

Sobre o conceito de serviços na reforma tributária do consumo

16/07/2026

Um problema

Este artigo tem por intuito discutir o conceito de “serviços” para fins da reforma tributária do consumo. Buscaremos sustentar que o significado do termo “serviço” não deve se pautar na herança do sistema anterior, mas no critério de residualidade em relação às operações com bens.

Por que a discussão importa? O artigo 11 da LC nº 214/2025, ao definir o critério de destino para fins de incidência, torna relevante o fato de a operação ter por objeto serviços ou bens.

A título de exemplo, para operações com bens móveis materiais, o “local da operação” é o da entrega ou disponibilização dos bens, como se infere do inciso I do artigo 11 da LC nº 214/2025; para a prestação de serviço prestado fisicamente sobre a pessoa física ou fruído presencialmente por pessoa física, é o local da prestação do serviço, como se depreende do inciso IV; para o caso de serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários, o local da prestação do serviço, nos termos do inciso V do artigo 11; nos termos do inciso X do artigo 11, para outras operações com bens ou serviços não previstas nos incisos do artigo 11, o local será (a) o do domicílio do adquirente caso a operação seja onerosa e o adquirente seja residente ou domiciliado no país, (b) o do domicílio do destinatário, caso a operação não seja onerosa ou seja onerosa mas o adquirente não seja residente ou domiciliado no Brasil ^[1].

Divulgação



Google Gemini

Imaginemos, por exemplo, uma operação que tenha por objeto o fornecimento de bem produzido sob encomenda. Se a operação for considerada com “bem”, o local da operação seria o da entrega do bem (inciso I do artigo 11); se se entender que se trata de prestação de serviço prestado fisicamente sobre bem móvel (que não nos parece o caso), poder-se-ia entender que o local da operação é o da prestação do serviço; se se entender que é serviço não presencial, poderia incidir a regra residual do inciso X, de modo que a incidência se daria no local do domicílio do adquirente, caso a operação onerosa se dê com residente ou domiciliado no Brasil, ou no domicílio do destinatário, caso seja operação não onerosa ou o adquirente não seja residente ou domiciliado no país.

**Charles McNaughton**

Portanto, não há dúvidas de que a definição do que é operação com serviço, ou bem, torna-se relevante para a definição do local da incidência e, conseqüentemente, do sujeito ativo do IBS e da alíquota aplicável, nos termos do inciso VII do §1º do artigo 156-A do Texto Constitucional.

Há ainda dois fatores sobre os quais poderíamos refletir: os artigos 7º e 7º-A da LC n. 214/2025 estabelecem critérios pertinentes para a aplicação de regimes tributários na reforma tributária do consumo. Vale examinar como tais disposições interferem na qualificação de uma operação como bem ou serviço.

Nosso plano de artigo é o seguinte: primeiro, trataremos do critério legal e constitucional para demarcação dos bens e serviços; em seguida, enfrentaremos tal critério à luz do artigo 7º; e, por último, com base no artigo 7º-A da LC nº 214/2025.

Por um critério legal e constitucional

A EC nº 132/2023, com a consciência da importância do conceito de serviço, não deixou de tratar do tema.

De fato, o § 8º do artigo 156-A do Texto Constitucional prescreve que a lei complementar que institui o IBS poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

Daí já podemos verificar, do texto constitucional, o caráter residual da noção de serviço: qualquer definição empreendida pela lei complementar não poderá alcançar operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

Vemos daí o vetor da prevalência dos bens alçado ao texto constitucional: ali, onde houver bem, não há serviço.

Quando se observa a LC nº 214/2025, nos termos do inciso I do artigo 3º, tem-se as seguintes definições:

“I – operações com:

- a) bens: todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;*
- b) serviços: todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;”*

Não estamos entre aqueles que enxergam, neste caso, um erro lógico na classificação pela negativa. Uma circunstância é a tentativa de se definir pela negativa, indicando exemplos que não se enquadram em um conceito. Aqui, não se esgota a extensão da classe, por falta de critério unificador. Outra, porém, é tomar uma universalidade que se divide em duas: uma classe *k* definida positivamente, outra *k'* por ser composta dos elementos que não pertencem a *k*.

Se dizemos: um cachorro não é um gato, nem um cavalo, não definimos, de modo claro, o que é um cachorro. Mas, se apontamos: todos os animais que não são seres humanos, temos critério claríssimo para dizer que um cavalo, uma ave ou um peixe pertencem à classe.

O critério para uma operação ser classificada como operação com bem é amplo: o signo “envolvam” indica uma conexão entre a operação e o bem. Assim, ainda que a operação envolva um fazer, parece-nos que o “ser com bem” prevalece. Apenas o que “não envolve bem” é serviço. Qual a decorrência de tal previsão? Em nossa interpretação, elementos históricos geralmente utilizados para se demarcar serviços não se aplicam para o IBS e a CBS.

