

O Princípio do Destino no IBS: a (Re)construção do Critério Espacial de Tributação

The Destination Principle in the IBS: the (Re)construction of the Spatial Criterion of Taxation

Frederico Britto

Advogado com atuação em Direito Público e Empresarial. Doutorando em Direito Processual pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *LL.M.* em Direito Empresarial Internacional pela Steinbeis University Berlin – SIBE (Alemanha). Pós-graduado em Direito Processual Civil pela PUC-SP. Procurador do Município de Vitória, membro do Conselho Municipal de Recursos Fiscais e integrou grupo de trabalho da Reforma Tributária no âmbito da CAE do Senado Federal. *E-mail:* fredbritto1977@gmail.com.

Recebido em: 1º-10-2025 – Aprovado em: 1º-4-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.3.2026.2879>

Resumo

O presente artigo examina o “princípio do destino”, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023 com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Objetiva-se avaliar a força normativa desse princípio e verificar se sua configuração permite identificar, de modo claro, o “local” da tributação no destino. Para estabelecer uma base epistemológica, inicia-se com a análise comparativa das regras de determinação do local da incidência do IBS com as do ICMS e do ISS, bem como dos reflexos do princípio sobre a alíquota, a determinação do sujeito ativo e a destinação da receita tributária. No passo seguinte, examina-se a arquitetura normativa do IBS, a fim de enfrentar a questão principal do artigo: investigar se (i) os critérios exemplificativos previstos na Constituição Federal (art. 156-A, § 5º, IV); (ii) as categorias amplas enunciadas pela Lei Complementar n. 214/2025; e (iii) a multiplicidade de elementos de conexão associados ao “local de destino” – asseguram clareza, cognoscibilidade e efetiva densidade normativa ao princípio do destino. O estudo conjuga conceitos linguísticos e de lógica deôntica, partindo da premissa de que o IBS opera com categorias de baixa carga intensional e elevada genericidade, o que pode dificultar a identificação do “local” das operações, sobretudo em operações mistas, que envolvam múltiplos elementos de conexão que podem ser associados ao local de “destino”. Para atribuir clareza à estrutura normativa, sustenta-se que os conceitos de “bens” e “serviços”, sedimentados pela experiência dogmática e jurisprudencial do ISS e do ICMS, permanecem como parâmetros interpretativos que auxiliam no enquadramento nas categorias genéricas do art. 11 da LC n. 214/2025. Propõe-se, ainda: (i) a ampliação das regras especiais, como técnica de *lex specialis* destinada a reduzir a genericidade, e (ii) a edição de regulamentos tributários com a

participação dos destinatários da norma, capazes de conferir maior clareza e operatividade, além de prevenir conflitos decorrentes da aplicação do princípio do destino.

Palavras-chave: princípio do destino, critério espacial de tributação, Reforma Tributária, local da tributação, Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ICMS e ISS, competência tributária e sujeito ativo, Constituição Federal, art. 156-A; Lei Complementar n. 214/2025, art. 11, densidade normativa, linguística e lógica deontica, intensão e extensão, categorias amplas e genericidade, propostas interpretativas e regulatórias.

Abstract

This article examines the “destination principle” introduced by the Constitutional Amendment No. 132/2023 with the creation of the Goods and Services Tax (IBS). It aims to assess the normative force of this principle and to verify whether its configuration allows for a clear identification of the “place” of taxation at destination. To establish an epistemological basis, the analysis begins with a comparative assessment of the rules for determining the place of IBS taxation in relation to those applicable to the ICMS and the ISS, as well as the effects of the principle on the tax rate, the identification of the taxing authority, and the allocation of tax revenues. In the next step, the article examines the normative architecture of the IBS in order to address its main question: to investigate whether (i) the illustrative criteria set forth in the Federal Constitution (art. 156-A, §5, IV); (ii) the broad categories established by Complementary Law No. 214/2025; and (iii) the multiplicity of connecting factors associated with the “place of destination” ensure clarity, cognoscibility, and effective normative density of the destination principle. The study combines linguistic concepts and deontic logic, based on the premise that the IBS operates with categories of low intensional content and high generality, which may hinder the identification of the “place” of transactions, especially in mixed operations involving multiple connecting factors that may be linked to the place of “destination.” To provide clarity to the normative structure, it argues that the concepts of “goods” and “services,” consolidated through the doctrinal and jurisprudential experience of the ISS and the ICMS, remain as interpretative parameters that assist in classifying transactions within the generic categories of art. 11 of Complementary Law No. 214/2025. It further proposes: (i) the expansion of special rules as a *lex specialis* technique aimed at reducing generality; and (ii) the issuance of tax regulations with the participation of the rule’s addressees, capable of providing greater clarity and operability, as well as preventing conflicts arising from the application of the destination principle.

Keywords: destination principle, spatial criterion of taxation, tax reform, place of taxation, Goods and Services Tax (IBS), ICMS and ISS, taxing competence and active subject, Federal Constitution, art. 156-A, Complementary Law No. 214/2025, art. 11, normative density, linguistics and deontic logic, intension and extension, broad categories and generality, interpretative and regulatory proposals.

1. Introdução

Como indica o título que lhe foi atribuído, este ensaio tem como escopo principal compreender de que maneira se estrutura o princípio do destino, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132¹, que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Para alcançar tal finalidade, impõe-se, em caráter preliminar, identificar “o que efetivamente se altera” no critério espacial do IBS, considerando que as operações internas de fornecimento de bens, serviços e direitos, quando produzirem repercussão em diferentes Estados e Municípios, passam a ser orientadas pela *tributação no local de destino*.

