedente da regra matriz de incidência. SCHOUÉRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Quanto ao IBS e à CBS, aponta-se de modo específico que o sujeito passivo é considerado na definição da hipótese de incidência. YAMAMOTO, Fernanda Bardichia Pilat. *Análise sobre o sujeito passivo do IBS e CBS: contribuintes, responsáveis tributários e a situação das plataformas digitais*. Manuscrito não publicado. [20--].

tributária. A lei deve determinar esse o momento e a ele reporta-se o lançamento, determinando assim a legislação que se aplicará à relação obrigacional. Já o aspecto espacial está relacionado aos limites do exercício da competência tributária, servindo como parâmetro para a definição do sujeito ativo e mesmo do critério quantitativo, com a identificação da alíquota aplicável.

Com o surgimento de novas competências tributárias, como as que foram estabelecidas com a edição da Emenda Constitucional nº 132/2023, e de novas espécies, como as instituídas pela Lei Complementar nº 214/2025, é necessário analisar de modo cuidadoso a conformação dada pelos novos textos a estes pontos específicos: o momento da ocorrência do fato gerador e o local das operações.

Este artigo tem o objetivo de apresentar primeiras reflexões sobre o local e ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), detalhando a conformação dos dispositivos legais e avaliando as opções feitas pelo legislador, com a intenção de compreender seus propósitos. Ainda busca suscitar, de forma embrionária, algumas controvérsias que podem surgir com a sua aplicação, inclusive em setores específicos da economia.

## **2. ASPECTO TEMPORAL DO IBS E DA CBS: MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

A Lei Complementar nº 214/2025<sup>4</sup> estabelece que é considerado ocorrido o fato gerador do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços no momento do fornecimento do bem ou do serviço. A mesma lei define o fornecimento como entrega ou disponibilização de bem material; instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito; e prestação ou disponibilização de serviço. Conforme Filipe Duque, “esse conceito é coerente com a lógica do imposto sobre

---

4 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 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: 4 nov. 2025.

o consumo, já que o fornecimento representa o momento em que a operação econômica se completa, seja com a transferência da posse ou propriedade de um bem, seja com a execução do serviço”<sup>5</sup>.

O anteprojeto que deu origem à Lei Complementar (PLP nº 68), no entanto, apresentava regra diferente, segundo a qual o momento de ocorrência do fato gerador era o do fornecimento ou o do pagamento, o que ocorresse primeiro. Parte da doutrina entende que essa norma permanece na versão aprovada, ainda que de forma implícita. A análise mais detida do dispositivo, no entanto, revela que a intenção do legislador foi outra: o fato gerador ocorre no momento do fornecimento, mas, se antes disso ocorrer o pagamento, o tributo será devido antecipadamente.

Essa disposição é tecnicamente coerente com a conformação constitucional do fato gerador do IBS e da CBS – que é a própria operação, e não o pagamento dela decorrente. De certo modo, considerar o fato gerador ocorrido com o pagamento, sem que ainda houvesse o fornecimento, representaria uma distorção do comando constitucional. Por outro lado, busca-se uma compatibilidade com o instituto do *split payment*, por meio do qual o valor correspondente ao tributo incidente na operação será retido, pelos meios de pagamento, e recolhido aos cofres públicos, no momento do pagamento.

Determina a lei que, no caso de pagamento antecipado, o tributo será exigido na data do adimplemento de cada parcela, tendo como base de cálculo o valor da parcela, e aplicando a alíquota vigente naquela data. Na data do efetivo fornecimento, serão calculados os valores definitivos, considerando como base de cálculo o valor total da operação, e como alíquota a vigente na data do fornecimento. Os valores de tributos pagos antecipadamente serão considerados como débitos na apuração do tributo, assim como a diferença entre esses e o valor definitivo. Por outro lado, se o valor antecipado for superior ao definitivo, ou se o fornecimento não ocorrer ao final das contas, inclusive em razão de distrato, as diferenças serão apropriadas como créditos na apuração<sup>6</sup>.

5 DUQUE, Felipe. Reforma tributária esquematizada: EC 132/2023 e LC 214/2025 comentadas. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

6 O Projeto de Lei Complementar nº 108, aprovado pelo Plenário do Senado Federal em 30 de setembro de 2025, altera o art. 9º, § 4º, alínea “c”, da Lei Complementar nº 214/2025, para

A sistemática legal permite, portanto, que as operações realizadas com pagamento antecipado ao fornecimento sejam alcançadas pelo *split payment*, com antecipação do valor do tributo. Hugo de Brito Machado Segundo aponta que, por outro lado, não se resolve a situação oposta, em que o fornecimento é anterior ao pagamento. Questiona o autor:

Imagine-se a hipótese de split payment, ou de pagamento feito pelo adquirente. Fornecida a mercadoria e não efetuado o pagamento (da mercadoria), por inadimplência do comprador, dá-se a ocorrência do fato gerador, porque o fornecimento “ocorreu primeiro” Exige-se o imposto do contribuinte fornecedor? E depois, quando o pagamento ocorrer, em atraso, exige-se novamente o imposto, pela via do split payment? O sistema informatizado que gerenciar o split payment será programado para esta hipótese? Esses são aspectos que deveriam ser tratados na lei, não podendo ficar para o regulamento, e menos ainda para o arbítrio da autoridade aplicadora, e seriam eliminados se não se recorresse a essa gananciosa duplicidade de critérios pautados sempre na maior vantagem para o Fisco.<sup>7</sup>

Nos serviços de execução continuada ou fracionada, em regra, o fornecimento é considerado ocorrido no seu término.

