

CAPÍTULO 2

MOMENTO E LOCAL DA OPERAÇÃO

Comentários aos artigos 10 e 11

Leonardo Aguirra de Andrade

Introdução

Os artigos 10 e 11 da Lei Complementar nº 214/2024 disciplinam o momento e o local em que se considera caracterizada a operação tributada pelo Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”). De maneira geral, tais dispositivos acertam ao criarem regras gerais de efetivação do princípio do destino. Isto é, o artigo 10 estabelece uma regra geral sobre o momento da tributação que está em sintonia com a regra geral dada pelo artigo 11 sobre o local da tributação e, ao mesmo, sobre o ente federativo que, em regra, será o destinatário dos montantes arrecadados com a tributação de determinado fornecimento.

No entanto, de um lado, o artigo 10 promoverá alguns desafios relativos ao descasamento temporal entre o momento da ocorrência do fato gerador e o momento do pagamento da operação; e, de outro lado, o artigo 11 estabelece regras bastante detalhadas para certas situações, o que pode implicar algumas dúvidas de interpretação para a definição do destino da operação.

É o que o presente estudo pretende analisar. Busca-se, neste Capítulo, (i) identificar quais controvérsias podem surgir na interpretação dos artigos 10 e 11 da Lei Complementar nº 214/2024, (ii) sugerir a melhor interpretação dessas suas disposições e (iii) apresentar recomendação de aprimoramento da disciplina dada para a matéria.

1. O momento da tributação - artigo 10 da Lei Complementar nº 214/2024

O *caput* do artigo 10¹ deixa claro que, como regra geral, o “momento do fornecimento” define a data de ocorrência do fato gerador de IBS/CBS. Note-se que, de acordo com essa regra geral, o pagamento do preço ou a contratação da operação não são os marcos temporais da ocorrência do referido fato gerador. O importa é o momento do fornecimento, o que pode ser instantâneo ou fracionado no tempo.

A compreensão da expressão “momento do fornecimento” perpassa o exame das três diferentes modalidades de fornecimento. De acordo com as definições dadas pelo artigo 3º, inciso III, o conceito de fornecimento é assim estabelecido:

“Art. 3º (...) III - fornecimento:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação ou disponibilização de serviço;”

Os eventos “entrega”, “disponibilização”, “instituição”, “transferência”, “cessão”, “concessão”, “licenciamento”, “disponibilização de bem imaterial”, “prestação” e “disponibilização de serviço” podem ser caracterizados, de fato ou de direito, de maneira instantânea ou de maneira fracionada.

Em razão disso, a expressão “ainda que de execução continuada ou fracionada”, ao final do *caput* do artigo 10, não responde propriamente a questão sobre quando a incidência de IBS/CBS ocorrerá.

Parece-nos correta a interpretação no sentido de que os eventos “entrega”, “disponibilização”, “transferência” e “cessão” podem ser vistos como mais afeitos à ideia de que cada evento gera um fato gerador de IBS/CBS. É razoável considerar que a entrega, a disponibilização, a transferência e a cessão de cada bem ou direito permite a caracterização de um fato gerador apartado. Ou seja, cada entrega de mercadoria, por exemplo, dá ensejo a uma incidência isolada. A multiplicidade de bens

¹ Lei Complementar nº 214/2024. “Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada.”

ou utilidades acarreta uma multiplicidade de fatos geradores.

De outro lado, os eventos “instituição”, “licenciamento”, “disponibilização de bem imaterial”, “prestação” e “disponibilização de serviço” parecem mais próximos de um cenário em que não necessariamente há fatos isolados, sendo possível um processo, uma sequência de fatores ao longo do tempo, que culmina na “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, como previsto no art. 114 do CTN.

Aqui já existe uma complexidade maior: determinados fatos geradores não serão considerados ocorridos antes da integralidade de uma cadeia de fatores que dão ensejo à situação “necessária e suficiente” para a caracterização do fato gerador de IBS. Por exemplo, quando eu adquiro acesso a uma plataforma online para realizar um *download* de um aplicativo, o evento “disponibilização de bem imaterial” se caracteriza quando eu assino o contrato eletrônico da plataforma, quando eu realizo o pagamento do preço pelo acesso, quando passo a ter acesso à plataforma, quando eu realizo o download do arquivo ou quando eu faço uso efetivo do aplicativo? A “disponibilização de bem imaterial” pode ser, nesse exemplo, a obtenção do acesso, porém se trata de um evento de difícil demarcação precisa no tempo. Essa definição não consta da Lei Complementar.

Em função dessa característica, os eventos mencionados no art. 3º, III, da Lei Complementar merecessem uma disciplina especial. Entretanto, não foi o que ocorreu. O legislador complementar optou para criar regras específicas apenas para (i) prestação de serviços, (ii) fornecimento de bens sem documentação fiscal idônea, (iii) aquisição de bem em licitação pública, e (iv) aquisição de bem em leilão judicial, como consta do § 1º do artigo 10².

As hipóteses de “início do transporte” dentro do Brasil (inciso I do § 1º) e de “término do transporte” iniciado no exterior (inciso II do § 1º), como marcos temporais para ocorrência do fato gerador de IBS/

2 Lei Complementar nº 214/2024. “Art. 10. (...) § 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se ocorrido o fornecimento no momento: I - do início do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no País; II - do término do transporte, na prestação de serviço de transporte de carga quando iniciado no exterior; III - do término do fornecimento, no caso dos demais serviços; IV - em que o bem for encontrado desacompanhado de documentação fiscal idônea; e V - da aquisição do bem nas hipóteses de: a) licitação promovida pelo poder público de bem apreendido ou abandonado; ou b) leilão judicial.”