A análise partirá de uma comparação entre IBS e ISS/ICMS, buscando evidenciar – sem risco de incorrer na falácia da petição de princípio² – uma assertiva categórica que norteará o artigo: o princípio do destino acarretará *muitas mudanças*, trazendo uma nova configuração constitucional, regulatória e prática do critério espacial de tributação sobre o consumo.

Se o direito é “repleto de dualidades”³ – lícito/ilícito, válido/não válido –, a controvérsia origem-destino também exprime uma dicotomia: a escolha entre tributar na *origem* (Estado ou Município fornecedor-produtor) ou no *destino* (Estado ou Município do tomador-consumidor) enseja consequências diametralmente opostas na dinâmica da obrigação tributária e alocação de recursos.

Embora tal escolha envolva discussões profundas acerca dos princípios da tributação indireta e dos contornos do federalismo⁴, o estudo se concentra no *princípio do destino* em si, dada a relevância que a Constituição Federal lhe conferiu ao estabelecer pelo menos duas consequências para as operações sujeitas ao novel tributo, cujos efeitos já se avizinham para 2026⁵: a *alíquota* específica a ser estabelecida pelo ente federativo do destino (art. 156-A, § 1º, inciso VII⁶) e a *repartição das receitas* tributárias (art. 156-A, § 4º, inciso II).

¹ BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 23 nov. 2024.

² Petição de princípio exprime uma falácia que toma como premissa a própria conclusão pretendida. Nesse sentido: KELLEY, David. *The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking*. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2013, p. 140. BENNETT, Bo. *Logically fallacious: the ultimate collection of over 300 logical fallacies*. Minneapolis: 2012, p. 150.

³ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 16.

⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 627-629.

⁵ A aplicação do IBS tem início previsto para 2026, com a alíquota simbólica de 0,1%, conforme dispõe o art. 125 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Cf. ADCT. Art. 125, incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 160, n. 243-E, p. 1, 20 dez. 2023.

⁶ BRASIL. Constituição. Art. 156-A, § 1º, VII: O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.

A adoção do princípio do destino representa uma ruptura ao *critério espacial* de tributação brasileira, que historicamente privilegiou o princípio da origem⁷.

Para além dessa ruptura, sustenta-se que o critério do estabelecimento prestador no ISS (art. 3º da LC n. 116⁸) e o critério do estabelecimento produtor no ICMS (art. 11 da Lei Kandir⁹) refletem uma lógica de praticabilidade que balizou, até então, a tributação na origem, fundada na perspectiva de que é mais *simples* fiscalizar o empresário-fornecedor.

Eis, então, o ponto fulcral do artigo: o *princípio do destino*, por sua estrutura normativa, atende ao *princípio da simplicidade*, igualmente consagrado pela Reforma Tributária no art. 145 da Constituição Federal¹⁰? Os enunciados constitucionais e a Lei Complementar n. 214/25, que disciplinam a “tributação no destino”, revelam clareza, inteligibilidade e densidade normativa? E, afinal, como pode ser compreendida a tributação no destino no IBS?

Perceba que a análise dessas questões, essencialmente, consiste em saber se a Constituição efetivamente trouxe um *conceito* do princípio do destino e se a Lei Complementar *define*, com clareza, o local da operação sob a égide desse princípio.

No tópico seguinte, ao fazer a cisão metodológica, detalharemos essas questões, bem como as premissas de linguística e de lógica deôntica que serão utilizadas para seu enfrentamento.

2. O problema central do artigo: qual a clareza e a densidade normativa do princípio do destino?

Procura-se, neste breve escrito, compreender se os dispositivos constitucionais e legais que disciplinam o princípio do destino asseguram *densidade normativa*, isto é, se conferem clareza, cognoscibilidade, previsibilidade e coerência¹¹.

Para enfrentar essa questão, o estudo focaliza dois planos hierárquico-normativos do princípio do destino:

1. O art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Constituição Federal fornece *critérios meramente exemplificativos* sobre a *tributação no destino*. Questiona-se, então: a Constituição Federal trouxe um *conceito* sobre *tributar no destino*, com as chamadas *propriedades necessárias e suficientes*¹² sobre o critério espacial da tributação no IBS?

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 800.

⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 1º ago. 2003. Art. 3º.

⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências (Lei Kandir). *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 16 set. 1996. Art. 11.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 145, § 1º.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 225.

¹² ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias*: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11.

2. O art. 11 da Lei Complementar n. 214/25 – que regula o princípio do destino e dispõe sobre o “local da operação” – é permeado por duas características:

2.1 recorre a *categorias amplas*, tais como *operação com bem móvel material, operação com bem imóvel* ou à tautológica expressão *serviço prestado fisicamente sobre pessoa física*, pretendendo classificar a tributação no *destino* segundo o tipo de operação.

2.2 prevê ao menos *oito elementos* de conexão. Ademais, a base ampla do IBS permite *operações mistas* (bens, serviços e direitos), que podem associar tanto elementos de conexão tangíveis quanto intangíveis, os quais, em potencial, abrem ampla margem interpretativa sobre o *local de destino da tributação*.

Aqui se especifica ainda mais o *ponto nodal* do artigo: (i) se a Constituição é *exemplificativa*, (ii) se as categorias são *amplas* e (iii) se os elementos de conexão são *numerosos*, em todo esse contexto amplo e genérico, onde estaria a *clareza* sobre o princípio do destino?

Note a importância dessas perguntas, sob um prisma legal, dogmático e deontológico: a LC n. 214/2025 teria o condão de cumprir a função que a Constituição Federal atribui, no art. 146¹³, às leis complementares – qual seja, a de evitar conflitos federativos e assim cumprir o desígnio de “iluminar os pontos obscuros”¹⁴? Ou, ao revés, se careceria de “especificação normativa para produzir efeitos determinados”¹⁵?