No caso de transportes de passageiros, no entanto, o fato gerador considera-se ocorrido, por expressa previsão legal, no momento do início do transporte. Já para as cargas, aplica-se a regra sobre o término do transporte. A disposição é similar à que regula a definição do local da operação.

Há uma disciplina específica para serviços de execução continuada cujo término não é determinável, como no abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado, telecomunicação, internet e energia elétrica. Nesses casos, a lei considera como momento da ocorrência do fato gerador aquele em que o pagamento é devido. O dispositivo foi inserido com fins de praticabilidade, para facilitar a cobrança do tributo

---

dispor que, caso os valores das antecipações sejam superiores aos definitivos, observar-se-ão as regras aplicáveis ao pagamento indevido ou a maior. Já em caso de não ocorrência do fornecimento, inclusive por distrato, conforme a redação proposta para o art. 9º, § 5º, serão aplicadas as regras do cancelamento.

7 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lei Complementar 214/2015 comentada*: IBS, CBS e IS. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

no momento da emissão da fatura desses serviços. A redação empregada, no entanto, gerou um novo problema para esses setores econômicos.

A ambiguidade reside na expressão “pagamento devido”, que pode se referir à existência da obrigação de pagar ou à exigibilidade do débito. Tomemos como exemplo o setor de energia elétrica. Assim, pode-se entender que este é o do momento do encerramento do período mensal de medição (último dia de cada mês); a data em que o consumo é efetivamente medido; o momento em que o consumo for faturado; ou a data de vencimento da fatura, em que o pagamento passa a ser exigível<sup>8</sup>.

A imprecisão terminológica tem reflexos diretos na segurança jurídica dos setores econômicos afetados, especialmente considerando que entre esses marcos temporais pode haver modificação normativa, alterando-se, portanto, o valor do imposto a ser apurado. Nesse ponto, vejamos os comentários de Lia Drezza e Renata Scaranari:

A nosso ver, considerando as premissas adotadas para o desenho desta nova reforma tributária, parece-nos que seria mais adequado dizer que é devido o pagamento com a emissão do documento fiscal, pois é neste momento que nasce o fato jurídico tributário em concreto, e que será oficialmente comunicado ao Comitê Gestor e à RFB acerca da ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS. Até mesmo porque, a data do vencimento da nota fiscal é fato que enseja a aplicação de penalidades moratórias, que não pode se confundir com o momento do fato gerador dos tributos. Na prática, ao se considerar que o momento em que se torna devido o pagamento é o vencimento da nota fiscal, os contribuintes assumirão impactos e complexidades consideráveis durante todo o período de transição. Isso porque há de se considerar que os sistemas informatizados atuais apuram o ICMS considerando a data da emissão da nota fiscal, e inserir uma nova regra de cálculo para o IVA-Dual com base no vencimento da nota fiscal demandará investimentos de grande monta e um alto nível de controle pelas empresas o que, sabemos, também demanda muitos investimentos.<sup>9</sup>

- 
- 8 VBSO ADVOGADOS. **A reforma tributária no setor elétrico: impactos para geradoras, transmissoras, distribuidoras e comercializadoras.** Equipe Tributária do VBSO Advogados. [S. l.]: VBSO Advogados, [2025].
- 9 DREZZA, Lia Barsi; SCARANARI, Renata Vassao. O momento do fato gerador do IVA-Dual para a energia elétrica. JOTA, São Paulo, 12 nov. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-momento-do-fato-gerador-do-iva-dual-para-a-energia-eletrica>. Acesso em: 14 jul. 2025.

Em que pese a norma legal faça referência ao momento em que o pagamento se torna devido, a interpretação que mais atende ao princípio da praticabilidade e evita problemas na aplicação da norma é a de que o fato gerador ocorre no momento da emissão da fatura, que reconhece a existência da obrigação de pagar<sup>10</sup>.

### **3. FUNDAMENTOS DO ASPECTO ESPACIAL NO NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

#### **3.1. Do princípio da origem ao princípio do destino: mudança paradigmática**

Com a remodelação do sistema tributário brasileiro, introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, busca-se que a base econômica do consumo seja alcançada por um tributo com base ampla de incidência, não cumulatividade geral e cujo produto da arrecadação pertença ao estado de destino. Esses são os pilares que fundamentam a adoção das espécies gêmeas IBS e CBS. Como se vê, há uma relevante diferença, no novo sistema, que diz respeito ao aspecto espacial da norma tributária, com o abandono do princípio da origem, que orientava, na maioria dos casos, a definição do local da operação de circulação de mercadorias e, de certa forma, também da prestação de serviços, no modelo tributário até então vigente.