CBS, seguiram o racional já adotado na Lei Kandir para o ICMS³.

Já o “término do fornecimento” como regra geral para definição do momento de ocorrência do fato gerador de IBS/CBS sobre serviços é uma inovação interessante. A Lei Complementar nº 116/2003 não definiu propriamente o momento da ocorrência do fato gerador de ISS. Coube ao Superior Tribunal de Justiça estabelecer, em certos casos, a caracterização do serviço tributável como sendo o momento da “efetiva prestação” ou quando o serviço é “perfectibilizado”⁴.

Agora, com a edição da Lei Complementar nº 214/2024, passa a existir um critério legal com uma definição clara do aspecto temporal do fato gerador de IBS/CBS sobre serviços em geral.

A expressão “término do fornecimento” dá margens a interpretações distintas. Por exemplo, em contrato de prestação de serviços advocatícios celebrado para fins da condução de uma ação judicial que venha a demorar, por hipótese, cinco anos para se encerrar. O fato gerador de IBS/CBS somente se concretiza ao final do processo com o “término do fornecimento”? Parece-nos que, pela definição adotada no artigo 10, a resposta é positiva: não há fato gerador de IBS/CBS antes do término do fornecimento de serviços.

Por outro lado, é possível cogitar que o fornecimento de um serviço pode ser objeto de divisão no tempo, em etapas, mesmo sem uma finalização definitiva. Por exemplo, se eu contrato um serviço funerário contínuo de limpeza de jazigos, com base em um contrato que estabelece um prazo de vigência vitalício, não é razoável considerar que o “término do fornecimento” somente ocorreria ao final do contrato, e apenas neste momento o fato gerador de IBS/CBS ocorreria. Nesses casos, uma demarcação de termos periódicos, *i.e.*, uma limpeza mensal, parece mais razoável.

De outro lado, imagine-se um serviço de educação. Se eu pago um curso de graduação, com prazo de cinco anos, o serviço tomado somente será finalizado quando do término do curso. Seria apenas no término do curso caracterizado o momento de ocorrência do fato gerador de IBS/CBS? O texto do artigo 10, § 1º, III, da Lei Complementar nº

3 Lei Complementar nº 87/1996. “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;”

4 Superior Tribunal de Justiça, Temas em Recursos Repetitivos 354 e 355, Primeira Seção, julgamento em 28.11.2012.

214/2024, tem abertura suficiente para que a resposta a essa pergunta seja positiva.

O contribuinte tem liberdade de definir o momento do término do fornecimento de serviços por meio de disposições contratuais ou será necessário adotar um parâmetro de substância sobre a forma? Nesse ponto, vale notar que o artigo 13 da Lei Complementar nº 214/2024 somente prevê uma hipótese de desconsideração da declaração feita pelo contribuinte para fins do arbitramento da base de cálculo de IBS/CBS, nada dizendo sobre a definição do momento da ocorrência do fato gerador de tributo.

A nosso ver, as partes têm ampla liberdade de definir o momento do término do fornecimento de serviços, porém essa liberdade provavelmente não terá efeitos práticos se houver pagamentos de preço da operação tributada por IBS/CBS antes do término do fornecimento.

Isso porque o legislador complementar definiu o pagamento da operação como marco temporal para o dever recolher IBS/CBS. Há uma preocupação maior no texto legal com a identificação do pagamento do preço da operação tributável por IBS/CBS do que propriamente com a ocorrência do fato gerador desses tributos. Nos parágrafos 2º, 3º e 4º do artigo 10, o pagamento é o gatilho para o recolhimento de IBS/CBS, independentemente do momento do fornecimento⁵.

5 Lei Complementar nº 214/2024. “Art. 10. (...) § 2º Nas aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, que estejam sujeitas ao disposto no art. 473 desta Lei Complementar, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se realiza o pagamento.

§ 3º Nas operações de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço, como as relativas a abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que se torna devido o pagamento.

§ 4º Para fins do disposto no caput deste artigo, caso ocorra pagamento, integral ou parcial, antes do fornecimento:

I - na data de pagamento de cada parcela: a) serão exigidas antecipações dos tributos, calculadas da seguinte forma: 1. a base de cálculo corresponderá ao valor de cada parcela paga; 2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do pagamento de cada parcela; b) as antecipações de que trata a alínea “a” deste inciso constarão como débitos na apuração;

II - na data do fornecimento: a) os valores definitivos dos tributos serão calculados da seguinte forma: 1. a base de cálculo será o valor total da operação, incluindo as parcelas pagas antecipadamente; 2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do fornecimento; b) caso os valores das antecipações sejam inferiores aos definitivos, as diferenças constarão como débitos na apuração; e c) caso os valores das antecipações sejam superiores aos definitivos, as diferenças serão

A diferença relevante aqui entre essas três hipóteses (parágrafos 2º, 3º e 4º) se refere à distinção entre (i) a caracterização do fato gerador de IBS/CBS e (ii) o surgimento da obrigação de pagar IBS/CBS de maneira antecipada, antes da ocorrência do referido fato gerador.