Para sindicarem essas questões, é preciso estabelecer alguns alicerces epistemológicos para entender como os *critérios* sobre o local do destino estão classificados no ISS-ICMS, e o que temos de *diferente* na arquitetura do IBS.

3. Premissas essenciais à compreensão do problema: a teoria das classes sob a perspectiva do critério espacial de tributação

A teoria das classes postula a identificação de atributos relevantes dos objetos para, a partir deles, agrupá-los em classes que compartilham uma característica comum. Embora a classificação seja um fenômeno cultural, pautado na escolha do agente classificador¹⁶, ela pode revelar maior ou menor grau de utilidade prática ou científica¹⁷.

A *utilidade* da classificação tem como ponto de partida o *fundamentum divisionis*, ou seja, a característica eleita arbitrariamente pelo agente classificador

¹³ BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 5 out. 1988. Art. 146.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.135.

¹⁵ GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 90.

¹⁶ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alessandro; GUARINONI, Ricardo et al. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1993, p. 39.

¹⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.

para proceder à divisão¹⁸. Tal escolha, conquanto arbitrária, deve obedecer a parâmetros racionais, pois, como adverte Umberto Eco, um signo só adquire sentido quando inserido em um sistema de diferenças, no qual seu valor deriva da oposição a outros signos do mesmo campo semântico¹⁹.

Essa advertência – acerca da estreita conexão entre Direito e lógica, independentemente da matriz jusfilosófica adotada pelo intérprete²⁰ – evidencia que a tarefa do jurista, ao classificar, exige, antes de tudo, o delineamento das distinções lógico-semânticas entre: (i) *intensão* e *extensão*, e (ii) *conotação* e *denotação*. A *intensão* corresponde ao conjunto de atributos que um termo veicula, isto é, às notas características que definem e delimitam a classe; a *extensão*, por sua vez, designa o rol de objetos efetivamente abarcados, vale dizer, a coleção de referentes que realizam tais atributos²¹.

A relevância desses conceitos linguísticos para as técnicas classificatórias pode ser assim ilustrada:

O conceito de *tributo* agrega vocábulos que, articulados entre si, apresentam uma *intensão* relativamente fluida – prestação compulsória, em moeda, instituída em lei, que não configure sanção por ato ilícito²² –, razão pela qual sua *extensão* se revela ampla, abarcando impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Já o conceito de *imposto* introduz notas *intensivas* adicionais – notadamente a desvinculação em relação a uma atividade estatal específica²³ –, o que restringe a extensão, em consonância com o que Kent Bach identifica como *enriquecimento da intensão*²⁴, delimitando mais rigorosamente a classe. Por fim, a categoria *impostos sobre o consumo* intensifica ainda mais a *carga intensional*, de modo que sua *extensão* (rol de objetos) se limita a referentes que compaginam características comuns mais estritamente associadas, como o ICMS, o ISS e o IBS.

Apropriando-se dessas breves noções sobre lógica classificatória, torna-se possível compreender a estruturação do critério espacial do IBS e responder se, nele, há efetiva *densidade normativa*.

¹⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, 4, 2007, São Paulo. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637, p. 613.

¹⁹ ECO, Umberto. *Tratado de semiótica general*. Barcelona: Lumen, 1996, p. 51. Umberto Eco exemplifica com o termo *automóvil*, que só adquire sentido no campo semântico ao se distinguir de *bicicleta* ou *ir a pie*, mostrando que o valor do signo decorre de suas diferenças em relação a outros signos.

²⁰ BOBBIO, Norberto. *Derecho y lógica*. Traducción de Alejandro Rossi. México: UNAM, 1965, p. 14.

²¹ HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A concise introduction to logic*. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2019, p. 3.

²² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 out. 1966, art. 3º.

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 out. 1966, art. 16.

²⁴ BACH, Kent. Meaning. In: NADEL, Lynn (ed.). *Encyclopedia of cognitive science*. London: Macmillan, 2003. v. 2, p. 1.048.

Perceba que, no ISS (LC n. 116/2003), a legislação opera com categorias de natureza eminentemente *denotativa* – *construção civil, plano de saúde, limpeza urbana*. Cada item da “lista de serviços” funciona como um tipo específico de serviço que corresponde, diretamente, a um de dois critérios possíveis sobre o local da tributação (a lista ora aponta para o estabelecimento prestador e ora se baliza pelo local de efetiva prestação). Com semelhante força denotativa, no ICMS, a Lei Kandir²⁵ (LC n. 87/1996, art. 11) fixa para operações com mercadorias, como regra geral, o local do estabelecimento fornecedor, ressalvadas exceções específicas (energia e combustíveis).

O que se pretende deixar assente é que, tanto no ISS quanto no ICMS, prevalecem categorias de natureza *denotativa*: determinam o local da tributação de *serviços* com base em “listas” e *mercadorias* com base no local do fornecedor. Os elementos de conexão são *subjetivos* (prestador-fornecedor em *regra*). Não há, desarte, múltiplos elementos de conexão associados à “origem”.

Por outro lado, a configuração do IBS é deveras diferente, não apenas por inverter o princípio preferencial (destino), mas sobretudo pela lógica de classificação.

Vejamos, pois, *quão diferente* é a estrutura do IBS.

4. Classificação adotada no IBS: critérios exemplificativos, categorias genéricas e multiplicidade de elementos de conexão

Doravante, espera-se demonstrar a hipótese levantada neste artigo, de que a classificação do princípio do destino se estrutura segundo uma lógica: (i) *exemplificativa*, (ii) cujas operações são descritas por categorias *amplas* e de reduzida densidade *intensional*, e (iii) orientada por *múltiplos* elementos de conexão, o que lhe confere ampla *extensão*, pois diversos podem ser os locais de “destino” das operações sujeitas ao IBS.