Embora originalmente pensados para regular o comércio internacional, a forma federativa do Estado brasileiro e a opção de instituir a competência estadual e municipal para os tributos sobre o consumo fazem com que os princípios da origem e o destino tenham grande relevância no estudo do sistema tributário pátrio.

Com efeito, no âmbito da Lei Complementar nº 87, considerava-se local da operação, para fins de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), aquele onde se encontrava a mercadoria

---

<sup>10</sup> O Projeto de Lei Complementar nº 108, nos termos do substitutivo aprovado pelo Plenário do Senado Federal em 30 de setembro de 2025, busca solucionar essa questão, alterando o art. 9º, § 3º, da Lei Complementar nº 214/2025, fazendo constar que, nesses serviços, o momento da ocorrência gerador é o da primeira ocorrência entre as seguintes: emissão da fatura que corresponda ao fornecimento; quando se torna exigível a parte da contraprestação correspondente a cada pagamento; pagamento da obrigação decorrente do fornecimento.

no momento de ocorrência do fato gerador, que era sua circulação, ou seja, saída do estabelecimento do contribuinte. No caso do ISS, a Lei Complementar nº 116 também previa o estabelecimento ou o domicílio do prestador do serviço como local da operação, como regra, embora os incisos do art. 3º trouxessem uma série de exceções, em que seria levado em consideração o local onde o serviço fosse efetivamente prestado.

Conforme anota Ricardo Alexandre,

A adoção do modelo de tributação na origem premia o ente federado que teoricamente teve a competência de propiciar o ambiente necessário ao empreendimento. Para os seus defensores, a sistemática também é considerada justa, por ser na origem que se sentem os efeitos ambientais e do uso, às vezes intensivo, pelo contribuinte, dos recursos naturais, da infraestrutura e dos serviços públicos prestados no local de produção.<sup>11</sup>

Não obstante, o resultado dessa opção legislativa, que foi observado na prática tributária brasileira, foi o acirramento da chamada “guerra fiscal”, em maior grau entre os estados e, em menor grau, entre os municípios. Considerando a grande desigualdade regional própria da realidade brasileira, os entes públicos buscam atrair empreendimentos para o seu território por meio da concessão de benefícios fiscais. Essa conduta pressiona os demais entes a conceder benefícios ainda mais agressivos, resultando, ao fim das contas, em agravamento das citadas desigualdades regionais, bem como em indevida desoneração de grandes contribuintes.

Além disso, a decisão dos agentes econômicos sobre a alocação geográfica de suas cadeias produtivas deixou de se basear em critérios econômicos – como a disponibilidade de mão-de-obra, a proximidade do mercado consumidor, a infraestrutura proporcionada, passando a atender a critérios tributários, instalando-se o empreendimento no local onde a carga tributária fosse mais reduzida. Não bastasse, o sistema ficava sujeito a modos abusivos de planejamento tributário, pelos quais mercadorias circulavam pelo território nacional sem qualquer finalidade econômica.

Trata-se de um incentivo incompatível com o princípio da neutralidade, explicitado no texto constitucional, especificamente para o IBS

---

11 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2024.

e CBS, no art. 156-A, § 1º, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. De acordo com Fernando Zivelti, “considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, confira segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial”<sup>12</sup>.

É em busca da neutralidade fiscal, portanto, que o novo sistema tributário adota o destino como aspecto espacial da norma tributária de IBS e de CBS e, em consequência, como critério para definição do estado a receber a arrecadação do tributo. Essa medida já fora recomendada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e pelo Banco Mundial como mecanismo para incremento da infraestrutura e fortalecimento do investimento no país.

### **3.2. Critérios de conexão territorial: nexo físico e nexo digital**

É imbricada a relação entre o aspecto espacial da norma tributária e o princípio da territorialidade, que delimita, no plano geográfico, a incidência da norma tributária, exigindo a existência de elementos de conexão com o território do ente tributante. Em outros termos, para que um ente, no exercício de sua competência tributária, possa alcançar determinada expressão econômica, é necessária a utilização de algum critério de conexão entre o fato imponível e o seu território. A importância da definição normativa do aspecto material do fato gerador da norma tributária, portanto, reside na definição dos elementos de conexão que serão considerados válidos para legitimar o exercício da competência tributária.

Tradicionalmente, os elementos de conexão entre o fato tributável e o território foram apurados com fundamento no nexo físico: o local da entrega do bem, o local de execução do serviço, o local da situação do imóvel, o local do desembaraço aduaneiro etc. A atual configuração das atividades econômicas exigiu uma releitura do aspecto material da norma tributária, com diminuição significativa da relevância da territorialidade

---

<sup>12</sup> ZILVETI, Fernando. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, p. 24-40, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701>. Acesso em: 10 jul. 2025.

física e da presença econômica tangível como critérios para definição do local das operações.

