

Análise Comparativa do Princípio do Destino na Tributação do Consumo: uma Comparação entre Brasil, Canadá, México e União Europeia

Comparative Analysis of the Destination Principle in Consumption Taxation: a Comparison between Brazil, Canada, Mexico, and the European Union

João Batista Brandão Neto

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBDT. *E-mail:* joao.brandaont@gmail.com.

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

Doutorando pela Universidade de Coimbra. Mestre em Tributação Internacional pelo IBDT. *E-mail:* rodrigolazp@yahoo.com.br.

Leonardo Aguirra de Andrade

Professor do Mestrado do IBDT. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. LL.M. em Tributação Internacional pela Georgetown University. *E-mail:* leonardo.andrade@andrademaia.com.

Resumo

O artigo examina a aplicação do princípio do destino para fins da tributação do consumo no Brasil, no Canadá, no México e na União Europeia, a partir da análise das regras positivadas e dos precedentes judiciais sobre o tema. Conclui-se que há uma tendência de simplificação com a adoção do princípio do destino, embora existam diferenças relevantes entre as práticas das jurisdições examinadas, do ponto de vista dos modelos de federalismo, da densidade normativa, da complexidade das normas e das competências compartilhadas.

Palavras-chave: princípio do destino, tributação do consumo, análise comparada.

Abstract

This article examines the application of the destination principle for consumption taxation purposes in Brazil, Canada, Mexico, and the European Union, based on an analysis of codified rules and judicial precedents on the subject. It concludes that there is a trend towards simplification with the adoption of the destination principle, although there are significant differences between the practices of the jurisdictions examined, from the perspective of federalism models, normative density, the complexity of rules, and shared competences.

Keywords: destination principle, consumption taxation, comparative analysis.

Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 (relativa à reforma tributária do consumo) alterou um dos aspectos mais basilares da tributação do consumo no Brasil: a tributação deixa ser orientada pelo princípio da origem e passa a ser definida, como regra geral, pelo princípio do destino¹.

As disposições do art. 156-A, inciso VII, § 4º, inciso II, e § 5º, IV, indicam uma mudança estrutural relevante nesse contexto². As referidas diretrizes constitucionais foram concretizadas por meio de diversos dispositivos da Lei Complementar n. 214/2025, dentre os quais se destaca o art. 11, que estabelece, como regra geral, que o “local da operação” corresponde ao local da entrega ou disponibilização do bem, ou ao local da prestação do serviço, critério que orienta a identificação do ente federativo titular da respectiva arrecadação tributária. Ou seja, como regra geral, o local onde está o consumidor é o local da operação. No entanto, o art. 11 da Lei Complementar n. 214/2025 adota diversos parâmetros de demarcação geográfica do consumidor, além de algumas exceções à referida regra geral. O tema se torna ainda mais desafiador considerando o aumento do número de operações on-line, que carecem de uma demarcação geográfica clara, e da complexidade das operações

envolvendo intangíveis ou serviços, cujos resultados são de difícil identificação material.

A partir disso, é oportuno formular algumas indagações científico-especulativas relevantes: como tem sido a experiência de outros países na aplicação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA)? E, em perspectiva comparada, teria o Brasil seguido as práticas internacionais ou implementado critérios inovadores? Esses questionamentos orientam a análise à luz do relatório da OCDE publicado em 2017, intitulado “International VAT/GST Guidelines”, que dedica um capítulo para o princípio do destino e sua aplicação prática³. Os critérios gerais e as suas exceções nos parecem pontos de partida interessantes para aprofundar o exame do tema.

Para tanto, adota-se, no presente trabalho, um recorte para examinar a experiência do México, do Canadá e da Europa (tendo como referencial as suas normas diretivas), buscando responder às seguintes perguntas em cada jurisdição: (i) há um conceito de princípio do destino positivado ou construído a partir da jurisprudência? (ii) se sim, quais critérios adotados para essa definição e quais são as suas exceções? (iii) quais os desafios e as controvérsias identificadas na aplicação do princípio do destino? (iv) existe alguma forma de competição entre entes federativos subnacionais para atrair consumidores em decorrência da eficácia do princípio do destino?

Busca-se, no presente trabalho, reunir informações e materiais referentes aos referidos países para responder tais questões.

A escolha dessas jurisdições se justifica, no caso do Canadá e do México, pelo fato de esses países adotarem a estrutura de Estados Federativos e terem IVAs similares ao que foi adotado no Brasil. No caso da Europa, a pesquisa se justifica pelo tratamento dado pelas suas diretivas e a existência de países europeus com estrutura federativa e com IVAs, que guardam alguma proximidade com o IVA brasileiro.

1. O princípio do destino no Canadá

O Canadá é uma monarquia parlamentarista que adota, desde a Constituição de 1867, a estrutura de Estado Federal, sendo composto por: (i)

uma unidade central (“Governo Federal”); (ii) Províncias, que são análogas aos Estados no sistema federativo brasileiro; e (iii) governos locais, que possuem competências delegadas não previstas explicitamente na Constituição do Canadá⁴.

A Constituição Canadense é bastante sucinta no que tange ao delineamento do Sistema Tributário Nacional, prevendo apenas que: (i) a imposição de tributos deve ocorrer por meio de Lei, com trâmite original a partir da Casa dos Comuns (*House of Commons*)⁵; (ii) a possibilidade de o Governo Federal instituir qualquer “modo ou sistema de tributação”⁶; (iii) competência para as Províncias instituírem tributos diretos, com a finalidade de arrecadar recursos para cumprimento de suas finalidades⁷; (iv) competência para as Províncias instituírem tributos sobre recursos naturais não renováveis ou sobre a produção de energia elétrica⁸; e (v) que as leis existentes antes da promulgação da Constituição atinentes à tributação do consumo e à tributação aduaneira permanecerão vigentes até a edição de nova legislação pelo Parlamento do Canadá⁹.

A Constituição do Canadá não delimitou expressamente o âmbito material de tributação por parte de cada ente federado, como fez a Constituição do Brasil de 1988. Apesar de haver menção apenas à competência das Províncias para instituição de tributos diretos, considera-se que as Províncias possuem competência implícita para instituição de tributos indiretos, tanto que o art. 122 da Constituição Canadense prevê a manutenção da validade das legislações que tratam sobre *excise tax* ou *custom tax* existentes antes da promulgação da Constituição de 1867.

Por ser bastante sucinta no que diz respeito à matéria tributária, a Constituição do Canadá não prevê, também, uma base para identificação do local do fato gerador de eventuais tributos indiretos instituídos pelo Governo Federal ou pelas Províncias. Trata-se de uma diferença relevante em relação ao Brasil, em que a Emenda Constitucional n. 132/2023 expressamente previu, no inciso VII do art. 156-A, que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será cobrado pelo Estado e pelo Município de destino da operação.

Diante da ampla competência para instituição de tributos indiretos, cada

Província e o Governo Federal estabeleceram regimes diferentes de tributação do consumo e da produção, prevalecendo, no âmbito provincial, o *Retail Sales Tax* (RST), que era um tributo incidente na venda do produto ou prestação de serviço ao consumidor final, e, no âmbito federal, o *Manufacturer's Sales Tax* (MST), que era um tributo incidente apenas sobre a etapa de produção de bens.

Contudo, a partir de 1985, o Governo Federal instituiu, por meio do *Excise Tax Act (ETA)*, um tributo incidente sobre o valor agregado, denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (*Goods and Services Tax – GST*).

O GST, assim como o IBS brasileiro, é um tributo que incide sobre cada etapa da cadeia de produção e consumo de bens e serviços, utilizando-se de sistema de creditamento amplo para onerar apenas o valor agregado em cada etapa do ciclo econômico. A melhor comparação, entretanto, seria com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), já que se trata de tributo instituído pelo Governo Federal.

No âmbito das Províncias, como dito acima, era comum a adoção do RST. Contudo, o ETA previu a possibilidade de as Províncias firmarem acordos com o Governo Federal, para que este realize a arrecadação do tributo sobre valor agregado, compartilhando parte da receita arrecadada. Trata-se do chamado *Harmonized Sales Tax* (HST), que é regulamentado pelo *New Harmonized Value-added Tax System Regulations*.

Nem todas as Províncias adotaram o HST, tendo algumas instituído o próprio tributo provincial sobre valor agregado (*Provincial Sales Tax – PST*). Assim, o cenário atual é o seguinte:

- i) Províncias participantes do HST: New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Nova Scotia, Ontario e Prince Edward Island;
- ii) Províncias não participantes do HST, mas que instituíram PST: British Columbia, Manitoba e Saskatchewan; e
- iii) Províncias não participantes do HST, mas que não instituíram PST, ou seja, que não possuem tributo próprio sobre valor agregado: Alberta, Northwest Territories, Nunavut e Yukon.

Cabe destacar a situação do Quebec, que instituiu tributo próprio sobre valor agregado, o *Quebec Sales Tax* (QST), o qual é arrecadado pela própria Província em concomitância com o GST federal. O Governo Federal remunera a Província do Quebec pelo auxílio na administração e arrecadação do GST.

No que diz respeito ao GST, por se tratar de tributo federal, é irrelevante identificar em qual província foi praticado o fato gerador, já que a incidência é uniforme em todo o Canadá. Contudo, mostra-se necessário definir se o fato gerador foi praticado no Canadá ou no exterior. Nesse sentido, apesar de não haver uma previsão expressa elencando o “destino” como base para tributação das operações oneradas pelo GST, o ETA tem diversas disposições que elencam o local da prestação do serviço ou da entrega do bem como lugar da ocorrência do fato gerador.

O art. 142(1) do ETA prevê que o fornecimento de um bem ou a prestação de serviço deve ser considerado como ocorrendo no Canadá nas seguintes hipóteses:

- i) No caso de bens pessoais tangíveis, quando o bem for disponibilizado no Canadá;
- ii) No caso de bens pessoais intangíveis, quando o bem for utilizado, no todo ou em parte, no Canadá, ou quando se relacionar a um bem imóvel situado no Canadá ou a uma prestação de serviço que ocorre no Canadá;
- iii) No caso de bens imóveis ou de serviços vinculados a um bem imóvel, quando o bem imóvel se situar no Canadá;
- iv) No caso de prestação de serviço, quando for realizado no todo ou em parte no Canadá.

O art. 142(2), por sua vez, estabelece as hipóteses em que o fornecimento do bem ou a prestação do serviço é considerada ocorrida fora do Canadá:

- i) No caso de bens pessoais tangíveis, quando o bem for disponibilizado fora do Canadá;
- ii) No caso de bens pessoais intangíveis, quando o bem não for utilizado no

Canadá, ou quando se relacionar a um bem imóvel situado no Canadá ou a uma prestação de serviço que ocorrer totalmente fora do Canadá;

iii) No caso de bens imóveis ou de serviços vinculados a um bem imóvel, quando o bem imóvel se situar fora do Canadá;

iv) No caso de prestação de serviço, quando for totalmente realizado fora do Canadá.

No caso de serviços de telecomunicação, o art. 142.1(2) do ETA prevê que o serviço é considerado prestado no Canadá quando envolvera disponibilização de instalações de telecomunicação situadas, total ou parcialmente, no país. Nos demais casos, o serviço também será considerado prestado no Canadá se a comunicação for emitida e recebida dentro do território nacional.

Em relação às pessoas que não residem no Canadá, o art. 143(1) prevê que o fornecimento de bens pessoais ou a prestação de serviços são consideradas como realizadas no Canadá quando: (i) o fornecimento ocorrer no curso de um negócio realizado no Canadá; (ii) a pessoa for registrada no Canadá como contribuinte do tributo, nos termos da legislação; (iii) o fornecimento de ingresso relativo a local de diversão, seminário, atividade ou evento, quando a pessoa não residente não tiver adquirido tal ingresso de outra pessoa.

O Tribunal de Tributos do Canadá (*Tax Court of Canada*) já analisou o que deve ser entendido por “fornecimento” de um bem tangível. No julgamento da *Gagné-Lessard Sports* (aqui chamada de GLS) (2007 TCC 300)¹⁰, a empresa foi acusada pelo fisco canadense de não recolher GST que seria devido entre julho de 1998 e junho de 2002, pela venda de veículos automotores. De acordo com a empresa, os veículos eram vendidos para consumidores residentes nos Estados Unidos, que retiravam os bens da loja da empresa no Canadá e os levavam ao território estadunidense. A Corte concluiu que o fornecimento do bem ocorre com a sua disponibilização ao consumidor, logo, como os veículos eram retirados no território canadense, o fato gerador ocorria no país, sendo devido o recolhimento de GST¹¹.

Portanto, embora o produto venha a ser utilizado fora do país, a sua mera disponibilização em território canadense é suficiente para caracterizar a

ocorrência do fato gerador do GST, não sendo a operação qualificada como exportação.

No âmbito das Províncias, o *New Harmonized Value-added Tax System Regulations* estabelece que o bem é considerado fornecido em uma determinada Província quando enviado para um endereço situado na Província. Chama atenção o fato de o art. 3(a) especificar como elemento para determinação do destino o endereço mencionado no contrato de transporte.