No parágrafo 2º do artigo 10, o legislador estabelece que “[n]as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas”, o momento do pagamento é o momento da ocorrência do fato gerador de IBS/CBS. Cria-se, portanto, uma primeira exceção à regra geral (segundo a qual a data do fornecimento é a data do fato gerador de IBS/CBS) para antecipar ou postergar a ocorrência do fato gerador para a data em que é realizado o pagamento do preço, especificamente para compras governamentais. Essa definição favorece, em alguma medida, os fornecedores de bens e serviços para o Estado que não têm recursos (caixa) para suportar os efeitos deletérios do descasamento entre a data do fornecimento e a data do pagamento, como examinado no item 2.1. abaixo.

No parágrafo 3º do artigo 10, o pagamento também define a data da ocorrência do fato gerador de IBS/CBS, mas há uma distinção importante em comparação com o parágrafo 2º: no parágrafo 3º, não se trata da data em que o pagamento é efetuado, e sim da data em que o pagamento é devido. Trata-se de uma diferença relevante. Não será aplicada a lógica do regime de caixa (como no parágrafo 2º), mas a lógica do regime de competência: a data em que o dever (de pagar o preço ou parte dele) passa a existir demarca a ocorrência do fato gerador no tempo. Note-se que a Lei Complementar não se refere ao prazo de pagamento, e sim ao “momento em que se torna devido o pagamento”. Por exemplo, se um contrato de prestação de serviços estabelece que o serviço será efetuado ao longo de dois anos e o preço do serviço será pago em 24 parcelas devidas mensalmente, com prazo de pagamento em 180 dias, o fato gerador de IBS/CBS ocorrerá nas datas das 24 parcelas devidas mensalmente.

Parece-nos que a hipótese do parágrafo 3º do artigo 10 não configura uma espécie de antecipação do momento em que a operação de fornecimento se considera caracterizada (data em que o preço é devido *versus* data do fornecimento), e sim uma definição rígida de que,

apropriadas como créditos na apuração.”

nessas situações (“operações de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço”), o fato gerador de IBS/CBS ocorre na data em que nasce o débito relativo ao preço do fornecimento. Essa consideração é relevante para se afirmar que o fato de o fornecimento se encerrar não antecipa a ocorrência do fato gerador de IBS/CBS. Ou seja, mesmo quando, no curso do processo de fornecimento submetido a esse regime, se tornar possível a identificação do momento do fornecimento ou o seu encerramento (situações contempladas em outras hipóteses do artigo 10), não deve ocorrer o deslocamento da data do fato gerador de IBS/CBS. Ele continua sendo demarcado no tempo na data em que o preço do fornecimento é devido.

Essa disposição se aplica apenas quando é não possível “identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço” na hipótese de “operações de execução continuada ou fracionada”. Os exemplos dados pelo legislador complementar são ilustrativos: “abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica”. Nesses fornecimentos continuados, é razoável, por força da praticabilidade, adotar um marco temporal diferente (data do pagamento) em comparação com a regra geral (data do fornecimento), tendo em vista a dificuldade em se verificar o exato momento em que ocorre o fornecimento e a contínua atividade de fornecimento realizada de maneira fracionada.

Trata-se de uma derrota implícita para as empresas que se dedicam a tais fornecimentos, em cujos setores a inadimplência costuma ser relevante. Isso porque mesmo sem existir o pagamento do preço pelo fornecimento o débito de IBS/CBS será devido. Aqui vem à tona um ponto importante: o deslocamento do marco temporal da ocorrência do fato gerador de IBS/CBS da data do fornecimento para a data em que o preço se torna devido (ao invés da data em que o pagamento do preço é realizado, como ocorre nas compras públicas, conforme o parágrafo segundo do artigo 10) deixa de endereçar a questão da inadimplência nesses segmentos.

Por um lado, esse tratamento confirma o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência de PIS/COFINS sobre vendas

inadimplidas (Tema 87 do Regime de Repercussão Geral)⁶. Embora os tributos (PIS/COFINS *versus* IBS/CBS) sejam distintos, haveria razões para se adotar o mesmo tratamento, se o fornecimento for efetivamente realizado e, principalmente, se o preço do fornecimento se torna devido (*proxys* eleita como fato gerador de IBS/CBS para esses casos).

Por outro lado, cria-se um tratamento anti-isonômico entre os fornecedores de bens e serviços para entidades públicas e os fornecedores de bens e serviços para entes privados: as compras públicas serão beneficiadas pela caracterização do fato de IBS/CBS na data do pagamento do preço; já as compras privadas têm fato gerador de IBS/CBS ocorrido na data em que o preço é devido. O fato de o adquirente ser público ou privado não justifica o deslocamento do fato gerador de IBS/CBS no tempo. Há uma violação injustificada à isonomia.

Já, no parágrafo 4º do artigo 10, o pagamento não dá ensejo a ocorrência do fato gerador de IBS/CBS, porque o fornecimento ainda não se realizou (ou não se encerrou), mas gera um dever de antecipar o recolhimento do tributo. Aqui é o momento do efetivo pagamento que

6 Supremo Tribunal Federal. Tema 87 da Repercussão Geral. “RE 586482. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento: 23/11/2011. Publicação: 19/06/2012. EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. (...) Tema 87 - Exigibilidade do PIS e da COFINS sobre os valores das vendas a prazo inadimplidas. Tese As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica.”

cria o dever de antecipar IBS/CBS.