Em um cenário caracterizado por serviços prestados de maneira não presencial, operações que não envolvem bens imateriais e mediação dos fluxos por plataformas eletrônicas, esses critérios mostram-se insuficientes, emergindo o conceito de *nexo digital*. Nesse sentido, Ivone Zopello conceitua:

O *nexo digital* refere-se à capacidade de estabelecer um vínculo jurídico-fiscal entre uma transação econômica digital e uma determinada jurisdição, independentemente da presença física do prestador do serviço ou do fornecedor do bem. Trata-se, portanto, de uma evolução conceitual do tradicional “nexo físico”, que por décadas serviu de base para determinar a competência tributária com base na localização da sede da empresa, do estabelecimento comercial ou do local da prestação do serviço. O *nexo digital* desloca o foco para o local do consumo ou para a presença econômica significativa em um determinado território, mesmo quando essa presença é puramente virtual.<sup>13</sup>

Há uma afinidade entre o *nexo digital* e o princípio do destino, característico do novo sistema tributário, uma vez que busca identificar o local de fruição dos bens imateriais e serviços relacionados à economia digital, valendo-se para tanto de ferramentas tecnológicas como o endereço de IP, a geolocalização do usuário, os dados obtidos pelos de pagamento, entre outros. Conforme Zopello, “essa abordagem permite que a tributação acompanhe o fluxo econômico real das transações digitais, capturando a capacidade contributiva associada ao consumo, independentemente da localização do fornecedor do serviço ou do bem”<sup>14</sup>.

A Lei Complementar nº 214/2025 enfrenta o desafio de oferecer uma resposta normativa às questões trazidas pela economia digital, incorporando ao sistema tributário brasileiro o *nexo digital* como elemento de conexão para identificação do local das operações tributáveis pela CBS

---

13 ZOPELLO, Ivone Parente Teixeira. *Tributação do consumo de serviços digitais: aspecto espacial e Emenda Constitucional 132*. 2025. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025. p. 45-46.

14 Ibid., p. 47.

e pelo IBS, ao lado do nexo físico, que continua aplicável às operações tradicionais, como aquelas que envolvem bens materiais ou serviços prestados presencialmente.

### **3.3. O conceito de domicílio principal no IBS/CBS**

O art. 11, § 3º, da Lei Complementar nº 214/2025 veicula regras sobre a definição do domicílio principal do contribuinte. Esse domicílio será relevante nas hipóteses em que aplicado o nexo digital – operações com bem imateriais, serviços não presenciais – além de outras assim definidas em lei, como aquisição de automóveis, operações intermediárias no mercado de energia. É premente, portanto, a edição de regras claras para sua identificação.

Nesse sentido, considera-se domicílio principal o local constante do cadastro de identificação única, previsto no art. 59 da mesma lei, de registro obrigatório para todas as pessoas físicas e jurídicas, bem como entes despersonalizados. Para as pessoas físicas, o domicílio corresponde à sua habitação permanente. No caso de pluralidade ou inexistência desta, será considerado o local em que suas relações econômicas forem mais relevantes. Já para as pessoas jurídicas, será considerado o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço.

Caso o contribuinte não esteja regularmente cadastrado, caberá ao fornecedor, por meio da combinação de dois dos critérios a seguir, informar o domicílio do adquirente: endereço declarado ao fornecedor; endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; endereço constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado; e endereço de protocolo de internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação ou obtido por geolocalização. Se esses critérios não permitirem a definição do domicílio, prevalecerá o endereço informado pelo adquirente ao fornecedor.

## **4. O LOCAL DA OPERAÇÃO NA LEI COMPLEMENTAR N° 214/2025**

A nova conformação do aspecto espacial do IBS e da CBS, que passa a privilegiar o destino em detrimento da origem, demanda a existência de um detalhado regramento a respeito da definição do local da operação. Nesse sentido, estabelece a Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. [...]

§ 5º Lei complementar disporá sobre: [...]

IV – 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.<sup>15</sup>

O legislador deu cumprimento a esse comando constitucional ao editar a Lei Complementar nº 214/2025, que, em seu art. 11, estatui a respeito do aspecto espacial do IBS e da CBS. A importância desse dispositivo reside no fato de que, nem sempre uma operação estará relacionada com apenas uma localidade: ao contrário, considerando a complexidade das relações econômicas no contexto atual, é comum que essas operações tenham conexão com diversos locais, cabendo à norma estabelecer claramente qual deles prevalecerá como local da operação, sempre atentando ao comando constitucional sobre o princípio do destino.

#### **4.1. Operações com bens móveis e imóveis**

Quanto às operações com bens móveis materiais, a lei estabelece, como elemento de conexão para identificação do seu aspecto espacial, o “local da entrega do bem ao destinatário”. Nesse caso, não terão relevância, para a fixação do local da operação, o domicílio do comprador ou vendedor: o local onde eles estipularem a entrega do bem será considerado o local da operação – e, em consequência, serão esses o município e o estado competentes para exigir o tributo. Trata-se de clássica aplicação do nexo físico.