No que diz respeito aos bens intangíveis, o art. 6(1) estabelece que o fornecimento de bem intangível (não relacionado a bens imóveis ou corpóreos), cujos direitos canadenses possam ser exercidos predominantemente em províncias participantes do HST, é considerado realizado em uma dessas províncias, desde que não exista outra província participante em que os direitos sobre o bem possam ser exercidos em proporção igual ou maior. A norma visa assegurar que a incidência tributária se concentre no local em que ocorre a utilização preponderante do direito.

O art. 6(2), por sua vez, prevê regras mais específicas para alocação provincial do fato gerador:

- i) Fornecimentos de pequeno valor: nos casos em que a contraprestação não ultrapasse 300 dólares canadenses e a operação se dê em estabelecimento físico do fornecedor situado em província participante, com a presença do destinatário ou de seu representante, considera-se que o bem intangível pode ser utilizado naquela província, e, portanto, o fornecimento é nela localizado;
- ii) Fornecimentos determinados pelo endereço do destinatário: quando a regra anterior não for aplicável, a legislação recorre ao critério do “endereço mais próximo” obtido pelo fornecedor no curso normal de seus negócios. Caso o endereço seja residencial ou comercial, prevalece aquele mais estreitamente conectado com a operação. Se o endereço estiver localizado em província participante, e sendo possível o uso do bem intangível naquela província, considera-se que a operação ali ocorreu; e
- iii) Critério residual da maior alíquota: não sendo possível definir a

localização pelas hipóteses anteriores, a lei adota regra residual que fixa a operação na província participante cuja alíquota do HST seja a mais elevada entre aquelas em que o bem intangível possa ser utilizado.

No caso de fornecimento de bens intangíveis vinculados a um bem imóvel, considera-se realizado em determinada Província se o bem imóvel for localizado, no todo ou em sua maior parte, em uma das Províncias participantes. Superado esse critério, verifica-se a Província com maior alíquota para definição do local de fornecimento do bem intangível.

Em relação à definição da Província em que o serviço é prestado, a legislação prevê que se considera prestado em determinada Província o serviço quando, no curso ordinário de suas atividades, o fornecedor obtém um endereço do destinatário situado nessa província. Caso o fornecedor obtenha apenas um endereço residencial ou comercial no Canadá, esse será o critério determinante. Havendo mais de um endereço, prevalecerá aquele mais estreitamente relacionado à operação. Em qualquer outra hipótese, será considerado o endereço no Canadá do destinatário que esteja mais vinculado ao fornecimento. Essa técnica confere objetividade ao critério de alocação, ancorando a definição do local da prestação em elementos cadastrais e contratuais diretamente acessíveis ao fornecedor.

O art. 13(2), por sua vez, disciplina a hipótese em que nenhum endereço é obtido pelo fornecedor. Nesses casos, recorre-se à análise da execução material do serviço em território canadense, denominada “elemento canadense do serviço”. Assim, o fornecimento será considerado realizado em província participante quando a parcela principal do serviço for executada em províncias participantes, desde que não exista outra província participante em que igual ou maior proporção do serviço também seja desempenhada. Se houver equilíbrio entre duas ou mais províncias participantes, aplica-se como critério de desempate a província cuja alíquota do HST seja a mais elevada. Por outro lado, se o elemento canadense do serviço não for desempenhado principalmente em províncias participantes, a operação é localizada em província não participante, sujeita, portanto, apenas ao GST.

O sistema evidencia, portanto, a coexistência de dois critérios

complementares: um critério formal, baseado nos endereços obtidos pelo fornecedor, e um critério material, ligado à execução física do serviço em território canadense. Essa combinação busca reduzir a margem de incerteza nas situações em que os elementos formais não sejam suficientes para identificar a localização da operação, preservando, ao mesmo tempo, a correlação entre o local de consumo econômico do serviço e a atribuição do poder de tributar.

Se o serviço prestado estiver relacionado a um bem imóvel, considera-se o local da sua prestação a Província em que maior parte do imóvel estiver localizado, ou, superado esse critério, a Província com maior alíquota.

Aos serviços prestados na presença física do indivíduo destinatário, os chamados serviços pessoais, o art. 17 determina que a operação é realizada em determinada Província participante quando for desempenhado em sua maior parte nela. Havendo equilíbrio entre duas ou mais províncias participantes, aplica-se como critério de desempate a Província cuja alíquota do HST seja a mais elevada. Por outro lado, se a execução do serviço não ocorrer principalmente em Províncias participantes, a operação é considerada realizada em Província não participante, sujeitando-se, portanto, apenas ao GST.

O recorte normativo evidencia a importância atribuída pelo legislador à presença física do consumidor como elemento determinante da conexão territorial. Diferentemente de serviços consultivos ou digitais, em que a identificação do local de fruição pode ser difusa ou mediada por meios tecnológicos, nos serviços pessoais a presença do destinatário fornece parâmetro objetivo e verificável para a alocação da competência tributária.

A legislação canadense prevê regras específicas para a determinação do local de incidência tributária em serviços de transporte de passageiros, reconhecendo a complexidade inerente a operações que se estendem por múltiplas províncias e, eventualmente, por todo o território nacional.

De acordo com o art. 21, um serviço de transporte de passageiros é considerado realizado em província participante quando se verifica qualquer das seguintes hipóteses: (i) faz parte de uma viagem contínua com bilhete ou voucher que indique a origem da viagem na Província participante, sendo que

a chegada final e todas as escalas ocorrem no Canadá; (ii) integra uma viagem contínua sem bilhete ou voucher, desde que o primeiro trecho da viagem não possa ter início fora da Província participante e a viagem inteira se realize em território canadense; ou (iii) não se trata de uma viagem contínua, mas o serviço se inicia em Província participante e termina no Canadá.

Por outro lado, o serviço é considerado realizado em Província não participante quando: (i) a origem da viagem contínua está fora das Províncias participantes, ou a chegada ou alguma escala ocorre fora do Canadá; (ii) na ausência de bilhete ou voucher, o primeiro trecho da viagem não pode começar em Província participante ou a viagem termina fora do Canadá; ou (iii) não se trata de viagem contínua e o serviço começa fora das Províncias participantes ou termina fora do Canadá.

Note-se, nesse caso, que a base de tributação não seria exatamente o destino da operação, pensando o local final do serviço de transporte, mas sim a sua origem, o que representa uma alteração do critério de alocação especial do fato gerador.

A legislação também trata de forma específica os bilhetes de transporte de passageiros, classificados como bens intangíveis. Se, no momento da sua comercialização, o fornecedor pode determinar que todos os serviços de transporte relacionados só podem iniciar em uma Província participante e terminam no Canadá, considera-se que a operação ocorre na Província. De forma análoga, se os serviços relacionados começam em Província não participante ou terminam fora do Canadá, a operação é localizada em Província não participante.

Além disso, há regras para fornecimentos de bens ou serviços a bordo de veículos de transporte de passageiros, distintos do transporte em si. Nesse caso, o fornecimento é considerado realizado na Província onde começa o trecho da viagem em que o bem ou serviço é entregue, prestado ou disponibilizado, independentemente de sua execução em trechos subsequentes.

A regulamentação do HST também prevê regras especiais para alguns serviços.

Primeiramente, destacam-se os serviços de despachante aduaneiro (art. 25),

que consistem na organização da liberação de mercadorias importadas ou no cumprimento de exigências legais relacionadas à importação. Nesses casos, o local de incidência tributária é determinado pelo posicionamento físico das mercadorias: quando se tratar de bens classificados como comerciais, considera-se que a operação ocorre na província em que as mercadorias se encontram no momento da liberação; se a tributação recair sobre uma província participante, o serviço é atribuído a essa província; nos demais casos, aplica-se a regra da província não participante. Excluem-se, contudo, serviços relacionados a recursos administrativos, impugnações ou restituições.

Serviços prestados em conexão com litígios (art. 27) são considerados realizados na província de jurisdição do tribunal competente, abrangendo ações criminais, civis ou administrativas, exceto aqueles prestados antes do início do litígio. De modo análogo, serviços vinculados a eventos específicos (art. 28), como festivais, competições ou conferências, são considerados localizados na província onde ocorre fisicamente o evento.

No que tange aos serviços de computação ou de acesso à internet, o art. 29 distingue duas situações: (i) quando houver um único destinatário, sendo o destino determinado com base no local em que o serviço é usufruído ou no endereço de correspondência; ou (ii) quando houver múltiplos destinatários, situação em que é necessário verificar o local de fruição de cada usuário ou, na impossibilidade de determinação, aplica-se o endereço de correspondência do destinatário.

No que tange ao comércio eletrônico, o ETA possui previsões específicas atinentes à identificação do fornecimento da mercadoria ou da prestação de serviço.

O art. 211.11(1) define os chamados “indicadores de residência”, que funcionam como elementos probatórios para a determinação do domicílio habitual do destinatário. Entre eles, incluem-se o endereço residencial e comercial, o endereço de cobrança, o endereço IP ou dados de geolocalização do dispositivo utilizado, as informações do sistema de pagamento, os dados de módulos de assinatura (como SIM cards), o local de prestação de serviços de telefonia fixa e quaisquer outros elementos que venham a ser indicados pelo

Ministro da Fazenda.

Os indicadores são classificados em quatro categorias: (i) indicadores canadenses, quando apontam que a residência do destinatário situa-se no Canadá; (ii) indicadores estrangeiros, quando sugerem residência no exterior; (iii) indicadores de província participante, quando apontam para províncias que adotam o *Harmonized Sales Tax* (HST), o qual será abordado mais adiante; e (iv) indicadores de província não participante, nos casos em que indicam domicílio em províncias sujeitas apenas ao GST.

A partir dessa estrutura, a legislação fixa uma ordem de prevalência. Considera-se que o destinatário tem residência usual no Canadá quando o fornecedor ou a plataforma de distribuição obtém, no curso ordinário de suas operações, ao menos dois indicadores canadenses, sem que haja mais de um indicador estrangeiro. Também se admite a conclusão pela residência no Canadá quando, havendo simultaneamente indicadores canadenses e estrangeiros, os primeiros possam ser razoavelmente considerados mais confiáveis. De forma subsidiária, a legislação autoriza o Ministro responsável a admitir outros métodos de determinação da residência.

No que se refere à alocação em províncias participantes, a lei estabelece regra específica: caso o fornecedor ou a plataforma obtenha endereços residenciais ou comerciais em província participante, sem que haja número igual ou superior de endereços em província não participante, presume-se que a residência se situe naquela província participante. Havendo múltiplos endereços em diferentes províncias participantes com alíquotas idênticas, prevalece a província mais populosa.

Se a determinação não puder ser feita a partir dos endereços, recorre-se aos demais indicadores provinciais. Nesse caso, considera-se a residência situada na província participante: (i) à qual todos os indicadores se referem; (ii) indicada por elementos reputados mais confiáveis em caso de divergência; (iii) determinada por método autorizado pelo Ministro; ou (iv) que possua a menor alíquota, ou, em caso de alíquotas iguais, a maior população.

Por fim, subsiste regra residual segundo a qual, não sendo possível a definição pela aplicação das etapas anteriores, o fornecedor poderá recorrer a

método autorizado pelo Ministro da Fazenda para identificar a província participante correspondente.

Como pode ser visto, o sistema normativo canadense constrói uma hierarquia normativa de indicadores, que parte da distinção entre residência no Canadá e no exterior e, posteriormente, busca delimitar a localização do destinatário entre províncias participantes e não participantes. A técnica legislativa demonstra a preocupação com a tributação de operações digitais e de difícil localização física, estabelecendo parâmetros objetivos que reduzem a insegurança jurídica e inibem práticas de manipulação da residência fiscal do consumidor.

Do ponto de vista do HST, a identificação do local da operação serve para identificar se a operação ocorreu em uma Província participante do regime, e não definir a alocação da receita tributária. Isto é, não há distribuição de receita entre as províncias com base no local da transação: todo o produto da arrecadação é encaminhado a uma “conta única” para posterior distribuição de receitas entre as províncias participantes, com base em critérios estatísticos.

De acordo com Karen Hall¹², não há como vincular o produto da arrecadação com a realização de determinada transação em uma província participante, de modo que a fórmula para distribuição das receitas leva em consideração as atividades econômicas de cada província para sua distribuição. As diferenças de alíquotas entre as Províncias são levadas em consideração na fórmula de distribuição, afetando a distribuição total de receitas¹³.

Como pode ser visto, apesar de não haver nenhuma determinação constitucional nesse sentido, o Canadá optou por desenvolver um sistema de tributação sobre o consumo que utiliza o destino como base de tributação, seja no âmbito interno interprovincial, seja no âmbito internacional. O sistema busca comportar a harmonização da tributação com a autonomia provincial, permitindo que as províncias interessadas possam aderir ao HST, que é arrecadado apenas pelo Governo Federal, sendo as receitas distribuídas entre as províncias participantes, por meio de critérios estatísticos que levam em consideração a atividade econômica de cada participante.

2. O princípio do destino no México

O México é politicamente organizado em uma forma federativa, tendo 32 unidades subnacionais: 31 Estados e uma capital (Cidade do México), conforme os arts. 43 e 44 da Constituição Federal Mexicana¹⁴.