O parágrafo 4º do artigo 10 endereça, portanto, o problema de se considerar o “término do fornecimento” como data do fato gerador de IBS/CBS, porque pouco importa, na prática, quando ocorrerá esse término ou quando se efetivará a entrega do bem, se ao longo do fornecimento o adquirente realizar pagamentos, os quais anteciparão o dever de recolher IBS/CBS.

Note-se que a antecipação do pagamento pode ser uma faculdade (porque a Lei fala em “caso ocorra pagamento, integral ou parcial, antes do fornecimento”), como previsto em contrato, mas, uma vez ocorrido o pagamento “serão exigidas antecipações dos tributos”. A antecipação de IBS/CBS, portanto, não é uma faculdade, e sim uma obrigação. A liberdade está em definir se e quando haverá o pagamento de preço.

Essa disposição tende a redesenhar os critérios adotados nos fluxos de pagamento no fornecimento de bens e serviços continuados ou espaçados ao longo do tempo, uma vez que a antecipação do recebimento do preço implica a antecipação do dever de recolher IBS/CBS. Parece-nos que há plena liberdade em escolher a data do recebimento do preço, conforme disposição entre as partes contratuais; porém, uma vez efetuado um pagamento, há o dever de antecipar IBS/CBS.

Do ponto de vista jurídico, surgem questões interessantes. Por exemplo: qual é a natureza dessa antecipação? Ela está sujeita ao mesmo regramento jurídico dos tributos? Parece-nos que sim: trata-se de um montante recolhido como se fosse tributo, cuja caracterização se verificará no futuro, sob condição resolutória.

O parágrafo 5º do artigo 10⁷ confirma essa percepção ao permitir o creditamento, pelo fornecedor, do valor pago antecipadamente, caso o fornecimento não se materialize no futuro. O parágrafo 5º trata da hipótese um tributo, pago pelo fornecedor, que retorna a ele na condição de crédito em uma hipótese de posterior não concretização do fornecimento. Se há crédito é porque houve pagamento de tributo. Logo, a nosso ver, a antecipação realizada de acordo com o parágrafo 4º do artigo 10 é uma antecipação de tributo, mesmo antes da ocorrência

⁷ Lei Complementar nº 214/2024. “Art. 10 (...) § 5º Na hipótese do § 4º deste artigo, caso não ocorra o fornecimento a que se refere o pagamento, inclusive em decorrência de distrato, o fornecedor poderá apropriar créditos com base no valor das parcelas das antecipações devolvidas.”

do seu fato gerador. É possível a caracterização de um pagamento como pagamento de tributo mesmo antes da ocorrência do fato gerador desse tributo? Parece-nos que sim. As antecipações de estimativa de IRPJ e CSL reforçam esse entendimento⁸.

O legislador menciona o distrato como possível causa do não fornecimento, porém, parece que qualquer outra razão está contemplada pela norma. O que importa é o fornecimento não ocorrer. Assim, havendo o pagamento antecipado de IBS/CBS seguido do não fornecimento, “o fornecedor poderá apropriar créditos” no valor correspondente às antecipações.

Aqui aparentemente o legislador complementar não se preocupou com a hipótese em que o adquirente – ao invés do fornecedor – realiza o pagamento do tributo, conforme o art. 36 da Lei Complementar nº 214/2024. Nesse caso, se o adquirente realizou o pagamento antecipado de IBS/CBS e, posteriormente, o fornecimento não se efetivou, o adquirente deve ter direito ao crédito no montante das parcelas antecipadas, mesmo que ele já tenha se apropriado de crédito (como se o fornecimento tivesse ocorrido).

1.1. O problema do descasamento temporal entre pagamento da operação e o momento do fato gerador do tributo

Como visto acima, a hipótese em que existe um fornecimento de bens e serviços (e não houve pagamentos de preço por esse fornecimento antes da ocorrência do fato gerador de IBS/CBS) dá ensejo a um descasamento entre (i) a data em que o fornecedor deve pagar IBS/CBS e (ii) a data em que o fornecedor recebe o preço pelo fornecimento. Esse descasamento pode causar efeitos negativos de caixa ou de dependência a créditos para determinados segmentos.

Atualmente, os fornecedores (de bens e serviços) submetidos ao regime do lucro presumido têm a opção de reconhecer receitas conforme o regime de caixa. Essa opção apresenta uma vantagem clara: a postergação da tributação das suas receitas – por IRPJ, CSL, PIS e COFINS – para o momento em que o preço do fornecimento é pago.

8 SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal no IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual*, n.47. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. p. 569-613 (595).

Com a extinção de PIS/COFINS e a implementação de CBS, essa postergação deixa de existir: o fornecimento dará ensejo à tributação, mesmo antes do recebimento do pagamento do preço. Curiosamente, haverá um descompasso entre o pagamento de IRPJ/CSL no regime de caixa e o pagamento de CBS conforme a data do fornecimento de bens e serviços.

Considerando que, hoje, nas relações comerciais que envolvem o fornecimento de bens e serviços para grandes grupos econômicos, é prática comum a definição de prazos de pagamento de 120 dias ou até 180 dias, restará caracterizado um cenário em que os fornecimentos se tornarão mais dependentes de reservas de caixas ou de crédito no mercado financeiro para pagar IBS/CBS. Isso porque, como visto acima, o descasamento entre as datas do fato gerador de IBS/CBS e a data do recebimento do preço da operação acaba antecipando o dever de pagar tributo mesmo sem o recebimento de pagamento junto aos seus clientes⁹.