Embora possa parecer óbvio que, nas compras realizadas presencialmente, o local da operação seja o estabelecimento físico em que é

---

<sup>15</sup> BRASIL. 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: 4 nov. 2025.

entregue o bem, essa escolha legislativa merece reflexão à luz do princípio do destino. Em regiões limítrofes entre estados e municípios, essa regra pode não atender plenamente à neutralidade tributária, incentivando os consumidores ao “*cross-border shopping*” – hábito de atravessar divisas para fazer compras em local que ofereça regime tributário mais favorecido ou produtos mais baratos em razão da diferente carga tributária.

Reconhece-se, contudo, que a adoção de critério diverso, como o domicílio do adquirente, geraria distorções ainda mais significativas e complexidades operacionais desproporcionais. Tome-se como exemplo um município situado em região turística, onde grande parte da atividade econômica provém de hotéis e restaurantes. A escolha do domicílio do adquirente como critério acabaria por sufocar a receita tributária desse município que, paradoxalmente, suporta toda a externalidade da atividade turística, incluindo custos de infraestrutura, segurança e serviços públicos demandados pelos visitantes.

Ademais, do ponto de vista técnico-jurídico, seria difícil justificar que o local da operação não corresponesse àquele em que fisicamente ocorreu a entrega do bem do fornecedor para o consumidor. Assim, a opção legislativa pelo local da entrega representa um compromisso pragmático entre a aplicação ideal do princípio do destino e as necessidades de praticabilidade e segurança jurídica do sistema tributário.

Na economia contemporânea, é comum que a aquisição de bens móveis não seja realizada de modo presencial, e a entrega não seja feita diretamente do vendedor para o comprador – é o caso, por exemplo, do *e-commerce* e das modalidades de transporte CIF (*cost, insurance and freight*) e FOB (*free on board*). Nesses casos, estabelece a Lei Complementar nº 214/2025 que o local da operação será o informado pelo adquirente ao fornecedor, quando este for o responsável pelo transporte (modalidade CIF), ou ao terceiro responsável pela entrega, no caso da modalidade FOB. Observe-se que, nessa hipótese, também há o nexo físico, mas é prestigiado o princípio do destino na tributação do IBS e da CBS.

Ainda sobre a operações com bens móveis materiais, a lei prevê duas exceções: no caso de veículos automotores terrestres, aquáticos ou aéreos, será considerado local da operação o domicílio do adquirente; e,

nas hipóteses de licitação pública de bens apreendidos ou abandonados, ou de leilão judicial, o local da situação do bem.

Há ainda uma norma voltada a coibir situações de ilicitude: nos casos de apreensão de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal ou acobertada por documentação inidônea, o local da apreensão será considerado como local da operação. Presume-se, nesses casos, que o transporte é irregular, razão pela qual se atribui à Administração Tributária do local de apreensão a competência para realizar a autuação, lançamento e cobrança do tributo, evitando, assim, a evasão fiscal.

Já nas operações com bens imóveis, também com fundamento no nexo físico, aplica-se a regra da situação do bem, inclusive para operações com direitos relacionados a imóveis e serviços sobre ele prestados ou de sua administração. Merece atenção a hipótese de bens imóveis situados em área limítrofe entre dois municípios, na qual prevalecerá o município onde situada a maior parte de sua extensão.

Nas operações com bens móveis imateriais, por outro lado, aplica-se o nexo digital. Será considerada realizada a operação no domicílio principal do adquirente, nas operações onerosas; ou do destinatário do bem, nas gratuitas e nos casos em que o adquirente está domiciliado no exterior.

#### **4.2. Operações com serviços**

Nos serviços prestados e fruídos de modo presencial, em atenção ao nexo físico, será considerado local da operação o da prestação do serviço. A regra também se aplica aos serviços prestados sobre bens móveis e aos serviços portuários. Quanto aos serviços de organização de eventos, na mesma linha, a lei estabelece que o local da operação é aquele em que o evento é realizado.

Assim como foi dito em relação aos bens móveis, é sabido que os serviços, em diversos casos, são prestados à distância, de modo virtual ou não presencial. Nesses casos, será aplicado o nexo digital, considerado local da operação domicílio principal do adquirente ou do destinatário do bem, a depender se a operação é onerosa ou gratuita.