Gostaríamos de ponderar o seguinte: desde a dialogia de Mikhail Bakhtin, “toda enunciação, mesmo na forma imobilizada da escrita, é uma resposta a alguma coisa e é construída como tal.” [2] As normas jurídicas, diríamos, representam escolhas diante de múltiplas possibilidades. O legislador seleciona aquela que julga axiologicamente positiva, rejeitando possibilidades que são descartadas.

Nesse contexto, um texto constitucional e legal que expressamente adota um critério residual assim o faz como quem assinala ao intérprete: “ei, estamos criando um critério novo. Não se apegue à tradição”.

Por essa linha, dizemos: se o serviço é residual e tudo o que “envolve” bem não é operação com serviço, então, os tradicionais critérios para se julgar o que é serviço já não convêm.

De fato, são operações com bens todas aquelas que envolvam o fornecimento de bens, independentemente de o bem ser (a) feito sob encomenda, (b) customizado, ou (c) de o destinatário estar na indústria, no comércio ou nos serviços.

Assim, por exemplo, se no RE 605.552, o STF (Supremo Tribunal Federal) decidiu que incidia ISS sobre medicamentos manipulados sob encomenda, à luz do item 4.07 da lista de serviços da

LC nº 116/2003 ^[3], entendemos que o mesmo raciocínio não seria aplicável sob a égide da reforma, haja vista que medicamentos são bens materiais e, portanto, as operações que os têm por objeto são “operações que envolvem bens”. Assim, neste caso, o “local da operação” seria o da disponibilização ou entrega do bem.

Se, ao mesmo tempo, no RE 688.223, o STF entendeu que o licenciamento de softwares é serviço para fins de ISS, o critério também não seria aplicável para o IBS e CBS, pois, afinal, software é um bem imaterial ^[4]. Se bem que, neste caso, o ser serviço ou bem não traria diferenças, eis que incidiria o inciso X do artigo 11, de modo que a incidência se daria no domicílio do adquirente, desde que residente ou domiciliado no Brasil e que a operação seja onerosa.

Decisões judiciais não devem ser aplicadas dissociadas das razões jurídicas que as fundamentam. As alterações normativas hão de aguçar a sensibilidade do aplicador, seja observando as sutilezas das mudanças, seja conferindo concretude às inovações, transformando prescrições gerais e abstratas em realidade pragmática no sistema jurídico.

Para além do argumento da dialogia e do conteúdo do texto, gostaríamos de apresentar um fundamento consequencialista, mas que se pauta na segurança jurídica: considerando-se que a jurisprudência é construída com o tempo, exigindo uma maturação que gera incerteza antes de soluções definitivas serem adotadas, cremos que aplicar o critério legal, abdicando da alternativa de tentar trazer a herança pragmática para o IBS e a CBS, nos gera a vantagem de um critério constitucional e legislativo, já conhecido, ser aplicável para consolidar entendimentos e sanar dúvidas. Tal escolha, assim, vai ao encontro de princípios da reforma como a simplicidade e a transparência — no sentido de clareza.

Operação com bem e serviço

Pode ser o caso, ainda, de existirem duas ou mais prestações conexas em um mesmo negócio jurídico. Nessa hipótese, é preciso entender como se dará a qualificação de cada uma delas.

Nos termos do artigo 7º da LC n. 214/2025, a regra geral é a da obrigatoriedade de especificação de cada fornecimento e do respectivo valor, com tratamento separado de cada operação, que deve vir discriminada de modo distinto no documento fiscal eletrônico.

Há, porém, duas exceções: a do inciso I, para o caso de todos os fornecimentos estarem sujeitos ao mesmo tratamento tributário; e a do inciso II, para o caso de algum dos fornecimentos poder ser considerado principal e os demais, seus acessórios, hipótese em que se considerará haver fornecimento único, aplicando-se a ele o tratamento tributário correspondente ao fornecimento principal.

Com relação à regra do inciso I, o § 1º prescreve que há tratamento tributário distinto caso os fornecimentos estejam sujeitos a regras diferentes em relação à incidência, regimes de tributação, isenção, momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, alíquota, sujeição passiva e não cumulatividade. Assim, se a qualificação como serviço, no caso concreto, implicar critério espacial distinto de uma qualificação com bem, o tratamento não poderia ser unitário.

Porém, mesmo nessa hipótese, se o fornecimento do serviço ou do bem for acessório, considera-se o tratamento do item principal. Para tal fim, consideram-se fornecimentos acessórios aqueles que sejam condição ou meio para o fornecimento principal, como se depreende do § 2º do artigo 7º da LC n. 214/2025.

