

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS**

**Faculdade de Direito da UFMG**

**Programa de Pós-Graduação em Direito**

**IVONE PARENTE TEIXEIRA ZOPPELLO**

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE SERVIÇOS DIGITAIS – ASPECTO ESPACIAL E  
EMENDA CONSTITUCIONAL 132**

Belo Horizonte  
2025

IVONE PARENTE TEIXEIRA ZOPPELLO

**TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE SERVIÇOS DIGITAIS – ASPECTO ESPACIAL E  
EMENDA CONSTITUCIONAL 132**

Dissertação de mestrado apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em Direito da  
Universidade Federal de Minas Gerais como  
um dos requisitos da obtenção do Grau de  
Mestre em Direito

Área de Concentração: Direito e Justiça

Linha de Pesquisa: Poder, Cidadania e  
Desenvolvimento no Estado Democrático de  
Direito

Área de Estudo: Justiça Tributária e Segurança  
Jurídica

Orientador: Prof. Dr. Onofre Alves Batista  
Júnior.

Belo Horizonte  
2025

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

|      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Z88t | <p>Zoppello, Ivone Parente Teixeira</p> <p>Tributação do consumo de serviços digitais [manuscrito]: aspecto espacial e Emenda Constitucional 132 / Ivone Parente Teixeira Zoppello. - 2025.</p> <p>208 f.</p> <p>Orientador: Onofre Alves Batista Júnior.</p> <p>Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.</p> <p>Bibliografia: f. 199-208.</p> <p>1. Direito tributário - Brasil - Teses. 2. Reforma tributária - Legislação - Brasil - Teses. 3. Impostos - Teses.1. Batista Júnior, Onofre Alves. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.</p> |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO



## FOLHA DE APROVAÇÃO

*TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE SERVIÇOS DIGITAIS - ASPECTO  
ESPACIAL E EMENDA CONSTITUCIONAL 132*

**IVONE PARENTE TEIXEIRA ZOPPELLO**

Dissertação submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Direito, como requisito para obtenção do grau de mestre em DIREITO, área de concentração DIREITO E JUSTIÇA.

Aprovada em 06 de março de 2025, pela banca constituída pelos membros:

Prof(a). Onofre Alves Batista Júnior – Orientador  
UFMG

Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva  
UFMG

Prof(a). Alessandra Machado Brandão Teixeira  
PUC Minas

Belo Horizonte, 14 de abril de 2025.

Marcelo Maciel  
Ramos:01347711686

Assinado de forma digital por  
Marcelo Maciel  
Ramos:01347711686  
Dados: 2025.04.14 16:03:21 -03'00'

Marcelo Maciel Ramos  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG

## DEDICATÓRIA

À minha mãe, exemplo de força e resiliência, que mesmo diante das dificuldades que a vida lhe impôs, jamais deixou de incentivar o desenvolvimento intelectual e de ensinar, pelo seu próprio exemplo, que o estudo é o caminho para a transformação. Sua fé na educação moldou quem sou, e este trabalho é, em grande parte, um reflexo do que aprendi com ela.

À minha filha, Bianca, razão da minha existência e fonte inesgotável de amor e inspiração, a quem desejo ser motivo de orgulho e inspiração, para que ela saiba que o aprendizado e a dedicação são caminhos que nos transformam e nos fortalecem. Que este trabalho seja um testemunho de que os sonhos são possíveis, desde que trilhados com esforço e dedicação. Desejo que ela sempre encontre no conhecimento a liberdade e as oportunidades que a vida pode oferecer.

Ao meu marido, Fabio, meu companheiro nesta jornada, que soube compreender cada momento de ausência e renúncia, sempre me oferecendo apoio, incentivo e palavras de encorajamento.

Às minhas irmãs, Ivoni e Ivonilda, que desde sempre acreditaram em mim mais do que eu mesma, enxergando o meu potencial e impulsionando-me a seguir em frente.

Às minhas sobrinhas Stella e Rafaella e ao meu sobrinho Otávio, a quem espero inspirar com esta caminhada, mostrando que o conhecimento é uma ferramenta poderosa e que a persistência sempre traz recompensas.

À minha sogra Cida, aos meus cunhados e cunhada Cesar, Natália e Fernando, pelo incentivo, carinho e pelas palavras de apoio nos momentos em que mais precisei.