Para os serviços de transporte, há substancial diferença em se tratando de passageiros ou de cargas. No transporte de cargas, seguindo

o princípio do destino, é considerado local da operação o de entrega ou disponibilização do bem transportado. Já no transporte de passageiros, considera-se que o consumo acontece de forma contínua, desde o embarque até o desembarque. Assim, a lei define como local de operação o do início do transporte, o que Hugo de Brito Machado Segundo aponta como uma potencial fonte de problemas, que demandaria uma regulamentação mais detalhada. Vejamos:

Se o cidadão compra, em João Pessoa, utilizando a internet, passagem no site de uma companhia aérea, para fazer voo para o Rio Grande do Sul, saindo de Recife, fazendo conexão em Guarulhos, e seguindo para Porto Alegre em outro voo, qual Município, e Estado, será considerado como aquele em que o fato gerador ocorreu? Recife, que foi onde o serviço de transporte aéreo começou? Em havendo a conexão em Guarulhos, o IBS referente ao segundo trecho será devido a São Paulo, ou, como o preço da passagem foi um só, e a viagem começou em Recife, pertencerá a esse Município, e ao Estado de Pernambuco, o respectivo IBS? Essa segunda resposta parece a mais razoável, mas não se pode excluir a possibilidade de conflitos, como de resto ocorreu em relação ao ICMS, levando o STF até mesmo a declarar inconstitucional (ADI 1.600/DF) a cobrança do imposto enquanto a lei complementar não dirimisse adequadamente tais conflitos, o que nunca chegou a ocorrer.<sup>16</sup>

### **4.3. Operações e serviços específicos**

Para alguns serviços, a lei ainda estabelece regras específicas sobre o local da operação.

Nos serviços de exploração de via, mediante cobrança de tarifa ou pedágio, considera-se o território de cada município, estado ou Distrito Federal, proporcionalmente à extensão da via explorada. Nos serviços de telefonia fixa e outros de comunicação prestados por fios, cabos e fibras, o local de operação será o da instalação do terminal<sup>17</sup>.

16 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 179.

17 O Projeto de Lei Complementar nº 108, nos termos do substitutivo aprovado pelo Plenário do Senado Federal em 30 de setembro de 2025, altera o art. 10º, § 4º da Lei Complementar nº 214/2025, determinando como local de ocorrência do fato gerador o domicílio principal do adquirente.

Para o fornecimento de energia elétrica, água e gás encanado ao consumidor final, aplica-se a regra geral sobre o local da entrega ou disponibilização, com fundamento no nexo físico. É importante analisar mais detidamente o regramento das operações relacionadas à energia elétrica, tendo em vista que, nesse setor, há diferentes tipos de operações, para os quais a lei estabelece regramentos distintos quanto ao local da operação.

No fornecimento de energia ao consumo final, aplica-se a regra geral do local da entrega ou disponibilização dos bens móveis. Nas operações intermediárias dessa cadeia, como transmissão, geração, distribuição ou comercialização, por outro lado, como não há consumo efetivo, o local da operação é considerado o do domicílio do estabelecimento principal do adquirente. Há ainda as hipóteses em que grandes consumidores realizam livremente a aquisição de energia elétrica diretamente dos produtores, por meio do Ambiente de Contratação Livre (ACL). Nesses casos, havendo diferença entre a energia contratada e a efetivamente consumida, a liquidação financeira é feita por meio de balanço energético. O local da operação será o do estabelecimento ou domicílio do agente que figure com balanço energético devedor.

Por fim, na atividade de transporte dutoviário de gás natural, consolidou-se o modelo de “hub virtual”, em que a comercialização é feita independentemente da existência de pontos em comum entre fornecedor e adquirente. Assim, os fornecedores realizam a contratação da capacidade de entrada, ou seja, adquirem o direito de injetar gás no gasoduto; enquanto os adquirentes realizam a contratação da capacidade de saída, que consiste no direito de retirar gás do gasoduto<sup>18</sup>. Nesse contexto, a lei estabelece que o local da operação será o do estabelecimento principal do fornecedor, na contratação de capacidade de entrada; e do adquirente, na contratação de capacidade de saída.

---

18 RESENDE, Larissa. *Sistema de transporte de gás natural no Brasil: a caminho da maturidade*. Rio de Janeiro: FGV Energia, set. 2017. 8 p. Caderno Opinião. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/8407e820-93fd-4f82-8712-5b714986d8e8/content>. Acesso em: 14 jul. 2025.

## 5. REGRAS APLICÁVEIS ÀS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO INTERNACIONAL

A Lei Complementar nº 214/2025 estabelece normas específicas a respeito do local da operação e do momento da ocorrência do fato gerador para operações de comércio internacional – importação e exportação.

Para as importações, a lei estabelece que, seguindo a disposição do art. 11, o local da operação será considerado aquele em que forem entregues os bens ao seu destinatário final. O dispositivo aplica-se também às remessas internacionais, feitas por pessoas físicas nas condições de remetente e destinatário, sem intermediação de plataformas digitais – essas operações, caso atendam aos requisitos do art. 94 da mesma lei, são consideradas isentas.

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, este corresponde ao da liberação dos bens submetidos ao despacho aduaneiro, se os bens materiais forem importados a título definitivo; ou ao regime aduaneiro especial, no caso de bens admitidos temporariamente para atividade econômica.