Essa forma federativa, no entanto, não é acompanhada de uma repartição do poder de tributar o consumo. No México, o IVA é um tributo arrecadado e administrado pelo Governo Federal, o que representou uma concentração de poder de tributar, na substituição do antigo Imposto de Renda Mercantil (ISIM) pelo IVA, em 1980, ao lado de uma redução da autonomia financeira por parte dos entes federativos subnacionais. Esse cenário e o processo político que o originou é bem retratado por Maria Armenta:

“A questão mais importante a ser destacada em relação a essa ampla comparação entre a administração do ISIM e as declarações de IVA é o papel da territorialidade da venda na determinação do valor e da destinação da receita federal. No regime administrativo do ISIM, o valor recebido por cada contribuinte com operações em dois ou mais estados dependia do número de transações realizadas em cada estado; enquanto sua disponibilidade dependia da gestão realizada pelas tesourarias gerais para realizar a transferência de recursos. Em contraste, no regime administrativo do IVA, *o território onde a venda ocorreu deixou de ser importante na determinação do valor e da destinação da receita, uma vez que o contribuinte declarou sua renda consolidada (ou seja, renda obtida conjuntamente pela matriz e filiais) a escritórios que eram, sim, locais, mas autorizados, administrados e financiados pelo Ministério da Fazenda.*

A segunda questão, de natureza política, diz respeito aos sérios problemas que a federação enfrentou para centralizar o sistema tributário do comércio e da indústria por meio do ISIM (Imposto e Imposto de Imunização). Como observado na primeira seção, com a criação deste último imposto, *as autoridades tributárias federais buscaram concentrar a tributação deste ramo em sua autoridade fiscal.* A este respeito, algumas observações são dignas de nota. A primeira é que o mecanismo de coordenação gradual implícito no ISIM surgiu precisamente da significativa oposição que os tesouros locais demonstraram aos esforços de centralização federal nas décadas de 1920 e 1930. As disputas tributárias entre ambos os níveis de governo em relação ao comércio e à indústria começaram em torno da Primeira Convenção Tributária Nacional em 1925, quando a federação propôs emendar a Constituição para trazer este ramo sob sua jurisdição. Os estados, apesar de participarem da reunião, discordaram, e a iniciativa de reforma foi retirada do Congresso no ano seguinte. Anos mais tarde, após a realização da Segunda Convenção Tributária Nacional em 1933, tão urgente devido aos efeitos econômicos da crise internacional de 1929, a federação tentou centralizar o setor por meio da criação de um imposto federal, que seria previamente discutido com os estados. Apesar de ser um mecanismo mais flexível do que a reforma constitucional proposta anteriormente, os estados novamente se recusaram a implementá-lo em defesa de sua soberania tributária. Não surpreendentemente, alguns delegados, liderados pelo Estado do México, apontaram em uma das sessões da Segunda Convenção:

A existência constitucional de um Estado não pode ser concebida sem os seus próprios meios de sobrevivência; a atribuição de obrigações e poderes a estes, a determinação de certos serviços públicos que devem ser prestados, não podem ser concebidos sem os meios para o fazer. Há certas obras públicas, certas necessidades sociais, algumas de natureza inapelável, outras urgentes, algumas necessárias, que a federação não atende, que não poderia atender, e que são da responsabilidade dos governos locais. Privá-los da capacidade de executá-los em decorrência das reformas propostas equivale a subordinar o bem-estar dos Municípios e dos Estados ao que os governantes federais têm em mente [...].

Posteriormente, surgiram problemas com outros atores. Após o conflito liderado pela Concanaco (Confederação Nacional de Municípios), que resultou na redução da sobretaxa para 1,2%, conforme observado na seção anterior, o incentivo que os estados receberiam em caso de coordenação também foi limitado, pois receberiam uma parcela menor da receita federal do ISIM. Essa redução explica, em parte, por que os estados de menor renda foram os primeiros a se coordenar com o ISIM. Em 1957, apenas os estados com menor atividade econômica haviam assinado acordos, incluindo Morelos, Querétaro, Tlaxcala, Hidalgo, Quintana Roo e Aguascalientes. Daquele ano até a década de 1970, nenhum acordo foi assinado. Em 1970, vinte e dois anos após sua criação, quatorze entidades federais ainda não estavam coordenadas, entre as quais estavam, evidentemente, aquelas com maior atividade econômica, como Veracruz, Jalisco, Nuevo León, Chihuahua, Coahuila, Tamaulipas, Sonora e o Estado do México.

Foi o estabelecimento de uma alíquota única de 4% sobre o ISIM que permitiu a coordenação desses estados em 1973. Em outras pesquisas, mantemos e desenvolvemos a ideia de que essa modificação, que abandonou a estrutura de alíquotas vigente até então, representou, na verdade, um mecanismo de coerção política que obrigou esses estados a assinar acordos de coordenação com o Ministério da Fazenda. O que vale destacar a esse respeito é que a reforma de 1973 enfraqueceu completamente os estados em termos da distribuição de poderes tributários sobre o setor, abrindo um cenário político menos contencioso para a imposição do IVA. Não surpreendentemente, eles se recusaram a fazê-lo por mais de duas décadas. A esse respeito, Jorge Navarra Ayala, representante de Chihuahua na Terceira Reunião de Tesoureiros realizada naquele mesmo ano, afirmou que os estados que permaneceram relutantes em se coordenar foram forçados a assinar o respectivo acordo devido à pressão que seria exercida sobre os contribuintes por meio da alíquota global de 4%.

De fato, com a imposição da alíquota fixa federal aumentada para 4%, com participação dos estados que firmarem convênios com o Ministério da Fazenda e Crédito Público [...], os estados seriam praticamente incapazes de denunciar o imposto, uma vez que os contribuintes não teriam condições de arcar com o ônus dos impostos locais sobre Comércio e Indústria e dos impostos federais sobre a renda comercial. Assim, qualquer governo estadual que denunciasse o convênio enfrentaria consequências políticas e econômicas francamente intransponíveis [...].

Nesse contexto, a menor importância adquirida pela territorialidade da transação econômica para a arrecadação, refletida no desenho da declaração de IVA que acabamos de abordar, somada à preponderância adquirida pelos contribuintes sobre o controle da mesma, que analisamos na seção anterior, por meio das notas fiscais, configurou uma consequência muito mais profunda em termos políticos: a federação, ao menos nas questões administrativas relacionadas à arrecadação do IVA, subordinou completamente os entes federados para dar maior peso aos contribuintes nos respectivos procedimentos. *O que devemos ressaltar, em todo caso, é que o sistema de crédito de IVA consolidou o processo de*

centralização na indústria e no comércio. Não apenas os entes federados perderam qualquer autoridade administrativa para arrecadar impostos federais, como haviam ocorrido pelo menos no sistema ISIM após 1973, como também possibilitou que as receitas do tesouro local deixassem de ser alocadas com base na atividade econômica local, como também ocorria no sistema administrativo. Em termos de tributação indireta, as repartições do tesouro local reafirmaram seu papel como repartições federais de arrecadação. As faturas e declarações utilizadas para implementar o sistema de crédito de IVA tornaram-se assim a expressão administrativa da centralização fiscal.”¹⁵

O racional da concentração da arrecadação no Governo Federal está baseado na ideia de se evitar uma multiplicidade de tributos diferentes. Portanto, a centralidade do IVA mexicano baseia-se na uniformidade e na simplicidade da cobrança desse imposto¹⁶.

Naturalmente, essa centralidade tem impactos no princípio do destino. O IVA mexicano é um tributo nacional, uniforme em todo o território, independentemente do local do consumidor final e do fornecedor. Logo, a maior parte dos debates sobre o princípio do destino, sobre a localização do consumidor e sobre os potenciais conflitos de competência entre entes federativos subnacionais não é pertinente ao México.

A inclusão do México no presente estudo é ilustrativa para evidenciar que a forma federativa de um país não significa que o princípio do destino tenha uma aplicação controversa ou problemática, quando o IVA tem caráter nacional ou administrado pelo Governo Federal.

No México, o princípio do destino tem relevância apenas para fins da tributação das importações e desoneração das exportações, conforme apontado pelo Professor Ángel Calderón, do Centro de Estudios Económicos de El Colegio de México, que foi entrevistado por este grupo de pesquisa. Em suas respostas, o Professor Calderón disse o seguinte:

“O IVA é um imposto nacional e uniforme em todas as entidades federais... O IVA no México é um imposto federal, portanto a localização do consumidor em diferentes estados é irrelevante.”

A respeito da aplicação do princípio do destino no México, o Professor Calderón afirmou que ele tem importância apenas nas operações de comércio exterior:

“Não há um conceito explícito de ‘destino’ na legislação mexicana de IVA, mas ele se reflete em

disposições como o Artigo 2º da Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que estabelece que ‘o imposto será calculado aplicando-se alíquota de 0% aos valores a que se refere esta Lei quando se realizarem os seguintes atos ou atividades [...] IV – A exportação de bens ou serviços, nos termos do Artigo 29 desta Lei’.

A mesma redação é repetida no Artigo 29 da LIVA, que dispõe que ‘as empresas residentes calcularão o imposto aplicando-se alíquota de 0% ao valor das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados quando exportados’.

Em geral, isso garante *a neutralidade das exportações, de modo que apenas as mercadorias importadas para o México são tributadas, enquanto as exportações são isentas*. O IVA é cobrado nas importações de acordo com o Artigo 1º, IV, da LIVA: ‘São responsáveis pelo IVA, nos termos desta Lei, as pessoas físicas e jurídicas que realizarem no território nacional os seguintes atos ou atividades: IV – Importar bens ou serviços’.

No caso de importações, o artigo 24 da LIVA considera importação de bens ou serviços: a introdução de bens no país; a aquisição por residentes de bens intangíveis transferidos por não residentes; o uso ou gozo temporário, em território nacional, de bens intangíveis fornecidos por não residentes; o uso ou gozo temporário, em território nacional, de bens tangíveis cuja entrega física tenha ocorrido no exterior; e o uso, em território nacional, de serviços independentes prestados por não residentes.”

Por fim, tratando-se do princípio do destino em operações on-line envolvendo mais de um país com adquirente mexicano, o Professor Calderón esclareceu, em nossa entrevista, que há uma regra específica para endereçar o tema dos critérios de identificação do importador mexicano:

“Em compras on-line, onde um não residente intermedia entre fornecedores terceirizados de bens ou serviços e compradores residentes no México, há uma regra específica para essa situação. Como critério, o Artigo 18-C da LIVA prevê que o destinatário do serviço é considerado em território nacional quando qualquer uma das seguintes condições for atendida: o destinatário forneceu ao prestador de serviços um endereço localizado em território nacional; o destinatário efetua o pagamento ao prestador de serviços por meio de um intermediário localizado em território nacional; o endereço IP usado pelos dispositivos eletrônicos do destinatário corresponde a uma faixa de endereços atribuída ao México; ou o destinatário forneceu ao prestador de serviços um número de telefone cujo código do país corresponde ao México.”

Essas considerações são oportunas para dialogar com a correlação entre a tributação da economia digital e o princípio do destino em operações on-line.

Em conclusão, pode-se afirmar que, no México, o princípio do destino não tem relevância nas operações domésticas, porque o IVA é federal, e a sua aplicação se limita às questões atinentes à neutralidade das exportações (tributa-se a importação e desonera-se as exportações) e à identificação do importador mexicano no contexto da tributação da economia digital.

3. O princípio do destino na Europa

3.1. Aspectos gerais da aplicação do princípio do destino na União Europeia

A União Europeia (UE), considerada uma confederação de seus países-membros, oferece um panorama relevante para a análise do princípio do destino na tributação sobre o consumo, particularmente através de suas diretivas de IVA. O sistema de IVA da UE busca conciliar a harmonização fiscal com a autonomia dos entes subnacionais, fornecendo valiosas lições para outras federações, como o Brasil, em processo de adoção de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

As discussões sobre os princípios jurisdicionais fiscais na Europa são anteriores ao Tratado de Roma de 1957¹⁷. Inicialmente, considerou-se a introdução do princípio da origem para a tributação das vendas, que implicava que as mercadorias seriam tributadas no país de produção, independentemente do local de consumo. Esta ideia foi recomendada por autoridades alemãs e teve apoio da Itália, embora outros Estados-membros preferissem manter o princípio do destino¹⁸.

Contudo, a Comissão Europeia, em 2011, anunciou uma mudança do princípio da “tributação no Estado-membro de origem do fornecimento de bens ou serviços” – que era o objetivo político do art. 402 da Diretiva IVA – para o princípio da “tributação no Estado-membro de destino”. Essa transição foi impulsionada pela lacuna do IVA (VAT gap), que representa a perda de receita de IVA devido à fraude fiscal, especialmente a fraude de operador desaparecido intracomunitária (MTIC fraud)¹⁹. A eliminação das fronteiras fiscais em 1º de janeiro de 1993, que aboliu a imposição de IVA sobre importações e reembolsos de impostos sobre exportações, conferiu à UE características de uma união fiscal em relação aos impostos indiretos.