As minhas amigas, que compreenderam minha ausência e respeitaram minhas escolhas ao longo desses intensos 24 meses, torcendo com cada avanço e vibrando com cada conquista. Em especial, à Elaine que me segurou quando pensei em desistir, oferecendo não apenas palavras de incentivo, mas uma força genuína que me fez seguir adiante.

Dedico este trabalho a todos aqueles que, de alguma forma, fizeram parte dessa caminhada e que, com gestos generosos, e foram tantos, contribuíram para que este sonho se tornasse realidade. À Mariana, que me disse que eu seria capaz de acessar o programa de pós-graduação da UFMG, plantando em mim a semente da possibilidade. Àqueles que, antes mesmo do início do curso e ao longo dele, me emprestaram livros, compartilhando conhecimento e ajudando na construção deste projeto. A Alessandra, com extrema generosidade, doou seu tempo para me preparar para a fase oral do exame, um desafio inédito para mim, oferecendo-me um simulado que foi fundamental para minha confiança e desempenho. E minha equipe e a todos que, com palavras, incentivo ou simplesmente sua presença, me fortaleceram e me fizeram acreditar que era possível chegar até aqui.

## AGRADECIMENTOS

Fazer um mestrado na UFMG foi a realização de um sonho. Estar nesta instituição, berço de grandes mentes, e poder conviver com algumas delas foi um privilégio que marcou profundamente minha trajetória acadêmica e pessoal.

Agradeço, primeiramente, ao meu **orientador, Prof. Onofre**, pelo suporte, paciência e orientação precisa, que foram essenciais para que este trabalho se concretizasse. Seu olhar crítico e sua capacidade de enxergar além das palavras foram fundamentais para que esta pesquisa se tornasse mais relevante e significativa.

Aos **professores da UFMG**, que compartilharam não apenas conhecimento, mas também inspiração e incentivo ao longo destes dois anos. Em especial, ao **Prof. Paulo Coimbra e à Prof.a Alessandra Brandão**, que participaram da banca de qualificação e foram essenciais para tornar este projeto de pesquisa mais interessante e útil. Ao **Prof. André Mendes**, cuja inteligência e brilhantismo me encantavam antes mesmo de suas sábias lições, e que, com sua capacidade reflexiva, tornou cada aula ainda mais marcante.

Aos professores que transformaram suas disciplinas em experiências memoráveis: **Prof. Alexandre Alkmin e Prof. Fernando**, cujas aulas de direito internacional foram assertivas e inesquecíveis. À **Prof.a Mizabel**, que nos brindava não apenas com sua inteligência e sagacidade, mas também com seu cuidado – expresso até nos lanchinhos que gentilmente nos oferecia. Ao **Prof. Thomas**, cuja mente brilhante nos conduziu com paixão pelo intrincado mundo da interpretação do direito. Ao **Prof. Parentoni**, que teve um papel fundamental na difícil missão de conectar o direito à tecnologia, um tema essencial para o universo tributário. E à **Prof.a Mônica**, um ser humano excepcional, cuja empatia fez toda a diferença na minha experiência com as aulas de metodologia.

Aos **colegas de mestrado**, que tornaram essa caminhada mais enriquecedora e inspiradora. Independentemente da idade, cada um carregava consigo a mesma sede de conhecimento, o mesmo entusiasmo por aprender e o mesmo compromisso com a construção de um pensamento crítico. Foram momentos de troca, de incentivo e de crescimento mútuo, e sou grata por cada conversa, cada discussão acadêmica, cada risada compartilhada nos corredores e cada apoio nos momentos de maior desafio.

Meu reconhecimento também vai para a **SONDA**, empresa onde trabalho, por ter uma cultura que me permitiu conciliar minha rotina profissional com a realização deste sonho. Em especial, agradeço ao **David**, que compreendeu que essa empreitada contribuiria para meu crescimento profissional e não hesitou em me apoiar.