Não nos olvidemos de que, caso haja cobrança unificada de diferentes fornecimentos em desacordo com o disposto acima, cada fornecimento será considerado independente para todos os fins e a base de cálculo correspondente a cada um será arbitrada na forma do artigo 13 da LC n. 214/2025.

Assim, por exemplo, se há a instalação de um aparelho vendido, tais prestações podem ser consideradas uma única: no caso, a compra e venda absorve a instalação, já que esta é meio para o uso do item pelo adquirente.

Cremos que haja uma tendência de os serviços serem considerados acessórios das operações com bem, o que confirmaria o critério da residualidade. Poderia, porém, ser o caso inverso: um bem ser acessório do serviço, isto é, ser disponibilizado para que uma prestação de serviços ocorresse.

Nesse caso, parece-nos que o artigo 7º cria uma aparente exceção à regra da residualidade, em razão da prevalência fática do serviço frente ao bem fornecido.

Dizemos aparente porque o artigo 7º unifica duas prestações em uma única, ao passo que o critério da residualidade é relevante para demarcar individualmente qual o tipo de prestação que se qualifica.

Critério do art. 7º-A

Outra norma de solução de antinomias entre regimes jurídicos prevista na LC nº 214/2025 é a do artigo 7º-A. O dispositivo prevê que, caso seja possível a aplicação de mais de um dos seguintes institutos à mesma operação, prevalecerá a ordem de aplicação a seguir:

- I – redução a zero de alíquota;*
- II – suspensão com conversão em alíquota zero;*
- III – isenção;*
- IV – diferimento; e*
- V – redução de alíquota distinta daquela de que trata o inciso I.*

O parágrafo único dispõe que, caso seja possível a aplicação de mais de uma redução de alíquota à mesma operação: somente em caso de previsão expressa haverá a aplicação cumulativa das reduções; e, não havendo previsão de cumulação, prevalecerá a maior redução.

Assim, poderíamos cogitar se tal dispositivo poderia ser aplicável para qualificar um serviço diante de uma operação de bem, caso o serviço seja tributado com alíquota zero, por exemplo, e o bem, não.

A resposta nos parece negativa em termos de justificativa de qualificação. Interpretamos que o artigo 7º-A incide em um momento em que a qualificação jurídica já está determinada: é um problema de intersecção normativa sobre uma mesma classe, não uma questão de qual a classe para um mesmo fato. Eis norma que soluciona antinomia de regimes, em casos de intersecções normativas.

Assim, o tipo de tributação do bem ou do serviço não nos parece ser um critério para demarcar se uma operação é bem ou serviço, sendo a residualidade o critério aplicável.

Palavras finais

Aonde chegamos? Uma transação que envolve bem material ou imaterial é qualificada como operação com bem, devendo-se apontar que a categoria “serviço” é dotada de aplicabilidade residual, verificada quando a operação não envolver a disponibilização de um bem. Assim, o intérprete deveria dar prioridade ao texto legal sobre os critérios jurisprudenciais do regime anterior, a fim de proporcionar a aplicação de uma decisão legislativa que todos conhecem previamente, em prol da transparência e da segurança jurídica.

Por outro lado, na hipótese de duas prestações distintas estarem relacionadas, mas uma a ser considerada como acessória da outra, a principal absorve a acessória. Aqui, não se trata de critério para identificar uma operação isolada, mas de saber como podem se relacionar prestações distintas em um mesmo contexto.

Finalmente, o critério do regime tributário aplicável, previsto no artigo 7º-A da LC nº 214/2025, não nos parece pertinente para definir a qualificação jurídica, mas sim para reger a aplicação normativa de regimes diferentes sobre uma mesma classe de fatos.

Postas tais conclusões, esperamos que o novo regime evolua de modo harmônico, evitando-se disputas e incertezas.

[1] Para tal fim, lembremos que adquirente é a) aquele obrigado ao pagamento ou a qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço; b) nos casos de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação por conta e ordem ou em nome de terceiros, aquele por conta de quem ou em nome de quem decorre a obrigação de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço. Já destinatário é aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não.

[2] BAKHTIN, Mikhail. Marxismo e filosofia da linguagem. 12ª ed. São Paulo: Hucitec, 2006, p. 99.

[3] STF, RE 605.552/RS (Tema 379), Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 05/08/2020, DJe 06/10/2020.

[4] STF, RE 688.223/PR (Tema 590), Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 06/12/2021, DJe 03/03/2022.



Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jul-16/reflexoes-sobre-o-conceito-de-servicos-na-reforma-tributaria-do-consumo/>