Atualmente, todos os IVAs dos países-membros da UE seguem as regras estabelecidas na Diretiva Europeia do IVA (EVD – *European VAT Directive*)²⁰. Esta diretiva, que substituiu a Sexta Diretiva, estabelece as regras gerais em matéria de IVA, embora sua aplicação possa variar entre os países. O sistema comum de IVA da UE visa a neutralidade da concorrência, mesmo que as

alíquotas e isenções não sejam totalmente harmonizadas.

A EVD é a peça central da legislação do IVA na UE. Ela oferece certa flexibilidade e permite que determinados países não sigam todas as suas regras. Apesar de regular as alíquotas, a diretiva concede ampla autonomia aos países para sua fixação: a alíquota normal não pode ser inferior a 15%, e os países podem adotar uma ou, no máximo, duas alíquotas reduzidas, que não podem ser inferiores a 5% e são aplicáveis apenas a bens e serviços listados em um anexo à Diretiva²¹.

O princípio do destino constitui a base para garantir neutralidade no sistema do IVA aplicado ao comércio internacional. Ele estabelece que a tributação deve ocorrer no país onde se dá o consumo final, e não no país de origem do bem ou serviço. Essa lógica busca impedir distorções competitivas entre fornecedores locais e estrangeiros, assegurando que a carga tributária acompanhe efetivamente o benefício econômico da operação. No caso de serviços e intangíveis, a aplicação desse princípio ganha relevo porque a ausência de barreiras físicas torna mais difícil localizar o ponto de consumo.

Para colocar em prática essa diretriz, os sistemas de IVA precisam de regras que definam o local de tributação. Nas operações entre empresas e consumidores finais (B2C), a definição tende a ser mais imediata, pois a aquisição já se traduz em consumo. Nas operações entre empresas (B2B), o imposto funciona como etapa intermediária, sendo fundamental que as regras ajudem a conduzir a carga tributária até o consumidor final. Em ambos os casos, a preocupação central é preservar a neutralidade e evitar que diferenças de legislação distorçam a concorrência internacional.

Quando se trata de bens, a aplicação do destino é mais simples porque a passagem pelas fronteiras físicas permite identificar a entrada em determinado país. Já no campo dos serviços e dos intangíveis, esse apoio não existe, o que gera um desafio adicional para os legisladores e administradores tributários. Por isso, organismos internacionais recomendam a adoção de critérios alternativos que possam ser usados como referência, ainda que indiretamente, para indicar onde ocorre o consumo efetivo.

A diversidade de sistemas nacionais impede que exista um modelo único de

legislação. Alguns países preferem listas detalhadas de categorias de serviços, cada uma com regras próprias de conexão, enquanto outros utilizam cláusulas gerais aplicadas em etapas sucessivas até se chegar à jurisdição competente. Apesar das diferenças, o objetivo comum é que a tributação se alinhe ao princípio do destino, minimizando riscos de dupla tributação ou de não tributação e assegurando maior segurança jurídica.

Um aspecto central é a distinção entre as regras aplicáveis às operações B2C e B2B. Nas operações B2C, o desafio é prever, dentro de limites razoáveis, o local em que o consumidor final efetivamente utilizará o serviço. Já nas operações B2B, a meta é criar mecanismos que permitam que o imposto flua até o consumo, mesmo que inicialmente a aquisição seja feita por empresas intermediárias. Essa distinção explica por que muitas jurisdições utilizam procedimentos de cobrança diferenciados para cada tipo de operação, influenciando, também, o desenho das regras de localização.

Na prática, é raro que seja possível identificar o local exato de uso empresarial ou de consumo final no momento da transação. Os fornecedores precisam definir a tributação quando o serviço é prestado, mas ainda não dispõem de informações completas sobre a utilização futura. Para lidar com isso, os sistemas recorrem a *proxies*, ou seja, critérios indiretos, como o endereço do cliente, o local de registro da empresa ou dados de pagamento. Esses elementos funcionam como substitutos pragmáticos que permitem aplicar a tributação, mesmo diante da incerteza²².

A correta identificação do cliente é outro pilar dessas regras. Recomenda-se que a identidade e a localização sejam verificadas com base no acordo comercial que embasa a operação, entendido em sentido amplo. Não apenas contratos formais, mas também documentos como ordens de compra, faturas, registros eletrônicos e correspondências podem servir de prova. Esse conjunto de elementos ajuda a oferecer trilhas de auditoria confiáveis e garante que tanto fornecedores quanto autoridades fiscais tenham clareza sobre o local de tributação.

Quando a empresa cliente possui um único estabelecimento, a regra se aplica de modo relativamente simples: o país desse estabelecimento é o

responsável pela tributação. A situação se torna mais complexa quando a entidade tem unidades em diferentes países. Nesses casos, a recomendação é que a tributação se concentre na jurisdição da unidade que efetivamente utilizar o serviço ou o intangível, de forma a aproximar o imposto do ponto real de consumo econômico.

Para resolver situações envolvendo múltiplos estabelecimentos, três métodos são comumente discutidos. O primeiro é o da utilização direta, em que a tributação recai no país em que a unidade efetivamente aproveita o serviço. O segundo é o da entrega direta, que privilegia o local para onde o serviço é entregue. O terceiro é o método do “recharge”, no qual a alocação do custo é feita internamente entre as filiais, refletindo na distribuição da carga tributária conforme a utilização real. Cada um desses métodos possui méritos e limitações, podendo ser combinados de acordo com a natureza da operação e a disponibilidade de informações²³.

No fim, o que se busca é reduzir incertezas, evitar sobreposição de competências tributárias e criar um ambiente de maior previsibilidade para empresas e administrações. Quanto mais os países convergirem em torno de práticas comuns, menores serão os custos de conformidade e os riscos de conflitos fiscais. O princípio do destino, ainda que de difícil aplicação em serviços e intangíveis, continua sendo o eixo estruturante para preservar neutralidade e justiça tributária nas transações internacionais.

O IVA na UE é geralmente devido sobre todos os bens e serviços em todas as fases da cadeia de abastecimento, desde a aquisição de componentes até a venda ao consumidor final. O imposto incide sobre a receita líquida de impostos, possui uma base ampla, e é caracterizado pela não cumulatividade plena com direito a crédito integral e imediato, alíquotas uniformes e poucas exceções.

Para o comércio entre países-membros, a EVD estabelece que não há controles de fronteira. As exportações de um país-membro para contribuintes de outros países-membros são tributadas com alíquota zero. O importador, por sua vez, não paga o imposto na entrada do bem no país, mas o imposto é diferido até a venda subsequente ou sua incorporação como insumo.

O princípio da tributação no local de consumo (destino) é um princípio jurídico fundamental que embasa as disposições sobre o local de fornecimento do IVA na UE e deve ser usado para sua interpretação. No comércio internacional de bens, o princípio do destino implica a aplicação de impostos indiretos no Estado de destino dos bens e sua desoneração no Estado de exportação (ajustes fiscais de fronteira), com o objetivo de garantir a neutralidade da concorrência²⁴.

A harmonização dos impostos indiretos foi uma condição importante para a criação do mercado interno da UE, visando que bens e serviços similares tenham a mesma carga tributária em cada Estado-membro, independentemente de serem domésticos ou de outros Estados-membros.

Apesar da estrutura da EVD e dos objetivos de harmonização, o modelo europeu enfrenta desafios significativos. A principal motivação para a reforma do sistema de IVA da UE é a VAT *gap*, ou seja, a receita de IVA perdida devido à fraude fiscal, sendo a fraude MTIC (*Missing Trader Intra-Community*) a principal causa, impulsionada pela isenção atual dos fornecimentos intracomunitários de bens.

Outras dificuldades práticas incluem as diferentes alíquotas nacionais, problemas de fluxo de caixa com o “ponto de coleta de origem” e a dificuldade em tributar serviços e intangíveis. Além disso, há críticas sobre a falta de clareza conceitual, onde o princípio do destino é, por vezes, considerado uma ficção legal e não vinculante, com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tendendo a privilegiar o “local de consumo final”²⁵.

A coexistência de múltiplos IVAs com diferentes entidades administrativas e fiscalizadoras ou, ainda, com alíquotas distintas, isenções ou exceções próprias a cada território, como ocorre na UE, tende a aumentar a complexidade do sistema, prejudicando a simplicidade. Para combater as fraudes, os países-membros comunicam uns aos outros o valor total das exportações de bens para cada um dos contribuintes do IVA de outros países-membros. Contudo, a defasagem entre o momento da operação e a disponibilidade da informação permite que os fraudadores desapareçam. Em resposta, os Estados-membros têm adotado medidas como dificultar deduções ou reembolsos por sujeitos

passivos envolvidos em esquemas de fraude carrossel e responsabilizar solidariamente o adquirente pelo IVA não entregue²⁶.

Richard Bird²⁷, em comparação com a experiência canadense, observou que os IVAs regionais do Canadá evitaram os problemas da UE devido à partilha de receitas do HST, conforme a alíquota da província de destino (ao contrário da UE, em que as regras do local de origem impactam as receitas nacionais), a existência de um único governo central e um programa de equalização fiscal. Cnossen²⁸ sugeriu reformas administrativas para a UE, semelhantes às do Canadá, focadas em boa administração tributária e alta cooperação intergovernamental.

Apesar desses desafios, a Comissão Europeia adotou propostas para a criação da Área Única de IVA da UE, incluindo um sistema definitivo para a tributação do comércio entre os Estados-membros. A experiência da União Europeia, com suas diretivas de IVA e a aplicação do princípio do destino, constitui um “laboratório” complexo, que demonstra, tanto os benefícios da neutralidade concorrencial, quanto os persistentes desafios de fraude, complexidade administrativa e a conciliação da harmonização com as autonomias nacionais. Essas lições são cruciais para o Brasil em sua reforma tributária.

O princípio do destino na tributação sobre o consumo, especialmente no contexto do IVA, tem se consolidado como referência normativa no comércio internacional. Sua essência reside em tributar os bens e serviços no local de consumo final, de modo a assegurar a neutralidade concorrencial entre produtos domésticos e importados. Essa diretriz, embora pareça simples, assume contornos distintos quando transposta para diferentes arranjos institucionais, como a União Europeia (UE), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização Mundial do Comércio (OMC).

A análise comparada desses sistemas revela uma pluralidade de significados atribuídos ao princípio do destino. Enquanto na OMC ele é concebido, sobretudo, como mecanismo de ajustes tributários fronteiriços (*border tax adjustments*), na OCDE adquire um caráter de princípio jurisdicional,

refletindo a ideia de que o imposto deve alcançar todo consumo ocorrido dentro das fronteiras de determinado Estado. Já no sistema europeu de IVA, a noção de destino oscila entre a ficção jurídica de “local de consumo” e a aplicação prática de pontos de coleta tributária em Estados-membros específicos²⁹.

O contraponto histórico ao princípio do destino é o princípio da origem. Esse, por sua vez, parte da premissa de que a tributação deve ocorrer no local de produção ou fornecimento dos bens e serviços. Ainda que tenha exercido papel importante nas primeiras discussões sobre a harmonização fiscal europeia, especialmente no Relatório Neumark³⁰ e nos estudos dos subgrupos da Comissão Europeia, o princípio da origem revelou-se de difícil implementação prática, sobretudo em razão das assimetrias entre os sistemas fiscais nacionais.

O princípio do destino, nessa acepção, não se confunde com um princípio jurídico absoluto, mas se aproxima de uma ficção legal. Ele traduz uma diretriz de política tributária segundo a qual os bens exportados devem sair desonerados do país de origem e, inversamente, os bens importados devem se sujeitar à carga tributária do país de consumo. Assim, cria-se uma equivalência entre produtos nacionais e estrangeiros, eliminando a vantagem competitiva decorrente de regimes tributários distintos.

Importa salientar que a aplicação do destino assume formas distintas conforme a natureza da operação. No comércio de bens, a lógica é objetiva: a tributação deve ocorrer no Estado de chegada dos produtos. Já nos serviços e intangíveis, especialmente aqueles prestados por meios digitais (como *streaming*, armazenamento em nuvem ou *softwares* on-line), a determinação do local de consumo demanda critérios mais sofisticados, como endereço de cobrança, IP, localização do cartão de crédito ou mesmo autodeclaração do consumidor, parâmetros que revelam a complexidade da economia digital.

No contexto da União Europeia, a Diretiva do IVA desempenha papel estruturante. Ela estabelece regras comuns que buscam conciliar neutralidade concorrencial e autonomia dos Estados-membros, permitindo, por exemplo, a adoção de alíquotas reduzidas dentro de limites predefinidos. Embora a

harmonização seja parcial, a diretriz fundamental é clara: a arrecadação deve acompanhar o consumo, não a produção, ainda que isso acarrete desafios de monitoramento e cooperação administrativa³¹.

A adoção do destino também atende ao benefício fiscal esperado pelos consumidores finais. Parte-se da premissa de que estes são os beneficiários dos serviços públicos financiados pela tributação indireta, de modo que é razoável que o tributo seja recolhido no território em que tais benefícios são usufruídos. Tal perspectiva alinha-se à teoria do benefício, segundo a qual os tributos sobre o consumo devem corresponder ao espaço territorial no qual a coletividade usufrui das contrapartidas estatais.