*Acredite em si mesmo e vá em frente.  
Lembre-se de que a única maneira de alcançar o impossível  
é acreditar que ele é possível.  
(Charles Kingsleigh - Alice no País das Maravilhas)*

## RESUMO

A reforma tributária brasileira, introduzida pela Emenda Constitucional (EC) n.º 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar (LC) n.º 214/2025, marca uma transformação profunda no sistema tributário nacional. Com o objetivo de substituir um modelo fragmentado e cumulativo, a reforma propõe um sistema mais eficiente e alinhado às demandas da economia digital. As principais inovações incluem a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS), estruturados com base no princípio do destino. Esse princípio redefine o aspecto espacial do fato gerador ao determinar a incidência tributária no local de consumo, promovendo maior justiça fiscal e redistribuição de receitas para regiões consumidoras, com vistas à redução das desigualdades regionais. No contexto da economia digital, em que predominam transações imateriais e a ausência de fronteiras físicas, o critério tradicional de tributação na origem mostra-se inadequado. O conceito de *nexo digital*, regulamentado pela LC n.º 214/2025, inova ao vincular atividades virtuais a uma jurisdição tributária com base em critérios técnicos, como a geolocalização do consumidor, o endereço IP e outros dados digitais. Essa abordagem moderna busca assegurar maior clareza e segurança jurídica, ao mesmo tempo em que se alinha às melhores práticas internacionais. A reforma, contudo, enfrenta desafios significativos. A transição para o novo sistema exige uma infraestrutura tecnológica robusta, regulamentação detalhada e cooperação efetiva entre União, estados e municípios. O princípio do destino, embora tenha potencial para promover a justiça fiscal, gera resistência entre estados mais industrializados, que tradicionalmente concentravam arrecadação com base no modelo de origem. Para minimizar esses impactos, foram previstos mecanismos de compensação e um período de transição gradual. A tributação de serviços digitais, como *streaming* e comércio eletrônico, ilustra bem essas complexidades. O conceito de *nexo digital* busca responder a questões, tais como a determinação do local de incidência tributária e a identificação do responsável pelo recolhimento dos tributos. Embora a LC n.º 214/2025 ofereça diretrizes importantes, sua eficácia depende de uma harmonização normativa, sistemas tecnológicos eficientes e fiscalização adequada. Do ponto de vista jurídico, a EC n.º 132/2023 e a LC n.º 214/2025 introduzem avanços teóricos relevantes, revisitando os fundamentos da tributação à luz das novas dinâmicas econômicas. A interdisciplinaridade, integrando perspectivas jurídicas, econômicas e tecnológicas, é essencial para avaliar a compatibilidade dessas normas com princípios constitucionais como isonomia, eficiência e segurança jurídica. Além disso, a análise de experiências internacionais bem-sucedidas fortalece a compreensão de como essas inovações podem modernizar a tributação brasileira. Por fim, conclui-se que a reforma tributária representa um marco significativo rumo à modernização e à adaptação do Brasil às demandas de uma economia digital globalizada. Se implementada com eficiência e superando os desafios operacionais, tem o potencial de reduzir desigualdades regionais, fortalecer o pacto federativo e aumentar a competitividade nacional. Mais do que uma simples mudança normativa, essa reforma pode se tornar um motor para o desenvolvimento econômico sustentável, alinhando o sistema tributário brasileiro às exigências do século XXI.

**Palavras-chave:** *Reforma tributária; Princípio do destino; Economia digital; Justiça fiscal; Tributação de serviços digitais.*