O art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Constituição Federal²⁶ consagra essa natureza exemplificativa ao enunciar os critérios da tributação no destino:

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

[...]

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

[...]

IV – os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o

²⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 9 ago. 2025.

²⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 156-A, § 5º, IV. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 ago. 2025.

da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação.”

Da leitura do dispositivo constitucional, não se vislumbra *limites* estanques à liberdade de atuação do legislador infraconstitucional na fixação dos *elementos de conexão* do princípio do destino. Ao cunhar as expressões “que poderá ser, inclusive” e “admitidas diferenciações em razão das características das operações”, a Constituição adota, como dito, critérios exemplificativos.

Embora fundado em critérios exemplificativos, é possível sustentar a existência de um *conceito constitucional* do *princípio do destino*, na medida em que o legislador constituinte irradia os efeitos da tributação com base no “destino da operação” em três enunciados prescritivos distintos²⁷.

Não se confunda, todavia, critérios exemplificativos com a ausência de um conceito. Nessa toada, Paulo Ayres Barreto assinala que há um conceito constitucional sempre que os juristas atribuem a determinado signo constitucional um sentido técnico-jurídico preexistente²⁸, uma acepção de base, o que se verifica em relação ao conceito de “tributação no destino”. A doutrina atribui a esse princípio conteúdo próprio, concebendo-o – como predica Luís Eduardo Schoueri – como a atribuição da competência tributária ao ente federativo em cujo território se verifica o consumo de bens ou serviços²⁹.

Por outro lado, em que pese tenhamos um *conceito constitucional*, essa mesma textura aberta e exemplificativa do art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Constituição confere maior margem de liberdade ao legislador infraconstitucional, incumbindo-lhe a tarefa de dar densidade normativa a esse conceito, atribuindo-lhe *intensão* suficiente para que se torne claro e cognoscível.

A *definição* do *conceito* constitucional e do espectro regulatório do princípio do destino encontra-se delineada no art. 11 da Lei Complementar n. 214, cuja análise se fará a seguir, buscando evidenciar duas questões: (i) se os critérios ali previstos (elementos de conexão) exprimem, em vero, uma *tributação no destino* conforme os lindes do *conceito constitucional*; (ii) se tais critérios cumprem, de modo adequado, a função de *definir* e dar densidade ao conceito constitucional com clareza.

Quanto ao primeiro aspecto, observa-se que, além de compatíveis com as características dos impostos sobre o consumo – voltados a alcançar a capacidade

²⁷ Constituição Federal, art. 156-A, § 1º, VII (repartição de receita); § 4º, II (competência no destino); § 5º, IV (critério de vinculação da receita).

²⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

contributiva que se manifestará *in concreto* no momento do consumo³⁰ – os elementos de conexão escolhidos pelo legislador (*entrega do bem material, vínculo com imóvel, local de execução da prestação, local do evento*³¹) buscam aproximar a tributação da manifestação de riqueza do consumidor (vale dizer, ao *ato de consumo*), e não das atividades preparatórias ou intermediárias da operação.

Com isso, é forçoso reconhecer que os limites do conceito constitucional do *princípio do destino* foram respeitados pelo legislador complementar. Em termos mais específicos, os elementos de conexão foram efetivamente associados ao destino das operações sujeitas ao IBS.

Não obstante, a *densidade normativa* do art. 11 da LC n. 214 reclama análise mais acurada, pois – como se demonstrará – a clareza desse dispositivo depende de algumas diretrizes interpretativas. A necessidade de uma análise detida decorre do fato de que o art. 11 da Lei Complementar n. 214 não descreve o local das operações de modo *denotativo*.

Nesse sentido, o art. 11 da LC n. 214/2025 reflete o que a doutrina designa como estrutura *categórica*, que elenca tipos de operações e vincula, a cada tipo, um elemento de conexão específico³².

Não há problema, em si, no uso de uma estrutura categórica, largamente utilizada nos modelos de IVA³³. Tampouco a genericidade, compromete, por si só, a densidade normativa, pois, como observa Frederick Schauer, a generalidade das regras é inerente ao Direito e não compromete sua força regulatória³⁴.

A complexidade surge do fato de que o dispositivo se vale de sintagmas mais genéricos e de definições conotativas que ampliam o campo semântico, como *operação com bem móvel material, operação com bem imóvel* e “prestado fisicamente sobre pessoa física”. Esse espectro semântico é expandido por vários elementos de conexão e pela possibilidade de *operações mistas* no IBS, que permitem a captura de elementos de conexão tangíveis ou intangíveis.

Diante dessa perspectiva, são oportunas as lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr., segundo as quais uma norma pode apresentar eficácia meramente sintática, limitando-se ao relato formal; mas só alcança eficácia semântica e pragmática

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 427.

³¹ BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Art. 11, incisos I a IV. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm.

³² MILLAR, Rebecca. Echoes of source and residence in VAT jurisdictional rules. *Value Added Tax and direct taxation – similarities and differences*. Ed. Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoferson. The Netherlands: IBFD, 2009, p. 11.

³³ DEVEREUX, Michael P.; DE LA FERIA, Rita. *Designing and implementing a destination-based corporate tax*. Oxford University Centre for Business Taxation WP 14/07, março de 2014, p. 15. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3481360> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3481360>.

³⁴ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 13.

quando confere *densidade* capaz de conectar o enunciado ao fato regulado e, subsequentemente, orientar condutas de modo estável e regular³⁵.