Não obstante sua força, o princípio do destino enfrenta críticas. Alguns autores apontam que, ao se fundar em noções presumidas de consumo, ele pode gerar distorções, especialmente em operações complexas ou em cadeias digitais³². Além disso, ao ser concebido como “ficção jurídica”, carece de clareza normativa para funcionar como verdadeiro princípio de direito, sendo mais apropriado tratá-lo como diretriz de política fiscal, do que como fundamento interpretativo vinculante³³.

O exame da prática da União Europeia reforça esse caráter híbrido. Ainda que o destino seja proclamado como diretriz, há situações em que o IVA é recolhido segundo critérios de origem ou em pontos de coleta que não coincidem com o efetivo local de consumo. Essa convivência de múltiplas soluções denota a dificuldade de operacionalizar um princípio que, embora persuasivo na teoria, encontra limitações quando confrontado com a diversidade dos sistemas fiscais nacionais e com a complexidade do mercado interno europeu.

A distinção conceitual entre origem e destino assume contornos relevantes quando se trata de definir critérios de conexão para fins de repartição de receitas. No princípio da origem, a receita tributária permanece no país produtor, reforçando o caráter fiscal de polos exportadores. No princípio do destino, em contrapartida, o Estado consumidor é favorecido, o que contribui para maior neutralidade econômica. Essa opção, contudo, desloca o ônus administrativo para mecanismos de cooperação, uma vez que o país exportador

deve assegurar a desoneração plena da operação.

No âmbito da União Europeia, a dificuldade em implementar o princípio da origem decorreu da ausência de um sistema robusto de compensação intergovernamental. Diferentemente do modelo canadense do HST, em que a arrecadação federal é partilhada entre as províncias com base no destino, a UE não conseguiu estruturar mecanismo semelhante. Isso gerou resistências políticas e estimulou práticas abusivas que fragilizaram o sistema.

A fraude carrossel intracomunitária (*missing trader intra-community fraud – MTIC*) é talvez o exemplo mais emblemático das vulnerabilidades do modelo europeu. O mecanismo explorava a alíquota zero para exportações intracomunitárias: empresas fictícias revendiam mercadorias entre Estados-membros, pleiteando créditos de IVA não recolhidos. Esse esquema, estimado em bilhões de euros anuais, obrigou a Comissão Europeia a reforçar a aplicação do princípio do destino como forma de limitar o espaço para tais manipulações.

O reforço do destino também se justifica por razões de justiça fiscal. Se a carga tributária sobre o consumo financia políticas públicas usufruídas pelo consumidor, seria incoerente permitir que um Estado arrecadasse tributos referentes a bens e serviços consumidos em outro. Essa lógica, embora não absoluta, fortalece o argumento de que o destino melhor atende ao princípio da equivalência entre benefício e tributação.

No entanto, nem todas as operações são facilmente enquadráveis sob a lógica do consumo final. As transações digitais e os serviços intangíveis, por exemplo, desafiam os critérios tradicionais de territorialidade. Endereços de cobrança, geolocalização de IPs, autodeclarações e informações do cartão de crédito tornaram-se parâmetros auxiliares para determinar o local do consumo, mas nenhum deles é plenamente satisfatório. A experiência europeia demonstra que, quanto mais imaterial o objeto da transação, maior a dificuldade em aplicar o princípio do destino de forma efetiva.

Essa dificuldade levou a União Europeia a desenvolver regimes específicos, como o *Mini One Stop Shop* (MOSS), introduzido em 2015, e posteriormente o *One Stop Shop* (OSS) em 2021. Esses sistemas permitem que empresas

estrangeiras declarem e recolham o IVA em um único Estado-membro, mesmo que suas operações se distribuam por todo o mercado europeu. Trata-se de um exemplo de como a União Europeia tenta compatibilizar o destino com a realidade de mercados globais digitalizados.

É importante destacar que a harmonização das alíquotas nunca foi integralmente alcançada. A Diretiva apenas fixa limites mínimos, permitindo ampla variação nacional. Essa diversidade gera oportunidades de planejamento tributário e práticas de “shopping fiscal”, em que consumidores e empresas buscam explorar as diferenças de carga. Embora o princípio do destino deva, em teoria, neutralizar tais distorções, a prática revela que as variações de alíquotas continuam a influenciar decisões econômicas dentro do mercado interno europeu.

Em paralelo, o destino nem sempre se aplica de maneira uniforme às operações com consumidores finais não registrados. Nestes casos, a tributação pode ocorrer no Estado de origem, criando exceções que relativizam a força do princípio. Essa convivência de regimes reforça a ideia de que o IVA europeu é um sistema híbrido, no qual a retórica do destino coexiste com práticas que preservam elementos da origem.

A experiência europeia, portanto, ilustra a dificuldade de implementar de forma pura qualquer dos dois princípios. Se, de um lado, o destino promove justiça fiscal e neutralidade, de outro, ele exige sistemas complexos de monitoramento e troca de informações. A origem, por sua vez, facilitaria a cobrança, mas acentuaria desigualdades entre Estados exportadores e importadores. O modelo híbrido da UE é, assim, o resultado pragmático de um equilíbrio entre eficiência arrecadatória e equidade concorrencial.

A problemática do VAT *gap* tornou-se central no debate sobre a eficácia do sistema europeu. Esse indicador mede a diferença entre a arrecadação efetiva e a arrecadação potencial do IVA, revelando o montante perdido em razão de evasão, inadimplência e fraudes. Estudos recentes³⁴ estimam que a lacuna do IVA na União Europeia atinge dezenas de bilhões de euros por ano, representando, não apenas uma falha arrecadatória, mas, também, uma ameaça à credibilidade e à legitimidade do sistema.

A principal modalidade de fraude que alimenta o VAT *gap* é a fraude carrossel. Nesse esquema, empresas de fachada realizam sucessivas vendas de mercadorias entre Estados-membros, aproveitando-se da aplicação da alíquota zero nas exportações intracomunitárias. O operador desaparecido (*missing trader*) recolhe o imposto nas vendas internas, mas desaparece antes de repassá-lo ao fisco, enquanto outros agentes pleiteiam créditos de IVA indevidos. A complexidade da cadeia de circulação e a ausência de controles fronteiriços tornam esse tipo de fraude difícil de detectar³⁵.

Para mitigar esse problema, a União Europeia desenvolveu mecanismos de cooperação administrativa. O mais relevante é o VIES (*VAT Information Exchange System*), criado em 1992, que permite a troca de informações eletrônicas entre administrações tributárias nacionais. Embora tenha representado um avanço significativo, o VIES ainda sofre com a defasagem temporal entre a realização da operação e a disponibilização dos dados, fator que os fraudadores exploram para desaparecer antes da fiscalização.

Além do VIES, os Estados-membros foram instados a adotar bases de dados nacionais que registrassem, por pelo menos cinco anos, todas as operações intracomunitárias de exportação de bens. Essa medida reforçou a rastreabilidade das transações, mas também gerou custos administrativos adicionais e dificuldades práticas de implementação, sobretudo em países com menor capacidade tecnológica e institucional.

Uma resposta mais drástica às fraudes foi a introdução da responsabilidade solidária do adquirente. Em determinados contextos, o comprador pode ser responsabilizado pelo pagamento do IVA não recolhido pelo vendedor desaparecido. Essa solução, ainda que eficaz para desestimular a participação em esquemas fraudulentos, gerou controvérsias jurídicas, pois transfere o risco fiscal para operadores de boa-fé e potencialmente compromete a segurança jurídica das relações comerciais.

A União Europeia também passou a adotar instrumentos de inovação tecnológica para reforçar o destino como critério de arrecadação. O uso de big data, algoritmos de inteligência artificial e análise preditiva de padrões de transação tornaram-se ferramentas auxiliares para identificar operações

suspeitas em tempo real. Essas iniciativas refletem a necessidade de modernizar o aparato administrativo, sob pena de inviabilizar o próprio princípio do destino na prática.

Apesar dessas medidas, críticos apontam³⁶ que a fragmentação institucional da União Europeia constitui o maior obstáculo para a plena eficácia do princípio do destino. Cada Estado-membro mantém sua própria administração tributária, com diferentes capacidades de fiscalização, níveis de digitalização e prioridades políticas. A ausência de uma autoridade fiscal supranacional limita a coordenação e fragiliza a capacidade de reação conjunta contra fraudes sofisticadas.

Comparando-se a experiência europeia com a do Canadá, percebe-se uma diferença estrutural marcante. O modelo canadense do HST permite que o governo federal arrecade o imposto e repasse as receitas às províncias com base em critérios estatísticos, conforme pontuado anteriormente. Essa centralização reduz a margem para fraudes e simplifica o processo de compensação. Na União Europeia, ao contrário, a descentralização torna mais difícil assegurar que o imposto seja efetivamente arrecadado no local do consumo.

Para o Brasil, em processo de reforma tributária com a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a experiência europeia oferece importantes lições. A opção constitucional pelo destino é coerente com práticas internacionais, mas deve vir acompanhada de mecanismos de equalização fiscal e de uma estrutura administrativa integrada. Sem isso, há risco de reproduzir a complexidade europeia e os problemas de fraude e evasão que marcam a aplicação do IVA no mercado interno da União.

Por fim, a União Europeia busca avançar em direção a um sistema definitivo de IVA, baseado integralmente no destino, eliminando as exceções que ainda permitem resquícios de origem. Essa proposta, apresentada pela Comissão Europeia, visa criar uma “Área Única de IVA”, capaz de reforçar a neutralidade concorrencial e reduzir a evasão. Contudo, o sucesso dessa iniciativa dependerá da disposição política dos Estados-membros em abrir mão de parcela de sua autonomia fiscal em prol de uma coordenação mais centralizada.

3.2. A jurisprudência europeia sobre princípio do destino

A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem desempenhado papel fundamental na consolidação do princípio do destino. O Tribunal, ao interpretar disposições da Diretiva do IVA, frequentemente privilegia o local de consumo final como critério determinante, mesmo quando o texto normativo comporta múltiplas interpretações. Essa orientação teleológica busca preservar a neutralidade do mercado interno, ainda que à custa de certa previsibilidade normativa.

A jurisprudência reforça, ainda, o protagonismo do destino, mas também revela ambiguidades³⁷. Em diversas decisões, o Tribunal adotou uma interpretação teleológica, privilegiando o local de consumo como critério determinante, mesmo quando a letra da Diretiva não era explícita. Esse movimento, embora coerente com a filosofia do sistema, gera críticas de falta de segurança jurídica, pois transforma um princípio de política fiscal em critério de interpretação normativa³⁸.

O processo C-270/09, *Macdonald Resorts Limited contra HMRC*, analisado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)³⁹, tratou da qualificação e da tributação, para fins de IVA, de um sistema de “direitos a pontos” oferecido pela empresa escocesa MRL. Esses pontos conferiam aos clientes a possibilidade de utilizar alojamentos em regime de utilização periódica (*timeshare*) ou de convertê-los em estadias em hotéis, criando um modelo híbrido entre locação de imóveis e participação em clube de férias. A questão submetida pela *Court of Session* (Escócia) consistia em determinar se tais operações deveriam ser enquadradas como locação de imóveis, inscrição em clube ou outra forma de prestação de serviços, e qual seria o lugar da tributação aplicável.

Na análise do TJUE, destacou-se a relevância do art. 9º, n. 2, alínea *a*, da Sexta Diretiva 77/388/CEE, que trata de prestações de serviços conexas com bens imóveis, bem como do art. 13º-B, alínea *b*, que prevê isenção para locações de imóveis, ressalvadas algumas exceções (como operações hoteleiras). A MRL defendia que os serviços eram equivalentes à locação de imóveis e, portanto, poderiam se beneficiar da isenção. Já as autoridades fiscais britânicas (HMRC) sustentavam que os direitos a pontos não estavam diretamente ligados a um bem imóvel específico no momento da aquisição, tratando-se, na prática, de

associação a um clube sujeito ao IVA.

O Tribunal ressaltou que a determinação do lugar da prestação deve assegurar uniformidade e segurança jurídica, de forma a evitar dupla tributação ou não tributação. Reconheceu-se que, no caso das contrapartidas de valorização (quando o cliente deposita semanas fixas de utilização periódica e recebe pontos em troca), há clara conexão com um bem imóvel específico, devendo a tributação ocorrer no Estado onde este se localiza. Já nas contrapartidas de aquisição (compra de pontos sem conexão prévia com um imóvel), a solução proposta foi tributar de acordo com a carteira de imóveis da MRL nos Estados-membros envolvidos, repartindo o IVA conforme a localização dos bens disponíveis.

No tocante à isenção, o TJUE reforçou a interpretação estrita do conceito de locação de bens imóveis. Embora o uso dos pontos para ocupação periódica pudesse assemelhar-se a um arrendamento, prevaleceu o entendimento de que, quando utilizados em hotéis ou empreendimentos de férias de curta duração, as operações se equiparam a atividades do setor hoteleiro ou análogo, sujeitas à tributação. Assim, a isenção do art. 13º-B não se aplicaria automaticamente, cabendo aos Estados-membros excluir tais operações do benefício fiscal em nome da neutralidade do sistema do IVA.