## ABSTRACT

The Brazilian tax reform, introduced by Constitutional Amendment (EC) No. 132/2023 and regulated by Complementary Law (LC) No. 214/2025, marks a profound transformation in the national tax system. Aiming to replace a fragmented and cumulative model, the reform proposes a more efficient system aligned with the demands of the digital economy. The main innovations include the creation of the Goods and Services Tax (IBS) and the Contribution on Goods, Services (CBS), Selective Tax (IS), structured based on the destination principle. This principle redefines the spatial aspect of the taxable event by determining tax incidence at the place of consumption, promoting greater tax fairness and redistribution of revenues to consumer regions, thus reducing regional inequalities. In the context of the digital economy, characterized by intangible transactions and the absence of physical borders, the traditional origin-based taxation criterion proves inadequate. The concept of digital nexus, regulated by LC No. 214/2025, innovates by linking virtual activities to a tax jurisdiction based on technical criteria such as consumer geolocation, IP addresses, and other digital data. This modern approach seeks to ensure greater clarity and legal certainty while aligning with international best practices. However, the reform faces significant challenges. Transitioning to the new system requires robust technological infrastructure, detailed regulation, and effective cooperation among federal, state, and municipal entities. Although the destination principle has the potential to promote tax fairness, it generates resistance from more industrialized states that traditionally concentrated revenue under the origin-based model. To mitigate these impacts, mechanisms for compensation and a gradual transition period have been proposed. The taxation of digital services, such as streaming and e-commerce, illustrates these complexities. The digital nexus concept seeks to address issues such as determining the location of tax incidence and identifying the party responsible for tax collection. While LC No. 214/2025 provides important guidelines, its effectiveness depends on normative harmonization, efficient technological systems, and adequate enforcement. From a legal perspective, EC No. 132/2023 and LC No. 214/2025 introduce significant theoretical advances, revisiting the fundamentals of taxation in light of new economic dynamics. An interdisciplinary approach, integrating legal, economic, and technological perspectives, is essential to assess the compatibility of these norms with constitutional principles such as equality, efficiency, and legal certainty. Additionally, the analysis of successful international experiences strengthens the understanding of how these innovations can modernize Brazilian taxation. In conclusion, the tax reform represents a significant milestone toward modernization and Brazil's adaptation to the demands of a globalized digital economy. If implemented efficiently, with investments and overcoming operational challenges, it has the potential to reduce regional inequalities, strengthen the federal pact, and increase national competitiveness. More than a mere normative change, this reform can become a driving force for sustainable economic development, aligning Brazil's tax system with the demands of the 21st century.

**Keywords:** *Tax reform; Destination principle; Digital economy; Tax fairness; Digital services taxation.*

## Sumário

|        |                                                                                                        |     |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.     | INTRODUÇÃO.....                                                                                        | 13  |
| 2.     | A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 .....                                                                     | 21  |
| 2.1.   | Histórico – a reforma que transpassou vários governos .....                                            | 23  |
| 2.2.   | Exploração da EC 132/2023 .....                                                                        | 33  |
| 2.2.1. | Objetivos centrais da EC 132/2023 .....                                                                | 34  |
| 2.2.2. | Críticas ao novo modelo de tributação da EC 132/2023 e ao PLP 68/24<br>convertido na LC 214/2025 ..... | 63  |
| 2.2.3. | Projeções Irrealistas e seus Impactos na Aceitação da Reforma Tributária de 2023<br>.....              | 67  |
| 2.2.4. | Gradualidade vs. Disrupção na Reforma Tributária de 2023 .....                                         | 68  |
| 2.2.5. | Desafios na implementação e necessidade de aperfeiçoamento.....                                        | 83  |
| 3.     | O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR .....                                                               | 85  |
| 3.1.   | Origem ou destino .....                                                                                | 87  |
| 3.2.   | A teoria do fato gerador e o aspecto espacial .....                                                    | 89  |
| 3.3.   | Fundamentos doutrinários da teoria do fato gerador .....                                               | 92  |
| 3.4.3. | Aspecto espacial .....                                                                                 | 103 |
| 3.4.4. | Territorialidade .....                                                                                 | 107 |
| 4.     | O ASPECTO ESPACIAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 .....                                                 | 111 |
| 4.1.   | Possíveis consequências na organização da atividade econômica .....                                    | 115 |
| 4.1.1. | A Transição do Critério de Arrecadação: Origem para Destino .....                                      | 115 |
| 4.1.2. | Planejamento tributário.....                                                                           | 119 |
| 4.1.3. | Alternativas de Planejamento: Foco em Gestão de Créditos e Fluxo de Caixa<br>121                       |     |
| 4.1.4. | Neutralidade Fiscal: Um Desafio no Sistema Tributário Brasileiro .....                                 | 124 |
| 4.1.5. | Conflitos de Competência e Riscos à Segurança Jurídica .....                                           | 125 |
| 4.1.6. | Impactos do aspecto espacial na autonomia e na gestão fiscal dos Estados e<br>Municípios.....          | 125 |
| 4.1.7. | Período de Transição e os Desafios de Implementação.....                                               | 127 |
| 4.1.8. | Imposto Seletivo e Impactos.....                                                                       | 128 |