Verifica-se, sob esse prisma, que o art. 11 da LC n. 214/2025 não formula uma definição *intensional* – atributos que tornariam o princípio do destino operacional e autoexecutável – mas sim uma definição *extensional*, ou seja, uma enumeração de possíveis referentes do termo “destino” sem explicitar o critério que os unifica³⁶.

Assim, embora o “princípio do destino” possua densidade normativa, esta apenas se confirma quando submetida a técnicas interpretativas adequadas, capazes de conferir sentido às categorias amplas e permeadas de genericidade, bem como assegurar a devida determinação da natureza da operação para fins de correto enquadramento no local de destino da tributação.

Atine-se, nesse sentido, que a expressão “prestado fisicamente sobre pessoa física”, constante da lei complementar: (i) por *denotação*, isto é, em seu sentido literal e direto³⁷, remete a uma atividade corporal-presencial; mas (ii) por *conotação* – considerada em seu uso mais amplo, às propriedades e ao *contexto de enunciação*³⁸ – pode abranger múltiplos elementos de conexão. Isso, porque o significado da expressão dependerá do contexto em que enunciada, ou seja, variável pela forma de execução do serviço.

Um simples exemplo hipotético ilustra essa assertiva: pense-se no caso de uma agência de turismo que organiza viagens à distância. Nesse caso, o “destino” da operação pode, no plano semântico desse vocábulo quando associado à “entrega” do serviço pela agência, vincular-se tanto ao ato de disponibilizar o pacote turístico quanto à própria fruição do serviço com a viagem.

Note que, ainda que o intérprete pretenda vincular a expressão “prestado fisicamente sobre pessoa física” ao “local da prestação”, persiste um problema linguístico: “prestação” pode significar tanto a entrega/disponibilização do serviço quanto a sua fruição. Essa ambiguidade é acentuada na tributação sobre o consumo – porquanto sujeita a múltiplos eventos fenomênicos –, o que dificulta aquilo que Recanati denomina por *saturação*: a atribuição obrigatória, acionada pela própria expressão normativa, de valores contextuais às suas variáveis³⁹.

³⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 123.

³⁶ HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A concise introduction to logic*. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2019, p. 92.

³⁷ COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to logic*. 15. ed. New York: Routledge, 2019, p. 87.

³⁸ RECANATI, François. Contextualism and anti-contextualism in the philosophy of language. In: TSOHATZIDIS, Savas L. (ed.). *Foundations of speech act theory: philosophical and linguistic perspectives*. London; New York: Routledge, 1994, p. 138-166.

³⁹ RECANATI, François. *Pragmatic enrichment*. The Routledge Companion to Philosophy of Language, p. 71.

Porém, não se trata apenas de *contextualismo*. A questão também se coloca no plano abstrato dos enunciados.

Nesse sentido, veja-se que o problema da *genericidade* é acentuado pela expressiva variedade de elementos de conexão previstos no art. 11 da LC n. 214/2025 que podem ser associados ao “destino”: local do imóvel, local da fruição, local do evento, local da prestação, local do transporte, local do domicílio do destinatário, local do cadastro, local do pagamento.

Ora, é precisamente aqui que incide a advertência de Perelman: a amplitude do campo argumentativo favorece a confusão de *hipóteses vizinhas* sob uma perspectiva excessivamente geral, esgarçando a força conclusiva da decisão⁴⁰. Diante de tantos elementos de conexão (as tais “hipóteses vizinhas”), qual seria, então, a lógica desse dispositivo? Qual sua densidade normativa? Como compreendê-lo e conferir-lhe concretude e clareza?

Essas indagações conduzem ao escopo final deste artigo, na trilha de: (i) propor técnicas interpretativas para compreender “como funciona” o princípio do destino; e (ii) sugerir, em especulação científica, soluções regulatórias que atribuam mais clareza e densidade a essas *categorias amplas* e permeadas por *genericidade* que caracterizam o princípio do destino em seu plano constitucional e legal.

5. (Re)construindo a densidade normativa do princípio do destino: técnicas interpretativas para delimitar as categorias amplas e genéricas

A juridicização do binômio tempo-espço pode ser introduzida por uma metáfora simples: assim como o detetive que procura marcas de pegada, a tributação sobre o consumo busca os rastros do negócio jurídico sujeito à incidência para demarcar o seu “tempo” e o seu “lugar”.

Observe-se, com essa metáfora, que para fixar o critério espacial, o legislador recorre a dêiticos, pois eles funcionam como indicadores de referência de pessoa, tempo e lugar – exprimem projeções do ato de enunciação no próprio enunciado normativo⁴¹.

Ao deparar-se com os dêiticos possíveis (“local da prestação”, “local da entrega”, “domicílio do adquirente” ou, reversamente, o “local do estabelecimento”) o intérprete deve capturar o *regime jurídico* adotado na norma – se origem ou destino – e com isso delinear a *diretriz axiológica* do critério espacial da tributação.

Em passo seguinte, pode-se formular proposições jurídicas, com base nos elementos de conexão, que são os *nexos técnicos* integrantes das normas jurídicas de estrutura que, na formulação geral de Kelsen – em que o antecedente normativo condiciona o consequente⁴² – contêm, em sua hipótese, a descrição da condu-

⁴⁰ PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. Tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 547.

⁴¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

⁴² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.

ta ou do evento delimitado por coordenadas de espaço e tempo e, em seu consequente, a prescrição das regras de competência⁴³. Indigitadas regras de competência são aqui compreendidas em sentido bem amplo, porque essa lógica normativa, em versão simplificada, revela-se apta a servir de referência comum a diversos ramos do direito positivo⁴⁴.