Em conclusão, o Tribunal entendeu que a concessão de direitos a pontos pela MRL constitui prestação de serviços conexa com bem imóvel na acepção da Sexta Diretiva, mas a possibilidade de isenção como locação depende da configuração concreta do contrato e da legislação nacional. No essencial, fixou-se que: (i) nas contrapartidas de valorização, o lugar da prestação é o local do imóvel objeto do direito de utilização; (ii) nas contrapartidas de aquisição, a tributação deve seguir a repartição pela carteira de imóveis da MRL; e (iii) as isenções só se aplicam restritivamente, não abrangendo estadias em hotéis ou arrendamentos temporários. O acórdão reforçou, assim, a necessidade de harmonização e coerência na aplicação do IVA às operações de *timeshare* na União Europeia.

O Processo C-37/08, RCI Europe contra *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*⁴⁰, submetido ao Tribunal de Justiça da União Europeia

(TJUE) pelo *VAT and Duties* Tribunal do Reino Unido, discutiu a interpretação do art. 9º da Sexta Diretiva (77/388/CEE) no contexto da tributação de serviços relacionados à permuta de direitos de utilização periódica de casas de férias, conhecidos como *timeshare*. O litígio surgiu porque tanto a administração fiscal britânica quanto a espanhola reivindicavam competência para tributar os serviços prestados pela RCI Europe, levando a um risco de dupla tributação.

A RCI Europe, com sede no Reino Unido, geria um programa de permutas (“RCI Weeks”), em que titulares de direitos de utilização periódica depositavam suas semanas de férias em uma bolsa comum para trocá-las por semanas de outros membros. Os serviços prestados pela empresa eram remunerados por taxas de inscrição, subscrição anual e taxas de permuta. O ponto central era determinar se essas prestações se enquadravam como serviços “conexos com bens imóveis” (art. 9º, n. 2, alínea *a*, da Sexta Diretiva), tributáveis no local do imóvel, ou se deveriam seguir a regra geral do art. 9º, n. 1, segundo a qual o imposto incide no país de sede do prestador.

O governo do Reino Unido defendeu que as taxas de inscrição e subscrição não tinham ligação suficiente com um imóvel específico e, portanto, deveriam ser tributadas no Reino Unido, onde a RCI possuía sua sede. Já as autoridades fiscais espanholas sustentaram que tais serviços estavam diretamente ligados aos imóveis situados na Espanha, devendo ser tributados naquele país. A Comissão Europeia, por sua vez, adotou posição intermediária, reconhecendo que as taxas de inscrição e subscrição poderiam estar vinculadas ao imóvel original do membro, enquanto a taxa de permuta estaria ligada ao imóvel de destino, obtido na troca.

O TJUE reconheceu que a determinação uniforme do lugar da prestação é fundamental para evitar conflitos de competência entre os Estados-membros. No caso concreto, entendeu que os serviços relativos às taxas de inscrição e subscrição não mantinham uma conexão suficientemente direta com bens imóveis, devendo ser tributados pela regra geral no local da sede do prestador. No entanto, quanto às taxas de permuta, admitiu-se a possibilidade de caracterização como serviços conexos com imóveis, quando vinculados ao direito de utilização de um imóvel específico, aproximando a solução do princípio do destino, segundo o qual a tributação acompanha o local do

consumo.

Assim, o acórdão do Processo C-37/08 reforçou a distinção entre prestações gerais de adesão a programas de *timeshare* e os serviços efetivos de cessão de uso de imóveis. Enquanto os primeiros são tributados no país da sede da empresa (origem), os segundos podem ser tratados como conexos com bens imóveis, sujeitando-se ao imposto no local onde se situa o bem. A decisão consolidou a jurisprudência do TJUE em matéria de IVA transfronteiriço e destacou a necessidade de equilibrar a segurança jurídica com a coerência fiscal no mercado interno da União Europeia.

O Processo C-166/05⁴¹, *Rudi Heger GmbH* contra *Finanzamt Graz-Stadt*, submetido ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), discutiu a correta determinação do local de tributação, para fins de IVA, na revenda de licenças de pesca em território austríaco por uma empresa alemã. A *Rudi Heger GmbH*, sediada na Alemanha, adquiriu licenças de pesca junto a uma sociedade austríaca e as revendeu a clientes de diferentes países da União Europeia. O cerne da controvérsia era saber se essas transações configuravam uma “prestação de serviços conexa com um bem imóvel”, nos termos do art. 9º, n. 2, alínea *a*, da Sexta Diretiva 77/388/CEE, ou se deveriam ser classificadas como serviços ordinários, tributáveis segundo a regra geral do art. 9º, n. 1.

Caso se reconhecesse a vinculação direta ao bem imóvel – o rio austríaco *Gmunder Traun* –, a tributação deveria ocorrer na Áustria, exigindo o registro da empresa estrangeira nesse país e a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante. Por outro lado, se a operação fosse qualificada como prestação de serviços comum, o local da tributação seria a Alemanha, sede da Heger, e o imposto pago na Áustria deveria ser recuperado por meio do mecanismo de reembolso previsto na Oitava Diretiva 79/1072/CEE. O tribunal austríaco, diante dessa dúvida, submeteu a questão ao TJUE.

O Tribunal observou que, embora as licenças de pesca permitam o exercício de um direito vinculado a um bem imóvel específico, a operação em análise não tinha como objeto a alteração ou administração direta da propriedade imobiliária, mas sim a cessão de um direito de uso não exclusivo. Dessa forma, a conexão com o imóvel era indireta e distinta daquelas situações típicas

enumeradas no art. 9º, n. 2, alínea *a* – como serviços de arquitetos, peritos ou agentes imobiliários, que se dirigem diretamente ao bem. Essa interpretação levou o TJUE a uma leitura restritiva da norma, preservando a segurança jurídica e evitando ampliar excessivamente o conceito de serviços conexos a bens imóveis.

O acórdão também destacou que o princípio do destino, segundo o qual o IVA deve recair sobre o local de consumo, convive na Sexta Diretiva com regras de origem aplicáveis a serviços, gerando tensões internas. No caso das licenças de pesca, considerou-se que a prestação consistia mais em um serviço derivado de um direito incorpóreo do que em um serviço dirigido ao bem imóvel. Assim, prevaleceu a regra geral do art. 9º, n. 1, estabelecendo que o local da prestação se situa onde o prestador tem sede – ou seja, na Alemanha.

Em síntese, o TJUE decidiu que a cessão onerosa de licenças de pesca não constitui prestação de serviços conexa com um bem imóvel na acepção do art. 9º, n. 2, alínea *a*, da Sexta Diretiva. O resultado prático foi que a *Rudi Heger GmbH* não estava obrigada a se registrar para efeitos de IVA na Áustria, podendo buscar o reembolso do imposto pago a montante. O julgamento reforçou a necessidade de interpretação estrita das exceções à regra geral de localização das prestações de serviços e consolidou o entendimento de que apenas atividades diretamente voltadas ao bem imóvel podem ser enquadradas no regime especial de tributação.

Ademais, o TJUE reafirmou que a tributação deve recair sobre o local onde ocorre a fruição econômica da operação. Isso significa que, mesmo em situações transfronteiriças ou de difícil rastreamento, como serviços digitais, prevalece a lógica de vincular a arrecadação ao Estado que concentra a demanda efetiva. Essa interpretação expansiva fortalece o destino como princípio estruturante, mas ao mesmo tempo suscita debates sobre a segurança jurídica e a necessidade de clareza legislativa⁴².

Um dos desafios enfrentados pelo TJUE é a existência de exceções normativas à aplicação do destino. A Diretiva do IVA admite hipóteses em que a tributação ocorre no Estado de origem, especialmente quando se trata de operações envolvendo consumidores finais não registrados ou pequenas

remessas transfronteiriças. Essas exceções, embora justificáveis por razões administrativas, fragmentam a lógica do sistema e reforçam sua natureza híbrida⁴³.

A coexistência de regimes híbridos revela a tensão permanente entre simplicidade e neutralidade. O princípio do destino, se aplicado de forma absoluta, demandaria um aparato de fiscalização e cooperação extremamente sofisticado, inviável em contextos de assimetria institucional. Por isso, as exceções baseadas na origem funcionam como válvulas de escape, reduzindo custos de conformidade e assegurando algum grau de viabilidade prática.

A experiência europeia também evidencia que o princípio do destino pode ser interpretado como ficção jurídica⁴⁴. Na prática, nem sempre é possível identificar com precisão o local de consumo, sobretudo em operações digitais. Nesses casos, o legislador e o TJUE recorrem a proxies – como endereço IP, local de faturamento ou autodeclaração – que funcionam como aproximações legais. Essa técnica, embora necessária, reforça a crítica de que o destino, em certos contextos, opera mais como construção normativa do que como realidade econômica⁴⁵.

Outro aspecto relevante é a relação entre o princípio do destino e o princípio da neutralidade fiscal, considerado pedra angular do IVA europeu. A neutralidade exige que bens e serviços similares estejam sujeitos à mesma carga tributária, independentemente de sua origem⁴⁶. Ao assegurar que o tributo acompanha o consumo, o destino contribui para evitar distorções competitivas. Todavia, quando exceções permitem tributação na origem, cria-se margem para desequilíbrios que podem violar esse princípio basilar.

A harmonização parcial das alíquotas amplia esse dilema. Embora a Diretiva estabeleça um piso de 15% para a alíquota normal e um mínimo de 5% para alíquotas reduzidas, os Estados-membros mantêm ampla liberdade. Essa diversidade resulta em situações em que produtos similares circulam no mercado interno com cargas tributárias distintas. O destino deveria neutralizar tais diferenças, mas sua aplicação incompleta mantém espaço para estratégias de elisão e planejamento tributário agressivo⁴⁷.

Uma crítica recorrente é a de que o princípio do destino, ao ser erigido

como padrão normativo, não possui a densidade jurídica suficiente para ser considerado um princípio de direito tributário em sentido estrito⁴⁸. Para alguns doutrinadores⁴⁹, trata-se mais de um critério de conexão do que de um verdadeiro princípio. Essa distinção não é meramente acadêmica: dela decorrem implicações práticas sobre a força vinculante da regra e a margem de discricionariedade dos Estados na sua aplicação.

Por outro lado, defensores do destino⁵⁰ afirmam que sua consolidação na União Europeia extrapola a condição de simples critério técnico, elevando-o a princípio jurídico supranacional. Argumenta-se que a reiterada aplicação pelo TJUE, aliada à sua função de assegurar a neutralidade e o funcionamento do mercado interno, confere-lhe a natureza de princípio estruturante do IVA europeu. Essa interpretação encontra respaldo em autores que reconhecem o destino⁵¹ como fundamento interpretativo indispensável à integração fiscal.

Em síntese, a jurisprudência e a legislação europeias revelam um sistema em transição: o destino é proclamado como princípio geral, mas sua aplicação concreta depende de ficções legais, exceções normativas e critérios de aproximação. Essa ambiguidade reflete a dificuldade em conciliar neutralidade concorrencial, simplicidade administrativa e autonomia fiscal dos Estados-membros. O resultado é um modelo híbrido, no qual o destino funciona como ideal regulatório, ainda que limitado por concessões práticas.

4. O princípio do destino na Reforma Tributária do Consumo no Brasil: análise comparativa com os outros sistemas

A adoção do princípio do destino da reforma tributária do consumo no Brasil é um dos marcos importantes em termos de modificação do Sistema Tributário vigente antes da Emenda Constitucional n. 132/2023. Embora fosse possível identificar alguns cenários em que o princípio do destino era, parcialmente, adotado no regime anterior, tal como o Diferencial de Alíquota de ICMS, a sua aplicação era excepcional. A exceção agora se tornou a regra.

Em função dessa modificação importante, é oportuno estudar e aprender com a experiência de outros países em relação ao princípio do destino, seja nas operações internas, seja nas operações de importação.

Esta seção do presente artigo se dedica a avaliar a experiência no Canadá, no México e na Europa sobre o tema e compará-la com a disciplina adotada no Brasil, considerando a disciplina constante da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025.

4.1. Análise comparada entre Canadá e Brasil

O estudo das regras canadenses para definição do destino das operações oferece importantes lições para aplicação do modelo brasileiro, não apenas pelas semelhanças entre os Ordenamentos, mas em especial pelas diferenças.

Em relação às semelhanças, ambos os sistemas adotaram estruturas baseadas em regras específicas que identificam o local do fornecimento do bem e do serviço de acordo com as especificidades de cada atividade. Assim, há regras específicas para prestação de serviços gerais, fornecimento de bens materiais móveis, fornecimento de bens imateriais móveis, fornecimento de bens imóveis etc.

Observando a legislação canadense, verifica-se prevalência de dois critérios: (i) se o fornecimento se deu presencialmente (prestação de serviço presencial ou fornecimento de mercadoria fisicamente), opta-se pelo local do fornecimento para definição do destino, independentemente do local de residência do adquirente ou destinatário; (ii) por outro lado, se o fornecimento se der de forma remota ou em relação a bens imateriais, opta-se pela identificação do local de residência do adquirente ou destinatário. No Brasil, por sua vez, nota-se o privilegiamento da identificação do local da prestação do serviço ou do fornecimento da mercadoria, havendo regra subsidiária de definição do “local do domicílio principal” do adquirente ou destinatário quando a situação não se enquadrar em uma regra específica do art. 11 da Lei Complementar n. 214/2025.