|        |                                                                                            |     |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1.9. | Desafios e perspectivas para o futuro do aspecto espacial .....                            | 128 |
| 5.     | A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS .....                                                   | 131 |
| 5.1.   | Definição .....                                                                            | 131 |
| 5.2.   | Histórico .....                                                                            | 133 |
| 5.3.   | Controvérsias .....                                                                        | 134 |
| 5.4.   | Experiências estrangeiras .....                                                            | 136 |
| 5.5.   | A evolução dos serviços digitais e seus possíveis impactos .....                           | 137 |
| 5.5.1. | Princípios Tributários na Economia Digital .....                                           | 140 |
| 6.     | A LEI COMPLEMENTAR: REGULAMENTAÇÃO E IMPACTOS DO NEXO DIGITAL NA TRIBUTAÇÃO .....          | 147 |
| 6.1.   | Lei Complementar de regulação do aspecto espacial do IBS/CBS .....                         | 149 |
| 6.1.1. | A importância da Lei Complementar no contexto da EC 132/2023 .....                         | 150 |
| 6.1.2. | A relação entre a Lei Complementar e a harmonização do sistema tributário federativo ..... | 152 |
| 6.2.   | A relevância do nexo digital na tributação moderna .....                                   | 155 |
| 6.3.   | Aspecto Espacial na tributação do IBS e CBS .....                                          | 158 |
| 6.3.1. | Definição do Aspecto Espacial e sua Aplicação Prática .....                                | 159 |
| 6.3.2. | Regras específicas para serviços digitais e bens imateriais .....                          | 160 |
| 6.3.3. | Critérios de localização do consumo .....                                                  | 163 |
| 6.3.4. | Desafios Tecnológicos e Operacionais .....                                                 | 165 |
| 6.4.   | Redação da Lei Complementar .....                                                          | 168 |
| 6.4.1. | Estrutura e Dispositivos Fundamentais da Lei Complementar .....                            | 169 |
| 6.4.2. | Regras Específicas para Transações Digitais .....                                          | 172 |
| 6.4.3. | Obrigações Acessórias para Empresas e Mecanismos de Fiscalização .....                     | 175 |
| 6.5.   | Impactos econômicos e jurídicos .....                                                      | 179 |
| 6.5.1. | Redistribuição de Receitas Tributárias .....                                               | 179 |
| 6.5.2. | Segurança Jurídica .....                                                                   | 180 |
| 6.5.3. | Competitividade Empresarial .....                                                          | 180 |
| 6.6.   | Tributação da Economia Digital: Uma Análise Comparativa Internacional .....                | 185 |

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 7. CONCLUSÃO..... | 188 |
| REFERÊNCIAS ..... | 199 |

## 1. INTRODUÇÃO

Como garantir justiça fiscal e eficiência na tributação de serviços digitais no Brasil, considerando os desafios da economia digital e a implementação da EC 132/2023? Essa é uma das questões centrais que emergem no cenário da economia digital, onde inovações tecnológicas têm transformado as estruturas econômicas globais. Essas mudanças desafiam paradigmas tradicionais, redesenhando as bases do consumo, da produção e da prestação de serviços, e exigem a formulação de novos modelos fiscais adaptados à complexidade contemporânea.

No epicentro dessa revolução, a economia digital se destaca como vetor de disrupção, introduzindo modelos de negócios baseados na virtualidade e na desmaterialização das transações econômicas.<sup>1</sup> Essa configuração desafia as estruturas fiscais tradicionais, concebidas para uma realidade econômica predominantemente analógica, física e territorial, criando um vácuo regulatório e operacional que exige soluções inovadoras.

Nesse contexto, o Brasil enfrenta desafios particularmente complexos devido à histórica fragmentação do seu sistema tributário. Caracterizado por uma multiplicidade de tributos sobre o consumo, cobrados de maneira cumulativa e frequentemente redundante, o sistema brasileiro é reconhecido pela elevada carga burocrática, que prejudica a competitividade econômica e a eficiência da arrecadação tributária.

Esse cenário reflete a ausência de decisões coordenadas para enfrentar as distorções estruturais do sistema, uma falha que, segundo Fernando Rezende e Vilma da Conceição Pinto, tem suas raízes no modelo fiscal brasileiro.