Compaginando esses fundamentos teóricos, pergunta-se: quais seriam os *marcadores dêiticos e rastros* que balizam o “espaço” da tributação no IBS?

O legislador estruturou o art. 11 da LC n. 214/2025 com base em *dez incisos*, cuja lógica classificatória pode ser descrita em *três grandes classes de regras*:

- i) *Regras gerais (incisos I a IV)*: organizadas por *categorias amplas* que são divididas genericamente conforme o tipo de operação.
- ii) *Regras especiais (incisos V a IX)*: que individualizam o “local” da tributação em razão da especificidade da operação.
- iii) *Regra residual (inciso X)*: voltada para operações com intangíveis.

Passaremos a um labor exegético para compreender a lógica dessas regras e critérios para a aplicação da tributação no destino:

No que concerne às *regras gerais*, recapitule-se que o art. 11 da Lei Complementar n. 214 apresenta uma estrutura *categórica* (tipos de operação). O local da operação, no âmbito dessas *categorias amplas*, pode ser investigado a partir das seguintes perguntas: (i) a operação envolve bem material ou imaterial? (ii) tratando-se de serviço, há vínculo com bem imóvel? (iii) a prestação ocorre de modo presencial, seja sobre pessoa ou sobre coisa móvel? (iv) existe regra especial prevista para aquela hipótese?

A resposta a essas perguntas evidencia que essas *categorias amplas* são organizadas com base na tangibilidade da operação.

Entretanto, a Lei Complementar n. 214/2025, em seu art. 3º, inciso I⁴⁵, alínea *a*, não fornece critérios suficientes para definir “bem” ou “mercadoria”, pois adota uma *definição negativa*.

É justamente nesse ponto que ganham *relevância* os conceitos firmados no âmbito do ISS e do ICMS sobre “bens” e “serviços”. O fato de o IBS ter unificado essas materialidades não reduziu a necessidade de classificá-las para fins de determinação do critério espacial das operações do próprio IBS.

Um exemplo pode ilustrar essa relevância. Imagine-se uma empresa contratada para soluções técnicas para equipamentos industriais. O seu “enquadramen-

⁴³ MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: desafios na era da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 95.

⁴⁴ SPAAK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Aldershot; Brookfield, Vt.: Dartmouth, 1994, p. 22.

⁴⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 28 set. 2025.

to” como fornecedora de “bem” ou “serviço” dependerá do caso concreto: (i) se a empresa fornece um motor de reposição, com entrega no centro de distribuição do equipamento (por exemplo, uma bomba hidráulica que substitui outra defeituosa), seria uma *operação com bem móvel material*, nos termos do art. 11, inciso I; (ii) se, diversamente, a bomba hidráulica não precisa ser substituída, mas apenas reparada mediante serviço técnico de manutenção, estar-se-á diante de *serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material*, hipótese abrangida pelo art. 11, inciso V.

A jurisprudência oferece diretrizes importantes para casuísticas que envolvam *operações mistas* (bens e serviços), resolvidas por critério de preponderância. A Súmula 156 do STJ já enfrentou hipótese de serviço de composição gráfica e assentou que – embora haja fornecimento de mercadoria – o núcleo da atividade caracteriza-se como prestação do serviço⁴⁶. Nessa “zona de penumbra”, nos termos de H. L. Hart, a decisão exige discricionariedade justificada⁴⁷, que pode ser exercida à luz dos conceitos firmados no âmbito do ISS e do ICMS.

Essa dissociação permite duas *conclusões preliminares*: (i) se a operação for qualificada como “bem”, prestigia-se a entrega; (ii) se for qualificada como “serviço”, prestigia-se o núcleo da prestação.

Contudo, não basta dissociar bens, serviços e direitos. A própria categoria “serviço” admite *subclasses* que auxiliam a classificar as operações segundo suas naturezas. Nesse sentido, Aires Barreto leciona sobre a distinção entre serviços puros (que prescindem de instrumentos), os serviços com aplicação de materiais (mas cuja essência é o esforço humano) e as prestações em que há fornecimento concomitante de mercadorias (fruto de dois negócios jurídicos distintos)⁴⁸.

Perceba a *importância* de investigar a *natureza dos serviços*: (i) se o serviço for *material*, ligado à execução física, será orientado por elementos de conexão *objetivos* (fatos e coisas, como na construção civil); (ii) se o serviço for *imaterial*, será balizado por elementos de conexão *subjetivos* (ligados ao cliente ou consumidor, como no serviço de advogado ou contador); (iii) se o serviço for *digital*, sem territorialidade física, aplica-se a chamada *cadeia de proxies* do art. 11, inciso X.

Assim, resta claro que os conceitos sobre “bens” e “serviços”, sedimentados pela experiência dogmática e jurisprudencial do ISS e ICMS continuarão a servir como parâmetro interpretativo para a adequada classificação das operações do IBS, especialmente para seu “enquadramento” nas *categorias genéricas* delineadas no art. 11 da LC n. 214.

⁴⁶ BRASIL. STJ. Súmula 156: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.” Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalt/Paginas/Comunicacao/Jurisprudencia/Sumulas/STJ-Sumula-156.aspx>. Acesso em: 27 set. 2025.

⁴⁷ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 3. ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 17.

⁴⁸ BARRETO, Aires F; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 60-64.

No segundo passo, depreendem-se as *regras especiais*. Essas regras existem pela previsão do sobredito art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Constituição Federal, enunciado que *implica* ao legislador infraconstitucional que considere as “diferenças em razão das características das operações”, de modo que nos incisos V a IV são previstos elementos de conexão específicos para determinados serviços.