Na definição do domicílio do adquirente ou destinatário, o Brasil adota de forma geral as mesmas regras previstas na legislação canadense para identificação do endereço do contribuinte em operações que envolvem comércio eletrônico. Em síntese, a legislação de ambos os países prevê critérios indicadores de residência, que devem ser observados de forma cumulativa (no mínimo dois critérios, que não sejam conflitantes entre si) para identificar o

domicílio do adquirente ou destinatário da operação. Os critérios podem ser assim sintetizados: (i) endereço declarado ao fornecedor; (ii) endereço informado para cobrança ou ao sistema de pagamento; e (iii) endereço do IP. No caso do Brasil, entretanto, a identificação dos indicadores de residência deve ser realizada apenas quando o contribuinte não tiver realizado o cadastro único previsto no art. 59 da Lei Complementar n. 214/2025.

Nota-se, portanto, que o Brasil adotou um critério presuntivo de residência (endereço cadastrado) e, subsidiariamente, os indicadores de residência semelhantes aos adotados pelo Canadá, com a diferença que, enquanto a legislação canadense prevê a sua aplicação apenas às operações com comércio eletrônico, a legislação brasileira previu adoção mais ampla aos serviços e bens móveis imateriais não disciplinados especificamente.

Outra diferença relevante entre as legislações brasileira e canadense diz respeito à constitucionalização do princípio do destino. No Canadá, não há previsão constitucional determinando que a tributação do consumo se dará no destino da operação, de modo que a adoção de tal sistema decorre de escolhas de política econômica-tributária do Governo daquele país. Consequentemente, ao se analisar as decisões da Corte Canadense de Tributos, não há discussões acerca da aplicação do princípio do destino em si, ou sobre a validade das *proxies* utilizadas pela legislação, mas sim a interpretação das regras legais para verificar a subsunção dos fatos à norma.

No Brasil, por outro lado, o princípio do destino ganhou densidade normativa constitucional, devendo servir como vetor de interpretação e de controle de validade das regras que darão executividade à definição do local do fato gerador do IBS. Assim, diferente do que se observa do Canadá, poderá surgir no Brasil disputas judiciais que questionam não apenas as regras previstas na Lei Complementar n. 214/2025, mas também o futuro regulamento do IBS e a prática da Administração Tributária na definição dos destinos das operações, à luz do princípio constitucional do destino.

Por fim, outra diferença relevante que adiciona maior complexidade ao sistema brasileiro diz respeito à competência constitucional dos Municípios para exigir e alterar as alíquotas do IBS. Enquanto no Canadá as discussões

ocorridas internamente dizem respeito mais à identificação se a operação teve como destino contribuinte situado em Província participante do HST, no Brasil poderá surgir disputas relacionadas à identificação do local em que o fato gerador foi praticado dentro dos próprios Estados, em especial quando há proximidade geográfica entre Municípios, o que pode dificultar a definição do destino da operação.

Portanto, em síntese, conclui-se que em muitos aspectos as regras de definição do destino adotadas pela Lei Complementar n. 214/2025 se inspiram na legislação do Canadá; porém, as diferenças constitucionais e institucionais entre o IBS/CBS e o HST/GST representam desafios importantes a serem enfrentados pelo Brasil, que a experiência internacional não auxilia a vislumbrar como enfrentar.

4.2. Análise comparada entre México e Brasil

Como visto acima, a experiência mexicana com o princípio do destino se limita a questões atinentes às operações de importação e exportação. Isso porque, em relação às operações internas, a tributação do consumo no México é administrada pelo Governo Federal. Logo, as questões federativas com a tributação do consumo não são relevantes no México.

Para fins da importação, considera-se caracterizado o destino, conforme o art. 18-C da Lei mexicana do IVA, quando qualquer uma das seguintes condições for atendida: o destinatário forneceu ao prestador de serviços um endereço localizado em território mexicano; o destinatário efetua o pagamento ao prestador de serviços por meio de um intermediário localizado em território mexicano; o endereço IP usado pelos dispositivos eletrônicos do destinatário corresponde a uma faixa de endereços atribuída ao México; ou o destinatário forneceu ao prestador de serviços um número de telefone cujo código do país corresponde ao México.

Fica claro que há mais de um critério para fins da caracterização do destino da importação de serviço, que parece dialogar com os problemas da tributação da economia digital. Isto é, como capturar, para fins de tributação, eventos ocorridos de maneira on-line e envolvendo bens imateriais? O México responde a essa pergunta, adotando uma multiplicidade de hipóteses:

endereço do prestador de serviço, endereço do intermediário de pagamento, o IP dos dispositivos eletrônicos utilizados ou o telefone do prestador de serviços.

No Brasil, o art. 64 da Lei Complementar adota uma regra geral e quatro regras especificadoras:

i) regra geral (local do consumo): “considera-se importação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo *consumo ocorra no País*, ainda que o fornecimento seja realizado no exterior” (*caput* do art. 64 da Lei Complementar n. 214/2025);

ii) primeira regra especificadora (local do consumo é aquele definido conforme as regras gerais do destino doméstico da operação – art. 11 da Lei Complementar n. 214/2025): “para fins da determinação das alíquotas estadual, distrital e municipal do IBS, *o local da importação é o destino da operação* definido nos termos do art. 11 desta Lei Complementar;” (§ 5º, IV, do art. 64 da Lei Complementar n. 214/2025). Assim, conforme o art. 11, § 3º, da Lei Complementar n. 214/2025, aplica-se uma regra geral de local do adquirente regularmente cadastrado, ou não havendo cadastro, o local:

“que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) critérios não conflitantes entre si, à escolha do fornecedor, entre os seguintes: a) endereço declarado ao fornecedor; b) endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; c) endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e d) endereço de Protocolo de Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização”

iii) segunda regra especificadora (consumo realizado parcialmente no Brasil): “Na hipótese de haver consumo de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente no território nacional e no exterior, apenas *a parcela cujo consumo ocorrer no País será considerada importação.*” (§ 3º do art. 64 da Lei Complementar n. 214/2025);

iv) terceira regra especificadora (destinatário no Brasil, adquirente no exterior): “caso o adquirente seja residente ou domiciliado no exterior, o destinatário é contribuinte do IBS e da CBS nas aquisições de bens imateriais, inclusive direitos, e serviços de fornecedor residente ou domiciliado no exterior” (§ 5º, VI, do art. 64 da Lei Complementar n.

214/2025). Aqui fica clara a adoção do chamado “destino físico”, e não do “destino jurídico”. Ou seja, não importa quem contratou ou pagou pela importação (operação do ponto de vista jurídico), e sim quem é o beneficiário da importação do serviço ou do bem imaterial;

v) quarta regra especificadora (quando destinatário está no exterior, não há tributação no Brasil): “Não será considerado como importação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, o consumo eventual por pessoa física não residente que permaneça temporariamente no País, nos termos do regulamento” (§ 7º do art. 64 da Lei Complementar n. 214/2025). Confirma-se, assim, que o local do beneficiário no Brasil ou no exterior é o parâmetro para verificar se haverá tributação no Brasil. Estando o beneficiário no exterior, não haverá, aqui, tributação.

Comparando a disciplina adotada pelo México e pelo Brasil para definir o local do beneficiário da importação, pode-se afirmar que a regra brasileira é mais sofisticada, por capturar mais fatores e cenários. O ponto de maior aproximação entre as duas disciplinas está no item (ii) acima, que trata da importação por um destinatário não cadastrado no Brasil, quando se permite adotar parâmetros alternativos, especificamente dois critérios não conflitantes, dentre os seguintes: “a) endereço declarado ao fornecedor; b) endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; c) endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e d) endereço de Protocolo de Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização”.

Com isso, resta claro que Brasil e México têm pontos de aproximação na disciplina da aplicação do princípio do destino às operações de importação, mas a regra brasileira é mais abrangente e completa em comparação com a regra mexicana.

4.3. Análise comparada entre Europa e Brasil

A proposta da Comissão Europeia de instituir uma Área Única de IVA, com base definitiva no princípio do destino, reflete a percepção de que o modelo

híbrido vigente é insustentável a longo prazo. Ao eliminar exceções que permitem tributação na origem, busca-se reforçar a neutralidade concorrencial e reduzir as oportunidades de fraude. No entanto, essa transformação exige elevado grau de coordenação política, pois implica em renúncia parcial da autonomia fiscal dos Estados-membros em prol de um arranjo mais centralizado⁵².

Os obstáculos a essa reforma não são apenas técnicos, mas essencialmente políticos. Muitos Estados-membros temem perder espaço de manobra em suas políticas fiscais nacionais, sobretudo aqueles que historicamente se beneficiaram de estratégias vinculadas à tributação de origem. Além disso, há receio de que a centralização comprometa a flexibilidade necessária para lidar com especificidades econômicas locais. A resistência política, assim, continua a ser o principal entrave à implementação integral do destino⁵³.

Apesar desses desafios, a experiência europeia demonstra que a adoção do princípio do destino é condição indispensável para assegurar a justiça fiscal em um mercado integrado. Sem ele, consumidores em países importadores poderiam financiar, de forma involuntária, os orçamentos de países exportadores, criando distorções incompatíveis com os objetivos da integração. O destino, nesse sentido, não é apenas uma técnica de alocação tributária, mas um instrumento de coesão econômica e social no espaço europeu.

Para o Brasil, que se encontra em processo de reforma tributária com a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), as lições da União Europeia são valiosas. A opção constitucional pelo destino aproxima o país das melhores práticas internacionais, mas sua implementação dependerá da criação de mecanismos de compensação federativa e de uma administração tributária coordenada. Sem esses instrumentos, corre-se o risco de repetir os problemas europeus: complexidade excessiva, alto custo de conformidade e vulnerabilidade a fraudes⁵⁴.

O paralelo com o modelo canadense também é instrutivo. Ao contrário da União Europeia, o Canadá estruturou um sistema de arrecadação federal centralizada, com repasse de receitas às províncias segundo o destino⁵⁵. Esse mecanismo reduz disputas políticas e simplifica o monitoramento. A ausência

de um ente supranacional forte na UE explica parte das dificuldades em aplicar o destino de forma plena. Para o Brasil, a experiência canadense sugere que a centralização administrativa pode ser chave para garantir a efetividade do novo imposto.

Assim, o princípio do destino na União Europeia revela tanto seu potencial quanto suas limitações. Ele assegura neutralidade concorrencial e justiça fiscal, mas sua aplicação enfrenta barreiras técnicas, políticas e institucionais. A convivência de exceções e ficções legais mostra que, na prática, a implementação de princípios tributários em mercados integrados depende mais de arranjos institucionais sólidos do que de declarações normativas. O caso europeu, assim, constitui um laboratório empírico para o Brasil, que poderá evitar equívocos e aproveitar as lições de meio século de experiências europeias na construção de seu próprio sistema de tributação sobre o consumo.

Ao se observar o contexto brasileiro pós-reforma tributária, nota-se clara inspiração no modelo europeu. A Emenda Constitucional n. 132/2023 institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos estruturados sobre o princípio do destino. Tal como o IVA europeu, esses tributos serão cobrados no local do consumo, com desoneração das exportações e tributação das importações. Essa mudança marca o abandono do regime de origem que prevalecia no ICMS e no ISS, aproximando o Brasil das boas práticas internacionais em matéria de tributação do consumo.

A opção brasileira pelo princípio do destino responde a imperativos de neutralidade e simplificação, mas também à necessidade de corrigir distorções históricas na repartição federativa da receita. O modelo anterior, baseado na origem, privilegiava os Estados produtores e agravava desigualdades regionais. Ao deslocar a tributação para o Estado de destino, a reforma busca alinhar-se aos objetivos constitucionais de equidade e desenvolvimento equilibrado, inspirando-se diretamente nas experiências da União Europeia e do Canadá, que adotam sistemas harmonizados com compensação automática entre entes federativos.

A “transposição” do princípio do destino para o modelo brasileiro representa um avanço conceitual e técnico de grande magnitude, mas também

impõe desafios institucionais que a União Europeia levou décadas para superar. A criação do IBS e da CBS, ambos de base ampla e incidência não cumulativa, aproxima o Brasil do modelo europeu de IVA harmonizado, mas a diferença estrutural entre um Estado federal com forte autonomia subnacional e uma união supranacional de países soberanos coloca em evidência tensões distintas na aplicação prática do princípio.

No caso europeu, o princípio do destino é viabilizado por um aparato institucional de coordenação interestatal – a Comissão Europeia, o Comitê do IVA e o Tribunal de Justiça da União Europeia – que assegura a uniformidade interpretativa e a resolução de controvérsias. No Brasil, por outro lado, essa função será desempenhada pelo Comitê Gestor do IBS, órgão intergovernamental composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios. Embora inspirado na estrutura europeia, o comitê brasileiro terá de conciliar autonomia federativa com padronização técnica, o que exigirá mecanismos decisórios robustos e tecnologicamente integrados.