Esse problema já se verifica hoje, em alguma medida, na tributação pelo ICMS e pelo ISS, embora os regimes especiais que permitem o pagamento mensal do tributo ao final do mês subsequente à realização da operação mitiguem esse cenário.

Entretanto, para os profissionais liberais que, hoje, pagam ISS em regime especial (com valor fixo por profissional, e não com base na receita da prestação de serviço) e que estão submetidos ao regime de caixa (para os tributos federais), haverá um problema relevante de fluxo de caixa.

Com isso, podem surgir questões jurídicas relevantes sobre o princípio da isonomia em face das barreiras de entrada para pequenos e médio fornecedores em determinados segmentos, assim como problemas concorrenciais entre agentes econômicos: quanto maior o descasamento acima mencionado, maior será a dificuldade de competição comercial para os pequenos e médios fornecedores.

A melhor forma de endereçar essa questão seria a existência de algum mecanismo que incentivasse os adquirentes a realizarem pagamentos antecipados, o que, conforme o parágrafo 4º do artigo 10, promove o

9 ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Reforma Tributária do Consumo e a Sujeição Passiva no IBS/CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT. São Paulo: IBDT, 2024. p. 614.

alinhamento temporal entre o recebimento do preço e o dever de pagar IBS/CBS. Hoje, esse mecanismo não existe no texto da Lei Complementar nº 214/2024. Não nos parece que a sistemática de pagamento antecipado de IBS/CBS pelo adquirente, como previsto no art. 36 da Lei Complementar nº 214/2024, represente tal incentivo.

2. O local da tributação - artigo 11 da Lei Complementar nº 214/2024

O artigo 11 define os diferentes locais nos quais se considera caracterizada a operação tributada por IBS/CBS em linha com o princípio do destino. Suas disposições representam o abandono – com algumas exceções – do princípio da origem, o que, por sua vez, representa um avanço importante na tributação do consumo e no enfrentamento dos problemas relacionais com as diferentes guerras fiscais entre unidades federativas subnacionais nesse tipo de tributação¹⁰.

O artigo 11 também representa a extinção da divisão de arrecadação entre Estados de origem e de destino na tributação de operações interestaduais pelo ICMS e pelo Diferencial de Alíquota de ICMS. Com alívio e felicidade, pode-se afirmar que o DIFAL deixa de existir. Agora, toda a arrecadação é direcionada à unidade federativa onde estiver caracterizado o local da operação, como previsto no art. 118, § 1º, inciso II, do Projeto de Lei nº 108/2024.

Em regra, a tributação de IBS/CBS ocorre integralmente no local do destino da operação que se identifica pelo “local da ocorrência da operação, definido nos termos do art. 11 desta Lei Complementar” como mencionado no parágrafo único do artigo 15 da Lei Complementar.

O artigo 11 é igualmente importante porque ele: (i) define a alíquota aplicável de IBS, conforme disposto no artigo 15 da Lei Complementar; e (ii) fixa a sujeição passiva e a relação de sujeição para fins do cumprimento de obrigações acessórias em face de uma unidade federativa, como indicado no artigo 21 e 59 da Lei Complementar.

10 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 Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 423-444.

As regras gerais do artigo 11 estão nos seus incisos I e X: (i) o local da entrega ou disponibilização do “bem móvel material” ao destinatário define o local onde se configura a operação tributada; e (ii) o local do fornecimento de serviços e dos demais bens imateriais em geral é o local do domicílio principal do adquirente (para operações onerosas) e do destinatário (para operações não onerosas).

Dada a generalidade dessas duas disposições, elas contemplam a maior parte das hipóteses de fornecimento de bens e serviços. Abarcam-se, inclusive, as hipóteses de importação de bens imateriais e bens materiais (que não contaram com incisos específicos no artigo 11, mas nos parecem inseridas no escopo dos incisos I e X), como indicado no artigo 64, § 5º, alínea “b”, e artigo 68, inciso I, respectivamente, da Lei Complementar nº 214/2024.

As demais hipóteses definem o local da configuração da operação tributada conforme o princípio do destino em situações específicas (bens imóveis, serviços prestado ou usufruído por pessoa física, serviços relacionados a eventos, serviços portuários, serviço de transporte de passageiros ou cargas, serviços de exploração de estradas e rodovias, serviços de telefonia). A definição do local do início do transporte de passageiro aparenta ser a única exceção ao princípio do destino, mantendo assim o tratamento adotado para essa situação pela Lei Kandir (para fins do ICMS).

O parágrafo 1º, inciso I, do artigo 11 apresenta uma definição quanto à pessoa que é responsável por implementar a entrega de bem material e à informação a ser comunicada entre adquirente e transportador. Isto é, o adquirente deve informar o “local da entrega” ao fornecedor caso este seja responsável pelo transporte, ou o adquirente deve comunicar esse local ao “terceiro responsável pelo transporte”, caso o transporte seja de responsabilidade do adquirente. A informação ser comunicada é o “destino final” da mercadoria. Essa disposição endereça os problemas comuns relativos à falha de comunicação ou de compreensão (pelas autoridades fiscais) quanto ao “destino final” (o fato de o caminhão parar em um Estado não significa que ali é o destino final) e à responsabilização das transportadoras pelo pagamento solidário ou subsidiário do tributo quando há dificuldades no cumprimento do prazo ou rotas de entrega.