No terceiro passo, ultima-se a *regra residual*, voltada para operações com intangíveis, e ela tem uma *estrutura* iterativa: ela parte de um princípio geral (destino) e usa uma *cadeia de proxies* previstos no inciso X: domicílio do adquirente, cadastro, arranjo de pagamento ou IP.

Pois bem.

Em passo final, impõe-se enfrentar a provocação principal: como compreender a regra geral? Como lidar, afinal, com o problema já identificado no limiar deste estudo – a *genericidade* e a baixa carga *intensional* da regra geral, em razão de suas *categorias amplas*?

É precisamente nesse ponto que se alcança o propósito final do artigo: indicar soluções adicionais – além das técnicas interpretativas acima delineadas – capazes de reforçar a densidade normativa do princípio do destino, através de instrumentos legislativos e regulatórios que reduzam a genericidade da regra geral e confirmem maior *clareza* para identificar o *locus* do destino.

Sobretudo na prestação de serviços, em que existem oito elementos de conexão possíveis associados ao *destino*, cogitamos duas possibilidades para conferir maior clareza e densidade ao princípio do destino:

- i) ampliar, com critério, o do rol de *regras especiais* a serem incorporadas, alargando o próprio texto da lei complementar;
- ii) editar normas infralegais que organizem listas indicativas de “enquadramento” das *categorias amplas*, com parametrização, vinculando cada modalidade de fornecimento ao elemento de conexão mais pertinente ao local de destino da operação.

Como lembra Riccardo Guastini, as normas gerais incidem sobre classes de casos, ao passo que as especiais se dirigem a uma *fattispecie* concreta. Essa generalidade, embora funcional à regulação jurídica, implica abstração suscetível de indeterminação e, por isso, demanda técnicas de delimitação⁴⁹ – e, por isso, demanda técnicas de delimitação – interpretativas (como as acima indicadas) e normativas-regulatórias (as adiante justificadas).

Nesse sentido, a primeira solução opera como manifestação do cânone *lex specialis derogat legi generali*, pois ao alargar o *âmbito das* regras especiais, essa técnica afasta o risco de que o intérprete, diante da concorrência de múltiplos elementos de conexão abstratamente previstos pela regra geral, exerça uma discri-

⁴⁹ GUASTINI, Riccardo. *Linguaggio, diritto, norme*. Torino: Giappichelli, 2011, p. 36-38.

cionariedade excessiva. A própria disposição normativa já antecipa, em seu texto, o elemento de conexão pertinente à operação específica, reduzindo a *genericidade* e prevenindo o surgimento do que Carlos Santiago Nino designa como *contradições deonticas* (a atribuição de soluções normativas incompatíveis para o mesmo caso)⁵⁰.

A segunda solução tem natureza *regulatória*. Nesse contexto, a legislação tributária – conforme autoriza o art. 98 do CTN – desempenha papel essencial ao permitir que as *categorias amplas* sejam “enquadradas”, isto é, dotadas de maior *carga intensional*, mediante a incorporação de novos *referentes* que *densificam* a “classe” e preenchem as lacunas relativas ao “local” da tributação.

No que toca à competência tributária regulamentar – que, segundo os pressupostos deste trabalho, revela-se essencial para conferir mais precisão às regras gerais –, em alentada dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Paulo Arthur Cavalcante Koury sustenta a imprescindibilidade da participação do contribuinte-destinatário na elaboração de regulamentos tributários, seja como expressão da democracia participativa, seja como forma de abertura dos órgãos reguladores para um processo argumentativo⁵¹.

Sua lição cai a talho para a segunda solução aqui delineada: a formulação de regulamentos sobre as regras gerais do art. 11 da LC n. 214. Com efeito, se categorias gerais ali elencadas, por sua abstração e opacidade, reclamam técnicas de delimitação normativa, nada mais coerente do que admitir que o próprio destinatário colabore na construção dos parâmetros de “enquadramento” do elemento de conexão que melhor se harmonize com o “destino” de sua operação.

É razoável concluir que ambas as possibilidades não esvaziam os critérios do art. 11 da LC n. 214; ao contrário, conferem-lhes maior operatividade, atribuindo-lhes maior *força intensional* e, *ipso jure*, maior densidade normativa, permitindo que cumpram, de modo mais efetivo, a função constitucional própria das leis complementares: a de *definir* o “conceito” do princípio do destino, cujos vetores axiológicos estão indicados no rol exemplificativo do art. 156-A, § 5º, inciso IV, da Constituição Federal.

6. Considerações finais

As considerações precedentes evidenciam que o princípio do destino, implementado pela Reforma Tributária que instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), não apenas imprime uma nova fisionomia axiológica ao deslocar o regime prioritário para a tributação no destino, mas também inaugura uma configuração normativa distinta daquela vigente no ISS e no ICMS.

⁵⁰ NINO, Carlos Santiago. *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*. Buenos Aires: Astrea, 1989, p. 96-98.

⁵¹ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência tributária regulamentar*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017, p. 78-79.

Partiu-se da premissa de que, além da tributação na origem ser amparada em lógica de simplicidade – considerando que é mais fácil fiscalizar prestadores e produtores –, o ISS e o ICMS operavam com elementos de conexão subjetivos, restritos e denotativos.

No IBS, todavia, o art. 156-A, § 5º, IV, da Constituição e o art. 11 da LC n. 214/2025 evidenciam (i) critérios exemplificativos; (ii) categorias amplas, sem “listas”; (iii) previsão de ao menos oito elementos de conexão, subjetivos e objetivos; e (iv) a incidência em operações mistas (bens, serviços e direitos), que podem combinar elementos de conexão tangíveis e intangíveis, ampliando a margem interpretativa sobre o local de destino da tributação.