Há, ainda, os casos de bens encontrados em bagagem acompanhada ou desacompanhada, ou que não tenham sido declarados no momento da importação. Nesses casos, será presumida a ocorrência do fato gerador no momento do lançamento do tributo. Hugo de Brito Machado Segundo critica essa presunção:

O fato gerador não pode ser considerado como ocorrendo no momento do lançamento. Este tem caráter declaratório da obrigação, não sendo admissível que somente com ele a própria obrigação lançada tenha nascido. Do contrário, no aludido lançamento não se poderiam exigir multas, nem juros: afinal, só com ele o tributo se fez devido, não se podendo falar assim em mora, atraso ou omissão (em declarações ou em recolhimentos anteriores).<sup>19</sup>

Deve-se registrar o caso das mercadorias sujeitas ao regime de entreposto aduaneiro, que ficam armazenadas no recinto alfandegário, sem desembaraço, com suspensão da cobrança o tributo até sua saída para o consumo. Nesses casos, o fato gerador somente se considera ocorrido

---

19 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 214.

com a liberação dos bens para saída do entreposto. Já o local da operação será o do domicílio principal do adquirente, prestigiando-se, mais uma vez, o princípio do destino, e evitando que a tributação fique concentrada nos estados e municípios portuários.

Havendo extravio de mercadoria, será presumido como local da operação aquele em que ficou caracterizado o extravio, permitindo a cobrança do tributo.

Para as importações de bens imateriais e de serviços, a lei determina o mesmo tratamento dado às operações internas, previsto nos arts. 10 e 11.

Sabe-se que, na sistemática da Emenda Constitucional nº 132/2023, as operações de exportação são consideradas imunes à incidência de IBS e CBS. Não deixa de ser importante, no entanto, identificar o local de ocorrência dessas operações destinadas ao mercado externo, justamente para aplicar com precisão a norma imunizadora.

Nesse sentido, para as operações com bens imateriais e serviços, a lei estabelece como local da operação aquele em que ocorra o consumo, ou seja, a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso. Não havendo possibilidade de identificação do local em que o bem imaterial ou serviço foi consumido, será presumido o domicílio do adquirente no exterior.

Interessante questão diz respeito ao reingresso de bens imateriais ou serviços exportados ao exterior, para consumo no território nacional. Nesse caso, a lei estabelece que ocorrerão duas operações, a primeira, imune, de exportação; e a segunda, de importação, sujeita à incidência do tributo. Essa transmutação de exportação e importação pode causar embaraços à interpretação. Tomemos por exemplo o caso de um escritório de advocacia brasileiro, contratado por empresa estrangeira para a formulação de um parecer jurídico que orientará a decisão da empresa sobre se estabelecer ou não no país. Suponhamos que, após a elaboração do parecer e o esgotamento do objeto do contrato com o escritório, essa empresa tenha decidido operar no país e, em sua atuação, utilize fundamentos da consultoria prestada. Nesse caso, o serviço jurídico reingressou no país para fins de incidência do IBS e da CBS?

Essa e outras questões relacionadas ao local da operação, especialmente na exportação de serviços e bens imateriais, precisarão ser

melhor investigadas e definidas para garantir segurança jurídica aos agentes econômicos.

## **6. A TRANSIÇÃO FEDERATIVA E O PRINCÍPIO DO DESTINO**

A aplicação das normas comentadas neste artigo, especialmente aquelas que dizem respeito ao aspecto espacial da norma tributária, gerará, como já comentado, uma redistribuição das receitas no território nacional. Com efeito, os estados e municípios com grande densidade populacional e, consequentemente, mercado consumidor, tendem a ser beneficiados pelas normas regras; enquanto aqueles que concentram os estabelecimentos agrícolas e industriais devem perder receita. Além disso, os estados que conseguiram atrair investimentos para seus territórios por meio da concessão de benefícios fiscais correm o risco de ver os empreendimentos migrarem para outros locais, em busca de maior eficiência alocativa.

Atenta a isso, a Emenda Constitucional nº 132 previu um longo processo de transição federativa, que se iniciará em 2029 e durará até 2077, para que os entes subnacionais possam se adaptar de modo gradativo à nova distribuição de receitas tributárias.

Durante o período da transição federativa, o Comitê Gestor do IBS, responsável pela arrecadação do imposto, guardará uma parte do valor recolhido de acordo com a alíquota de referência fixada pelo Senado Federal. Entre 2029 e 2032, o valor guardado será de 80% da arrecadação; em 2033, de 90% da arrecadação; e, a partir daí, um valor menor a cada ano, atingindo aproximadamente 2% em 2077. Se o estado ou município tiver optado por cobrar valor superior à alíquota de referência, esse valor adicional ficará com o ente na parcela não retida.

A parte do produto da arrecadação que houver sido retida pelo Comitê Gestor será distribuída para os estados, o Distrito Federal e os municípios, na proporção do que esses costumam arrecadar com o ICMS e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), considerando também, para os estados, as receitas destinadas aos fundos estaduais.