O inciso II do parágrafo 1º do artigo 11 fecha as portas para uma

prática que se tornou comum na aquisição de veículos. Para pagar um valor menor de IPVA, muitos contribuintes passaram a adotar a prática de adquirir veículo em um Estado diferente do Estado da sua residência. Para coibir essa prática, legislador estabeleceu que “considera-se ocorrida a operação no local do domicílio principal do destinatário, na aquisição de veículo automotor terrestre, aquático ou aéreo”. A medida me parece acertada, porque a arrecadação do IPVA deve ser direcionada para a unidade federativa onde o veículo trafega; onde o contribuinte utiliza os equipamentos públicos direcionados à mobilidade (ruas, avenidas, sinalizações etc.).

O inciso II do parágrafo 1º do artigo 11 também representa uma escolha importante do legislador complementar: apenas para determinados tipos de bem material (“veículo automotor terrestre, aquático ou aéreo”) prevalecerá a regra do “domicílio principal do destinatário” em detrimento do local da entrega do bem material (inciso I do artigo 11). Se eu tenho domicílio em São Paulo e viajo a Brasília e lá eu compro um telefone celular em uma loja física, o local da entrega da mercadoria (para mim) será em Brasília e eu estarei submetido à alíquota de IBS/CBS praticada em Brasília. O local da operação da venda de mercadoria (bem móvel material) ocorre no local da sua entrega (inciso I do artigo 11). Essa regra é excepcionada apenas para a comercialização de veículos automotores terrestres, aquáticos ou aéreos. Portanto, o inciso II do parágrafo 1º do artigo 11 é uma exceção objetiva à regra geral do local da entrega da mercadoria como local da operação (envolvendo bens móveis materiais). De um lado, esse dispositivo pode estimular uma espécie de guerra fiscal para atrair compradores para locais com menor tributação, assim como ocorre nos Estados Unidos em determinadas regiões, onde as pessoas viajam para comprar, por exemplos, equipamentos eletrônicos ou itens de luxo. De outro lado, essa disposição representa uma certa timidez por parte do legislador complementar, na medida em que outros bens poderiam ter sido inseridos nessa lista, tais como equipamentos eletrônicos, joias, obras de arte. Não foi o que ocorreu, restringindo-se a disposição a endereçar somente questão das compras de veículos, barcos e aviões em outras localidades.

Indo adiante, acerta o legislador complementar ao estabelecer, no

parágrafo 2º do artigo 11, uma regra geral para imóveis em mais de um Município, o que atualmente gera uma série de controvérsias por ausência de uma disciplina legal sobre a matéria. O legislador escolheu um critério objetivo: a área do imóvel. O imóvel considera-se localizado onde estiver a maior parte da sua área. Os atuais conflitos entre Municípios para cobrança de ISS sobre a prestação de serviços em imóveis que transcendem as limitações territoriais de uma unidade federativa tendem a acabar com essa disposição. Cria-se uma exceção ao princípio do destino, porém com uma fundamentação razoável na praticabilidade.

Também houve uma clara e acertada preocupação do legislador complementar em definir, no parágrafo 3º do artigo 11, o domicílio principal do adquirente/destinatário a partir de uma regra geral (“local constante do cadastro” do adquirente/destinatário) seguida de uma série de exceções e particularidades para acomodar situações específicas, e, por fim, uma regra final (“local declarado ao fornecedor”) caso as exceções não se apliquem.

A regra geral de identificação do domicílio do adquirente/destinatário é baseada em um novo cadastro, previsto no artigo 59 da Lei Complementar, e esse cadastro deve ser orientado pelo “local da sua habitação permanente” das pessoas físicas, e, se não houver, em caráter subsidiário, “o local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes”; e, para pessoas jurídicas e outras entidades, “o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço”.

Embora a norma sugira alguma complexidade, dando brechas para uma possível guerra fiscal entre unidades federais para atrair adquirente/destinatário, é razoável a disciplina, na medida em que prevê diversos critérios alternativos, a fim de abarcar o máximo de situações específicas. O fato de a norma prever critérios atrelados a situações de fato pode criar uma certa dificuldade na sua aplicação. Por exemplo, imagine um casal de idosos, já aposentados, e, portanto, sem vínculo empregatício em um local e sem atividade econômica ativa regular, que tenha uma casa no Município de São Paulo, uma casa na praia no Município de São Sebastião (SP), uma casa no Município de Trancoso (BA), uma casa no Município de Gonçalves (MG) e um apartamento em Nova Iorque (onde ficam quando vão visitar os

dois únicos filhos que estudam no exterior). Imagine que o casal se sustente com rendimentos de investimentos no exterior. Considere também que a alíquota de IBS praticada em cada desses Municípios seja diferente. Nesse cenário, o casal de idosos poderá realizar o seu “cadastro com identificação única”, como previsto no artigo 59 da Lei Complementar, no local com menor tributação? Aparentemente, a resposta é positiva, tendo em vista a (possível) ausência de uma habitação permanente e de uma (possível) indefinição quanto ao local de suas “relações econômicas forem mais relevantes”, como indicado no artigo 11, § 3º, inciso I.