Outra diferença relevante diz respeito ao grau de harmonização legislativa. Na União Europeia, a Diretiva 2006/112/CE estabelece uma moldura comum para todos os Estados-membros, mas cada país conserva competência para fixar suas próprias alíquotas dentro de limites mínimos. No Brasil, ao contrário, o modelo proposto é de alíquota única nacional, partilhada entre os entes federativos, o que busca evitar a guerra fiscal, mas reduz a flexibilidade das políticas regionais de desenvolvimento. Assim, o sistema brasileiro tende a alcançar maior uniformidade nominal, porém à custa de menor autonomia local⁵⁶.

Do ponto de vista econômico, o princípio do destino reforça a neutralidade locacional, pois elimina incentivos para que empresas escolham o local de produção com base em vantagens fiscais. Essa neutralidade, amplamente defendida por diversos autores⁵⁷, é condição necessária para um sistema de IVA eficiente e equitativo. No Brasil, ela representa uma ruptura com a lógica competitiva entre Estados, deslocando o eixo da disputa fiscal para a eficiência administrativa e para a qualidade do ambiente de negócios.

Todavia, a implementação desse modelo dependerá de um sistema de

compensação e rastreamento de créditos eficiente, análogo ao *VAT Information Exchange System* (VIES) europeu. A EC n. 132/2023 prevê a criação de uma plataforma nacional de administração compartilhada, capaz de processar as informações de todas as operações interestaduais e intermunicipais. Esse mecanismo, se bem estruturado, poderá reduzir a litigiosidade e evitar que o destino se torne um princípio apenas teórico, desconectado da operacionalidade cotidiana da arrecadação.

No plano jurídico, o princípio do destino também promove uma redefinição das competências tributárias. Ao deslocar o foco da tributação do local da produção para o local do consumo, o sistema brasileiro aproxima-se do ideal de justiça fiscal horizontal, assegurando que os cidadãos contribuam para o financiamento das políticas públicas do Estado em que usufruem dos bens e serviços⁵⁸. Essa reorientação alinha-se à lógica do federalismo cooperativo, mitigando os desequilíbrios estruturais que historicamente marcaram as relações entre Estados exportadores e importadores de bens.

A experiência europeia demonstra, entretanto, que a efetividade do princípio do destino depende da clareza das regras de localização e da uniformidade de interpretação administrativa e judicial. O Tribunal de Justiça da União Europeia exerceu papel decisivo nesse processo, ao fixar parâmetros interpretativos sobre o conceito de “local de consumo”, “estabelecimento estável” e “prestação de serviços conexa com bens imóveis”. No Brasil, será indispensável que o Supremo Tribunal Federal e o futuro Conselho Federativo assumam função análoga, uniformizando entendimentos e evitando a fragmentação jurisprudencial.

Outro ponto de convergência entre os dois modelos é o papel da transparência fiscal e da cooperação intergovernamental. Na UE, o intercâmbio automático de informações e a auditoria cruzada entre administrações nacionais reduziram significativamente o *VAT gap* e as fraudes carrossel⁵⁹. No Brasil, a digitalização do sistema tributário, aliada à experiência do SPED e à obrigatoriedade da nota fiscal eletrônica, oferece condições para replicar esse padrão de controle, desde que a governança federativa garanta acesso equitativo às informações e participação efetiva dos entes subnacionais⁶⁰.

A convergência entre o modelo europeu e o brasileiro não deve, contudo, ocultar suas diferenças estruturais. Na Europa, o princípio do destino emerge como resultado de um processo de integração econômica entre Estados soberanos, enquanto no Brasil ele se insere em um contexto de unificação tributária interna, que busca superar décadas de fragmentação e conflito federativo. O primeiro visa compatibilizar sistemas tributários nacionais autônomos; o segundo, substituir tributos sobrepostos e concorrentes. Ambos, entretanto, compartilham a mesma ambição: alinhar a tributação ao consumo e assegurar neutralidade e eficiência.

Em conclusão, a adoção do princípio do destino no Brasil representa não apenas uma modernização técnica, mas uma mudança paradigmática no modo de compreender a justiça fiscal e o federalismo tributário. A experiência europeia fornece lições valiosas: a importância da cooperação institucional, da harmonização conceitual e da aplicação consistente das regras de localização. Contudo, o sucesso brasileiro dependerá de sua capacidade de traduzir esses princípios em instrumentos operacionais eficazes, capazes de equilibrar simplicidade, neutralidade e autonomia federativa. Assim como na União Europeia, o desafio não está em consagrar o destino na Constituição, mas em fazê-lo funcionar na prática, como expressão de um novo pacto federativo e de uma tributação mais racional, justa e eficiente.

Conclusão

A análise comparada entre Canadá, México e União Europeia revela que a adoção do princípio do destino é tendência consolidada nos sistemas modernos de tributação sobre o consumo, embora sua concretização dependa do contexto institucional e federativo de cada país. No Canadá, o modelo de arrecadação centralizada com repasse segundo o destino oferece simplicidade e segurança administrativa; no México, o caráter nacional do IVA elimina conflitos federativos e traz maior simplicidade na tributação das operações domésticas; e na União Europeia, a harmonização do destino tem sido instrumento de integração econômica e de neutralidade concorrencial, ainda que envolva em desafios políticos e operacionais.

Os desafios decorrentes do contexto normativo-institucional de cada sistema

chamam atenção para as soluções desenvolvidas pelos respectivos legisladores. Enquanto o México estruturou um sistema centralizado que evita disputas federativas, o Canadá adotou um modelo de “federalismo de consenso”. Nesse modelo, em vez da imposição de um regramento único para a tributação do consumo em todo o país, o Governo Federal canadense facultou às províncias a adesão ao tributo federal, permitindo-lhes participar da partilha do produto da arrecadação e da definição da alíquota aplicável. Como consequência, coexistem múltiplos sistemas de tributação do consumo em um mesmo país, o que adiciona complexidade à compreensão das regras canadenses, especialmente para agentes econômicos estrangeiros.

A União Europeia, por sua vez, formada por países soberanos e independentes, apresenta multiplicidade de regramentos e de formas de definição do destino do consumo. Embora existam diretivas destinadas à padronização dos ordenamentos jurídicos, cada Estado-membro mantém certa margem de discricionariedade para determinar como o destino da operação será definido. Assim, há países que adotam regras gerais para identificação do consumo, enquanto outros preferem regras específicas, ajustadas à natureza das atividades econômicas desenvolvidas.

O Brasil, ao constitucionalizar o princípio do destino na Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentá-lo pela Lei Complementar n. 214/2025, aproxima-se das melhores práticas internacionais. Diferente do Canadá e da União Europeia, foram estabelecidas regras claras e uniformes em todo território nacional, evitando o desenvolvimento de ordenamentos divergentes. Contudo, o sistema brasileiro adicionou um elemento que tende a aumentar a complexidade da tributação sobre o consumo: a competência compartilhada dos Municípios para cobrar o IBS.

No México, a competência para instituir o IVA pertence exclusivamente ao Governo Federal; no Canadá, cada Província pode adotar seu próprio sistema de tributação do consumo ou aderir ao modelo federal; e, na União Europeia, embora a diretiva imponha a tributação pelo IVA, cada país mantém sua própria regulamentação. A diferença essencial entre esses modelos e o brasileiro é que, nas experiências estrangeiras, as unidades federativas mínimas para tributação são as províncias, o que assegura uniformidade tributária em

um espaço geográfico considerável. No Brasil, ao outorgar competência tributária também aos Municípios, cria-se o risco de conflitos de fronteira, especialmente em cidades conurbadas. Tal cenário pode gerar distorções contrárias à neutralidade buscada pela reforma, incentivando comportamentos de “shopping fiscal” entre municípios com alíquotas distintas de IBS e, eventualmente, uma nova forma de guerra fiscal.

A implementação do IBS no Brasil precisará levar em consideração esse desafio, que não encontra paralelo na experiência internacional, para que os objetivos que fundamentaram a reforma do consumo sejam devidamente alcançados.

Além disso, a consagração constitucional do princípio do destino suscitará debates acerca de sua densidade normativa. Como demonstrado, discussão semelhante ocorre na União Europeia, onde parte da doutrina entende que o princípio do destino possui natureza jurídica vinculante, enquanto outra o considera mera diretriz de política fiscal. No caso brasileiro, a opção constitucional pelo destino elimina essa controvérsia, conferindo-lhe status de norma jurídica constitucional. Todavia, os efeitos dessa normatividade sobre o regramento infraconstitucional ainda precisarão ser testados na prática, especialmente diante da tensão entre o princípio do destino e o princípio da praticabilidade, que justifica o uso de proxies e simplificações na definição do local do fato gerador do IBS.

Em síntese, a consolidação do princípio do destino no Brasil exigirá uma governança federativa madura, capaz de conjugar simplicidade normativa, neutralidade econômica e respeito à autonomia local. O êxito dessa transição marcará não apenas a modernização do sistema tributário brasileiro, mas também o fortalecimento do pacto federativo e a promoção de um modelo de tributação mais racional, equitativo e compatível com as dinâmicas contemporâneas da economia global.

Bibliografia

ABREU, José Carlos. *Localização das operações em sede de IVA – abordagem prática* (mais de 300 exemplos). Coimbra: Almedina.

- AIRES, L. Direito à dedução do IVA de documentos retificativos: o acórdão Biosafe. *Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP*, 1(2), 2019, 1-19.
- ALARIE; Benjamin; BIRD, Richard M. *Chapter 3: Canada*, p. 1.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 423-444.
- ANGELIS, Ângelo; SILVEIRA, Rodrigo Frota da. Neutralidade tributária – propostas para reduzir os desvios do tipo crédito superior ao imposto pago. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Reforma Tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2024, p. 173.
- ARMENTA, María del Ángel Molina. El sistema de acreditamento del IVA em 1980: um acercamento para entender las problemáticas económicas y políticas de la administración fiscal em Mexico. *Iuris Tantum* v. 35(33), 2021, p. 125-155. BICKLEY, J. *Value Added Tax: concepts, policy issues, and OECD experiences*. Nova Publishers, 2003.
- BARENTS, René. *The prohibition of fiscal discrimination in article 95 of the EEC treaty*. *Common Market Law Review* v. 17, 1980.
- BIRD, Richard M. The GST/HST: creating a integrated sales tax in a Federal Country. Ottawa: Statistics Canada, 1999. Disponível em: <https://publications.gc.ca/site/eng/9.851799/publication.html>. Acesso em: 26 out. 2025.
- BIRD, R.; GENDRON, P. Is VAT the best way to impose a general consumption tax in developing countries? *Bulletin for International Taxation* 60(7), 2006, p. 287-296.
- COMISSÃO EUROPEIA. *A study on the economic effects of the current VAT rates structure*, 2013.
- CELORICO PALMA, Clotilde. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- CNOSSEN, Sijbren. *Modernizing VATs in Africa*. Oxford: Oxford University Press, 2019.

- COOKE, Lina Braga Santin. A unificação da tributação sobre o consumo: a experiência internacional e os desafios do modelo IVA no federalismo. *Revista de Direito Tributário da APET* n. 49. São Paulo, out. 2023/mar. 2024, p. 395-416.
- ELKINS, David. A critical reassessment of the role of neutrality in international taxation. *Northwestern Journal of International Law & Business* v. 40, Issue 1, 2019.
- FLÁVIO, Paola dos Santos. *Reforma Tributária e federalismo fiscal: uma nova conceituação dos efeitos da mudança do critério de origem e destino*. 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2024.
- GALLARDO, Francisco Javier Sánchez. IVA e neutralidade na União Europeia. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (coord.). *Reforma Tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2024.
- HALL, Karen. The harmonized sales tax revenue allocation formula. Disponível em: <https://publications.gc.ca/site/eng/9.851799/publication.html>. Acesso em: 26 out. 2025.
- LEMOES, Victor Emmanuel Espíndola. *A Reforma Tributária da EC 132/23 e seus impactos no federalismo fiscal: análise da compatibilidade da unificação tributária com a cláusula pétrea do pacto federativo*. 2024. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Estadual do Maranhão, São Luís, 2024.
- MOYA, Marcela Astudillo. La coordinación fiscal en México. Logros y desafíos. Problemas del desarrollo, *JSTOR* v. 36, n. 141, 2005, p. 205-12. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/43838352>. Acesso em: 30 set. 2025.
- NETO, J. *A reforma da tributação indireta no Brasil: baseada nos sistemas europeu do IVA e canadiano* [Tese de Mestrado, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, Lisboa], 2018.
- NEUMARK COMMITTEE. *Report of the Fiscal and Financial Committee on Tax Harmonization*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD, 1963.

- OECD. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 37. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-em>. Acesso em: 17 out. 2025.
- REIS, Margarida. *O direito à dedução no Imposto sobre o Valor Acrescentado: jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Julgar* n. 15. Coimbra, 2011, p. 129-149.
- SENYK, Mariya. *The origin and destination principles as alternative approaches towards VAT allocation: analysis in the WTO, the OECD and the EU legal frameworks*. Amsterdam: IBFD, 2020.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: fundamentos e aplicações práticas*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. v. 1.
- TERRA, B.; KAJUS, J. *A guide to the European VAT Directives*. IBFD. v. 1.
- ZOPPELLO, Ivone Parente Teixeira. *Tributação do consumo de serviços digitais – aspecto espacial e Emenda Constitucional 132*. 2025. 208 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025.