Buscou-se, assim, delimitar o *espectro* normativo do princípio do destino.

Ao fazê-lo, o artigo sustentou que a Constituição Federal trouxe, sim, um *conceito* constitucional de tributação no destino e que a LC n. 214/2025 também cumpre a função que lhe atribui o art. 146 da Constituição: *definir* esse conceito e conferir densidade normativa. Tal densidade, contudo, somente se concretiza quando observados padrões interpretativos adequados, fundamentados na teoria das classes, na lógica deôntica e na linguística.

Nesse sentido, conclui-se que permanecem indispensáveis os conceitos jurídicos já consolidados na experiência dogmática e jurisprudencial do ISS e do ICMS – especialmente quanto à definição de “bens”, “serviços”, “direitos” –, pois permitem identificar a natureza da operação e assegurar o adequado enquadramento nas categorias amplas e nas terminologias genéricas do art. 11 da LC n. 214, tais como “operação com bem móvel material”, “operação com bem imóvel” ou “serviço prestado fisicamente sobre pessoa física”.

Ademais, defendeu-se a conveniência de novos instrumentos regulatórios: (i) a ampliação do rol de regras especiais, a fim de reduzir a genericidade das regras gerais; e (ii) a edição de normas infralegais com listas indicativas de enquadramento, elaboradas com a participação do contribuinte-destinatário, de modo a conferir maior clareza, previsibilidade e operatividade ao princípio do destino.

Com essas diretrizes interpretativas e regulatórias, espera-se que o princípio do destino cumpra sua função axiológica de aproximar o local da tributação do critério de alocação da receita, assegurando clareza e densidade normativa, prevenindo disputas entre contribuintes quanto ao enquadramento e à respectiva alíquota, bem como controvérsias entre entes subnacionais acerca da titularidade da arrecadação.

7. Referências

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 225.

- BACH, Kent. Meaning. In: NADEL, Lynn (ed.). *Encyclopedia of cognitive science*. London: Macmillan, 2003. v. 2, p. 1.048.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 627-629.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 60-64.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 16.
- BENNETT, Bo. *Logically fallacious: the ultimate collection of over 300 logical fallacies*. Minneapolis, MN: [s.n.], 2012, p. 150.
- BOBBIO, Norberto. *Derecho y lógica*. Trad. Alejandro Rossi. México: UNAM, 1965, p. 14.
- BRASIL. *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)*. Art. 125 (incluído pela EC n. 132/2023). *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 160, n. 243-E, p. 1, 20 dez. 2023.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 out. 1966. Art. 3º e art. 16.
- BRASIL. *Constituição (1988)*. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 145, § 1º; art. 146; art. 156-A.
- BRASIL. *Constituição (1988)*. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 ago. 2025 (art. 156-A, § 5º, IV).
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 23 nov. 2024.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS e dá outras providências (Lei Kandir). *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 16 set. 1996. Art. 11. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 9 ago. 2025.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 1º ago. 2003. Art. 3º.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025*. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Art. 11, incisos I a IV. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025*. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 28 set. 2025.

- BRASIL. *Superior Tribunal de Justiça*. Súmula 156: “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.” Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Jurisprudencia/Sumulas/STJ-Sumula-156.aspx>. Acesso em: 27 set. 2025.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1.135.
- COPI, Irving M.; COHEN, Carl; RODYCH, Victor. *Introduction to logic*. 15. ed. New York: Routledge, 2019, p. 87.
- DEVEREUX, Michael P.; DE LA FERIA, Rita. *Designing and implementing a destination-based corporate tax*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation, 2014. (Working Paper 14/07), p. 15. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3481360>. Acesso em: 28 set. 2025.
- ECO, Umberto. *Tratado de semiótica general*. Barcelona: Lumen, 1996, p. 51.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 123.
- GUASTINI, Riccardo. *La sintaxis del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 90.
- GUASTINI, Riccardo. *Linguaggio, diritto, norme*. Torino: Giappichelli, 2011, p. 36-38.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alessandro; GUARINONI, Ricardo et al. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1993.
- HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 3. ed. Trad. A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 17.
- HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A concise introduction to logic*. 13. ed. Boston: Cengage Learning, 2019, p. 3; p. 92.
- KELLEY, David. *The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking*. 4. ed. New York: W. W. Norton & Company, 2013, p. 140.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79.
- KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *A legalidade dos regulamentos tributários: uma reconstrução a partir da legalidade processual*. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 78-79.
- MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: desafios na era da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 95.
- MILLAR, Rebecca. Echoes of source and residence in VAT jurisdictional rules. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (ed.). *Value Added Tax and direct taxation – similarities and differences*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 11.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, 4, 2007, São Paulo. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637 (esp. p. 613).
- NINO, Carlos Santiago. *Algunos modelos metodológicos de ciencia jurídica*. Buenos Aires: Astrea, 1989, p. 96-98.
- PERELMAN, Chaïm; OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 547.
- RECANATI, François. Contextualism and anti-contextualism in the philosophy of language. In: TSOHATZIDIS, Savas L. (ed.). *Foundations of speech act theory: philosophical and linguistic perspectives*. London; New York: Routledge, 1994, p. 138-166.
- RECANATI, François. Pragmatic enrichment. In: RUSSELL, Gillian; GRAFF FARA, Delia (ed.). *The Routledge Companion to Philosophy of Language*. London; New York: Routledge, 2012, p. 71.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.
- SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2009, p. 13.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 427.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.
- SPAAK, Torben. *The concept of legal competence: an essay in conceptual analysis*. Aldershot; Brookfield, VT: Dartmouth, 1994, p. 22.