A autonomia financeira pleiteada foi a autonomia para gastar, não a competência para instituir os tributos necessários ao financiamento do gasto. [...] A ausência de decisões requeridas para o adequado enfrentamento dos desafios à construção de um novo federalismo fiscal ampliou as distorções vigentes, tornando mais evidente a necessidade de serem adotadas medidas enérgicas a respeito.<sup>2</sup>

Tal afirmação demonstra a urgência de uma reforma tributária abrangente, capaz de mitigar os entraves existentes e melhorar a eficiência do sistema.

---

<sup>1</sup> CANEN, Doris. *Desafios na tributação das novas tecnologias: debates atuais*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. p. 15-16.

<sup>2</sup> REZENDE, Fernando; PINTO, Vilma da Conceição. Tributação e o financiamento das responsabilidades do Estado. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 619.

Neste contexto, a Emenda Constitucional 132/2023 surge como um marco relevante na Reforma Tributária, prometendo modernizar e simplificar o sistema tributário nacional. Entre suas inovações centrais estão a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), que visam substituir a miríade de tributos incidentes sobre o consumo por uma estrutura mais coesa e alinhada com práticas internacionais. Baseados no princípio do destino, o qual estabelece que a tributação deve ocorrer no local onde os bens ou serviços são consumidos (destino), em vez de onde foram produzidos (origem), esses tributos representam uma ruptura com o modelo tradicional. Historicamente, o modelo centrado na origem acentuou desigualdades regionais ao concentrar a arrecadação em estados mais industrializados, prejudicando as regiões de maior consumo.

Nesse contexto, debates internacionais e nacionais sobre a implementação de tributos baseados no consumo frequentemente mencionam o IVA-Dual (Imposto sobre Valor Adicionado Dual)<sup>3</sup>, um modelo amplamente discutido por estudiosos e organismos internacionais como uma forma eficaz de partilhar receitas tributárias entre os diversos níveis de governo. Embora o IBS e a CBS possuam características próprias, o IVA-Dual oferece uma visão complementar para a aplicação do princípio do destino, mostrando como a arrecadação pode ser compartilhada de maneira equitativa entre União, estados e municípios, alinhando-se às necessidades do federalismo fiscal brasileiro.

Conforme Carpinetti e Marinho, o IVA-Dual permite maior justiça fiscal ao assegurar:

a aplicação do princípio do destino no IVA-Dual assegura que a arrecadação tributária seja distribuída de maneira equitativa entre os estados e municípios, de acordo com o consumo efetivo de bens e serviços. Isso é especialmente importante em um país com grandes disparidades regionais como o Brasil.<sup>4</sup>

A economia digital, por sua vez, exacerba a complexidade tributária devido à sua natureza imaterial e globalizada. Serviços como *streaming*, comércio eletrônico e plataformas digitais operam em um espaço virtual onde a localização do prestador e do tomador de serviços nem sempre coincide de forma clara com as divisões territoriais tradicionais. Desse modo, o princípio do destino surge como uma solução potencial para mitigar desigualdades federativas

---

<sup>3</sup> O IVA dual é um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) que divide a competência tributária entre diferentes níveis de governo, geralmente nacional e subnacional (no federalismo brasileiro – União, estados e municípios). Nesse sistema, tanto o governo federal quanto os governos subnacionais têm autonomia para instituir e arrecadar o IVA, cada um aplicando alíquotas distintas sobre a mesma base tributária, ou seja, sobre as transações de bens, serviços e circulação econômica.

<sup>4</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 432.

e promover maior equidade na distribuição de receitas tributárias. Contudo, sua implementação não está isenta de desafios práticos e conceituais. Estudos apontam que "a aplicação do princípio do destino na tributação digital pode reduzir desigualdades regionais, mas depende de mecanismos de governança cooperativa para mitigar as dificuldades operacionais e evitar a evasão fiscal".<sup>5</sup>