Cogitando que, eventualmente, alguns adquirentes/destinatários queiram buscar uma menor carga tributária a partir de uma suposta escolha da unidade federativa com alíquota mais reduzida, o legislador complementar estabeleceu, no parágrafo 6º do artigo 11, um fundamento legal para cobrança da diferença de IBS/CBS pagos a menor “[c]aso a autoridade tributária constate que as informações prestadas pelo adquirente nos termos do § 3º deste artigo estejam incorretas”. Esse dispositivo contém um tom um tanto ameaçador em face do adquirente/destinatário, sob o argumento de que a cobrança do tributo pago a menor será direcionada ao adquirente/destinatário (e não para o fornecedor), ao dizer que “a diferença será exigida do adquirente, com acréscimos legais”. Ou seja, o erro na qualificação do local do domicílio do adquirente/destinatário (por ocasião do cadastro com identificação única) cria uma nova relação jurídica-tributária entre Fisco e adquirente/destinatário; até então, havia, como regra geral, apenas uma relação jurídica entre União/Estados/Municípios e fornecedores.

O artigo 11 não avança na disciplina do tema, mas parece razoável que a arrecadação dessa diferença de IBS/CBS recolhida a menor seja direcionada à unidade federativa onde efetivamente está domiciliado o adquirente/destinatário.

Se o adquirente/destinatário não tiver cadastro, abre-se a possibilidade de o fornecedor trabalhar com as exceções a essa regra geral. Nessas exceções, chama a atenção a faculdade de o fornecedor poder escolher um critério dentre quatro opções, frise-se, caso o adquirente/destinatário não tiver cadastro. Os critérios passíveis de escolha (se não houver conflito entre dois deles) são os seguintes: (i) endereço infor-

mado pelo adquirente/destinatário; (ii) endereço obtido nas tratativas comerciais (formulários, contratos etc.); (iii) endereço de cadastro no cartão de crédito ou outros meios de pagamento; e (iv) endereço vinculado ao Protocolo de Internet (IP) utilizado na contratação. A possibilidade de escolha pelo fornecedor, ao lado de uma certa flexibilidade nos critérios aplicáveis, foi uma decisão acertada do legislador complementar, sobretudo para as operações massificadas realizadas de maneira eletrônica ou na internet.

O parágrafo 4º do artigo 11 cria uma exceção ao princípio do destino especificamente aplicável para (i) serviços de telefonia fixa e demais serviços de comunicação e internet (inciso IX) e (ii) para a tomada de serviços em geral, o estabelecimento matriz da empresa será considerado o local onde o serviço é prestado. Permite-se, assim, uma apuração centralizada (de débitos e créditos de IBS/CBS), a partir de uma definição excepcional do local onde é devido IBS/CBS (domicílio principal do adquirente).

No parágrafo 7º do artigo 11, o legislador complementar se preocupou com o fornecimento de água e gás canalizado, efetivando o princípio do destino a partir do local do seu consumo. No mesmo parágrafo, foi editada uma disciplina específica para as operações envolvendo energia elétrica, para fixar o local do estabelecimento principal do adquirente como sendo o local da operação em relação aos “serviços de transmissão de energia elétrica” (hoje remunerado pela TUSD e TUST) e às demais operações (geração, distribuição ou comercialização de energia elétrica).

No parágrafo 8º do artigo 11, tratou-se dos fornecimentos de bens e direitos em formato triangular em que o adquirente está fora do Brasil e o destinatário está no País, sendo o domicílio deste último o local da operação. Com isso, afastou-se, de pronto, a tese de que, nesse caso, o fato de o adquirente (quem contratou e pagou a operação) estar fora do Brasil seria uma exportação de serviço desonerada. Como o parâmetro adotado pelo princípio do destino é o local do destinatário do bem ou serviço (quem recebeu ou a quem é disponibilizado), o parágrafo 8º confirma o racional desse princípio.

O parágrafo 9º inclui mais uma disciplina para o setor de energia elétrica, agora, específica para os contratos multilaterais. Nas operações envolvendo energia elétrica com diversas partes contratuais, o local da

operação é o estabelecimento ou domicílio do “agente que figure com balanço energético devedor”. A ideia aqui é identificar um local para demarcação geográfica das trocas de créditos e débitos nas operações com energia elétrica. O local do estabelecimento ou domicílio do operador que estiver com saldo devedor em determinado momento será aquele onde é devido o IBS/CBS.

O parágrafo 10 do artigo 11 versa sobre as operações envolvendo gás natural. Abre-se mais uma exceção ao princípio do destino para definir o local do estabelecimento do fornecedor (e não do adquirente) nas operações de capacidade de entrada de gás natural do duto. De modo diverso, nas operações de contratação de capacidade de saída do gás natural, foi mantido o racional do princípio do destino para definir o estabelecimento principal do adquirente como local da operação. Essa distinção está alinhada com a chamada “Nova Lei do Gás” (Lei nº 14.134/2021), que diferencia, em seu artigo 13, § 1º, “Os serviços de transporte de gás natural serão oferecidos no regime de contratação de capacidade por entrada e saída, e a entrada e a saída de gás natural poderão ser contratadas independentemente uma da outra”. As emendas apresentadas no trâmite do Projeto de Lei nº 68 ilustram esse tratamento. Para exemplificar, destaca-se a emenda nº 354 do Senador Laércio Oliveira:

“Com vistas a desenvolver o mercado de gás natural brasileiro, para aumentar o número de agentes da cadeia, bem como para otimizar a capacidade de transporte dutoviário de gás natural, recentemente o Brasil adotou o regime de contratação de transporte conforme o modelo de ‘entradas e saídas’, tal como previsto na Nova Lei do Gás, modelo este que também é utilizado em diversos outros países desenvolvidos. Este modelo visa conferir maior flexibilidade ao mercado, permitindo o transporte do gás natural por meio de dois contratos distintos e independentes: um relativo ao direito de injetar o gás no gasoduto (entrada); e outro de retirá-lo da malha (saída). Embora tal modelo já tenha sido implementado sob uma perspectiva legal e contratual, tal regime ainda encontra uma série de incompatibilidades na legislação tributária, que, em última análise, reduzem (ou mesmo neutralizam) boa parte das externalidades positivas almejadas com a desvinculação da entrada e da saída do gás da malha de transporte. (...)”

Para tanto, a definição apropriada do conceito de ‘destino’ para fins tributários é fundamental para compatibilizar o modelo de ‘entradas e saídas’ à legislação

tributária. A definição clara de ‘destino’ também trará maior segurança jurídica, reduzindo o risco de conflitos de competência entre Estados e Municípios e uma maior clareza da tributação aplicável aos investidores nacionais e estrangeiros. Assim, é essencial que os fatos geradores do IBS e da CBS sejam independentes no transporte dutoviário de gás natural pelo modelo de ‘entradas e saídas’ (e não vinculados ao local em que houver a entrega do gás natural).”

Por fim, o parágrafo 11 do artigo 11 dá tratamento específico para as “operações de cessão de espaço para prestação de serviços publicitários”, definindo o local do domicílio principal do cessionário do espaço é o local de configuração da operação tributada. Parece-se que, nesse caso, tem efetividade o princípio do destino e acertou o legislador complementar em se distanciar do debate sobre o local onde se caracteriza a cessão de espaço para publicidade em ambiente digital. O local da operação de cessão de espaço é o local do estabelecimento de quem se beneficia da cessão de espaço.

Conclusões

Os artigos 10 e 11 da Lei Complementar nº 214/2024 representam uma evolução importante na tributação do consumo, ao demarcarem o momento e o local da configuração das operações tributadas por IBS e CBS.

A definição do momento do fornecimento como a data em que o IBS e a CBS são devidos exige um esforço interpretativo para compreender que não existe apenas um momento, e sim diversos possíveis momentos conforme as particularidades de cada atividade tributada. O legislador complementar, todavia, não disciplinou todas essas particularidades. Os eventos “entrega”, “disponibilização”, “instituição”, “transferência”, “cessão”, “concessão”, “licenciamento”, “disponibilização de bem imaterial”, “prestação” e “disponibilização de serviço”, previstos no art. 3º, III, da Lei Complementar, mereciam cada um deles uma disciplina própria.

A ideia de que “término do fornecimento” de serviços define a data de ocorrência de IBS/CBS deixa algumas brechas para o questionamento sobre quando serão devidos esses tributos em operações em que (i) o fornecimento somente se encerra após longo período de tempo e (ii) não há pagamentos nesse lapso temporal.

A disciplina segundo a qual o pagamento parcial ou total do preço do fornecimento gera o dever de antecipar IBS/CBS não resolve todos os problemas. Haverá, portanto, situações em que o IBS/CBS não será devido antes do “término do fornecimento” de serviços e as partes terão liberdade de definir quando se dará esse término, postergando, portanto, lícitamente, o pagamento de IBS/CBS.

Para os casos em que não há pagamento de preço antecipado, serão problemáticos os efeitos de descasamento temporal entre a data do fornecimento (quando são devidos IBS/CBS) e a data do recebimento do preço. Há uma tendência de uma maior necessidade de reserva de caixa ou de maior dependência de crédito no mercado financeiro, acompanhada do aumento da dificuldade de competição para pequenos agentes econômicos que não têm nem caixa, nem crédito.

Por fim, em relação ao artigo 11, o legislador complementar andou bem, de maneira geral, na disciplina do local da operação tributada por IBS/CBS. O fato de terem sido disciplinadas algumas regras gerais, acompanhadas de diversas hipóteses excepcionais, aplicadas com alguma flexibilidade, facilitou a vida dos contribuintes-fornecedores com base em critérios aparentemente razoáveis.

O objetivo de efetivar o princípio do destino parece ter sido bem-sucedido no artigo 11 da Lei Complementar e algumas das controvérsias existentes na atual tributação do consumo foram bem disciplinadas.

Alguna complexidade pode surgir na aplicação do artigo 11 da Lei Complementar, relativamente à identificação do “local da sua habitação permanente” das pessoas físicas, ou, subsidiariamente, do “local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes”. A situação parece residual, mas pode dar ensejo a uma nova espécie de guerra fiscal para atração de consumidores de alta renda e fácil mobilidade.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A Reforma Tributária do Consumo e a Sujeição Passiva no IBS/CBS. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito Tributário: homenagem aos 50 anos do IBDT*. São Paulo: IBDT, 2024.
- 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 Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo*

Schoueri. São Paulo: IBDT, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio Imposto de Renda e Capacidade Contributiva: a Periodicidade Anual e Mensal no IRPJ. Revista Direito Tributário Atual, n.47. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. p. 569-613 (595).