Após a primeira retenção, o Comitê Gestor separará mais 5% do montante que sobrou. Esse valor será distribuído aos estados e municípios que estejam com arrecadação do IBS proporcionalmente menor em

relação ao seu histórico de receitas. A distribuição busca igualar a situação desses entes, mas há um limite: ao calcular o histórico de receitas de cada ente, o valor não pode ultrapassar 3 vezes a média nacional por habitante. Trata-se de uma espécie de seguro, com a finalidade de resguardar os entes com menor capacidade econômica e que, adicionalmente, experimentem perdas em razão da adoção do princípio do destino.

O valor restante, após as duas rodadas de retenção, será distribuído aos estados e municípios conforme o princípio do destino.

A primeira rodada de retenção e distribuição – com fundamento na arrecadação pretérita de ICMS e ISSQN – será encerrada em 2077. Já a segunda rodada de retenções, voltada a socorrer os entes que experimentaram perdas, será reduzida gradualmente a partir de 2078, terminando apenas em 2097.

Conforme se verifica, o princípio do destino não será aplicado de modo imediato, havendo um longo período intermediário sem necessária correspondência entre o aspecto espacial da norma tributária o recebimento do produto da arrecadação do IBS. Em outras palavras, ainda que a identificação do local das operações leve em consideração a sistemática estabelecida na Lei Complementar nº 214/2025, e, com base nisso, seja definida sua sujeição passiva e a alíquota aplicável, a distribuição de receitas levará em consideração, de modo parcial e decrescente, o princípio da origem.

## 7. CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 214/2025 promove uma reconfiguração substancial do sistema tributário brasileiro, de modo a adequá-lo às demandas da economia contemporânea.

Quanto ao aspecto temporal, a adoção do fornecimento como momento de ocorrência do fato gerador demonstra coerência com a natureza jurídica do IBS e da CBS como tributos sobre o consumo, valendo-se do pagamento antecipado como forma de viabilizar sua compatibilização com a metodologia do *split payment*. A sistemática também apresenta desafios relevantes, como é o caso da ambiguidade identificada na expressão “pagamento devido”.

Os desafios são ainda maiores quando se fala do aspecto espacial. A definição legal desse critério tem relação direta com a transição do

princípio da origem para o princípio do destino, uma mudança que transcende questões meramente técnicas, refletindo opção política fundamental pela neutralidade tributária e pelo combate à guerra fiscal. Além disso, a Lei Complementar nº 214/2025 incorpora, de modo simultâneo, o nexo físico e do nexo digital, em busca de mecanismos que viabilizem a tributação na economia digital.

A análise das regras específicas por tipo de operação revela que o legislador procurou equilibrar a aplicação ideal do princípio do destino com as necessidades de praticabilidade administrativa, resultando em normas que, embora tragam um marco inicial para o instituto, devem abrir margem para questionamentos e ser aprimoradas pela jurisprudência. O tratamento diferenciado conferido a setores como energia elétrica, telecomunicações e transporte evidencia a complexidade das cadeias produtivas contemporâneas e a necessidade de soluções normativas específicas.

A análise empreendida neste trabalho evidencia que, não obstante as complexidades e desafios identificados, a Lei Complementar nº 214/2025 representa avanço significativo na modernização do sistema tributário nacional, estabelecendo bases sólidas para a construção de um modelo de tributação sobre o consumo mais adequado às demandas do século XXI. As reais feições desse sistema, no entanto, somente poderão ser vistas mais tarde, quando, pela ação dos seus aplicadores, forem solidificadas as respostas a tantos pontos de divergência.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2024.

BRASIL. 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: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 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: 4 nov. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

DREZZA, Lia Barsi; SCARANARI, Renata Vassao. O momento do fato gerador do IVA-Dual para a energia elétrica. **JOTA**, São Paulo, 12 nov. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-momento-do-fato-gerador-do-iva-dual-para-a-energia-eletrica>. Acesso em: 14 jul. 2025.

DUQUE, Felipe. **Reforma tributária esquematizada:** EC 132/2023 e LC 214/2025 comentadas. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: JusPodivm, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei Complementar 214/2015 comentada:** IBS, CBS e IS. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

RESENDE, Larissa. **Sistema de transporte de gás natural no Brasil:** a caminho da maturidade. Rio de Janeiro: FGV Energia, set. 2017. 8 p. Caderno Opinião. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/8407e820-93fd-4f82-8712-5b714986d8e8/content>. Acesso em: 14 jul. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VBSO ADVOGADOS. **A reforma tributária no setor elétrico: impactos para geradoras, transmissoras, distribuidoras e comercializadoras.** Equipe Tributária do VBSO Advogados. [S. l.]: VBSO Advogados, [2025].

YAMAMOTO, Fernanda Bardichia Pilat. **Análise sobre o sujeito passivo do IBS e CBS:** contribuintes, responsáveis tributários e a situação das plataformas digitais. Manuscrito não publicado. [20--].

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, p. 24-40, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1701>. Acesso em: 10 jul. 2025.

ZOPELLO, Ivone Parente Teixeira. **Tributação do consumo de serviços digitais: aspecto espacial e Emenda Constitucional 132.** 2025. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025.