Um dos aspectos mais críticos está relacionado à definição espacial do fato gerador em operações digitais. A transição para um modelo tributário baseado no destino exige a determinação precisa do local da operação – se o ponto de incidência tributária deve ser o endereço IP<sup>6</sup> do consumidor, o local de residência ou a localização dos servidores envolvidos na transação. Essa indefinição pode gerar insegurança jurídica e abrir margem para litígios, especialmente em um ambiente onde os interesses federativos frequentemente entram em colisão. Conforme Dias Júnior, "as inovações tecnológicas desafiam os sistemas tradicionais, especialmente no que tange à territorialidade tributária, impondo a necessidade de redefinir conceitos como estabelecimento permanente e local de incidência fiscal, sob risco de insegurança jurídica".<sup>7</sup>

No dia 16 de janeiro de 2025, o presidente Luiz Inácio Lula da Silva sancionou o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, que regulamenta a reforma tributária sobre o consumo. A nova legislação, agora convertida em Lei Complementar 214/2025, vem sendo discutida há mais de três décadas. A aprovação final do projeto pelo Congresso Nacional ocorreu no fim de 2024. Essa lei define critérios como o local do domicílio do adquirente ou a localização do IP do dispositivo usado na transação para determinar o local de incidência do imposto, buscando maior clareza e segurança jurídica. Embora represente um passo importante, sua implementação requer robustez tecnológica e ajustes legais para evitar conflitos jurisdicionais. Como destacado por Carpinetti e Marinho:

o artigo 11 do PLP 68/2024 apresenta critérios como o local do domicílio do adquirente ou a localização do IP do dispositivo usado na transação para definir o local de incidência do imposto. Entretanto, a implementação dessas regras requer

---

<sup>5</sup> BRUNO DE CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. *Nota Técnica do IPEA*, n. 54, jun. 2022. p. 14.

<sup>6</sup> O endereço IP (Internet Protocol Address) é um número único atribuído a dispositivos conectados a uma rede que utiliza o Protocolo de Internet (IP). Ele funciona como um identificador que permite a comunicação entre dispositivos, possibilitando o envio e recebimento de dados.

<sup>7</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, p. 20-22, São Paulo: IBDT, 2019.

robustez tecnológica e ajustes legais para evitar conflitos jurisdicionais e assegurar segurança jurídica.<sup>8</sup>

Conforme o texto sancionado nos §§ 3º e 4º do art. 11 da Lei Complementar nº 214/2025:

Art. 11. Considera-se local da operação com:

[...]

§ 3º Para fins desta Lei Complementar, considera-se local do domicílio principal do adquirente ou, conforme o caso, do destinatário:

I - o local constante do cadastro com identificação única de que trata o art. 59 desta Lei Complementar, que deverá considerar:

a) para as pessoas físicas, o local da sua habitação permanente ou, na hipótese de inexistência ou de mais de uma habitação permanente, o local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes; e

b) para as pessoas jurídicas e entidades sem personalidade jurídica, conforme aplicável, o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço;

II - na hipótese de adquirente ou destinatário não regularmente cadastrado, o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) critérios não conflitantes entre si, à escolha do fornecedor, entre os seguintes:

a) endereço declarado ao fornecedor;

b) endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação;

c) endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e

d) endereço de Protocolo de Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização;

III - caso não seja possível cumprir o disposto no inciso II deste parágrafo, será considerado o endereço declarado ao fornecedor.

§ 4º Nas aquisições realizadas de forma centralizada por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS que possui mais de um estabelecimento e que não estejam sujeitas a vedação à apropriação de créditos:

I - os serviços de que trata o inciso IX do *caput* deste artigo serão considerados prestados no domicílio principal do adquirente; e

II - para fins do disposto no inciso X do *caput* deste artigo e no inciso I deste parágrafo, considera-se como domicílio principal do adquirente o local do seu estabelecimento matriz.

Outro desafio significativo está na distinção entre operações onerosas e não onerosas. Muitos serviços digitais, como redes sociais e mecanismos de busca, são oferecidos gratuitamente aos usuários finais, mas geram receitas substanciais por meio de publicidade e coleta de dados. Tributá-los de forma adequada requer um arcabouço normativo robusto, capaz de contemplar a complexidade dos modelos de negócios digitais, sem criar ônus desproporcionais ou prejudicar a inovação.

<sup>8</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. A matriz do adquirente e a economia digital no PLP 68/2024. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 e do PLP 108/2024*. São Paulo: FGV, 2024. p. 440.

Como observado por Bittencourt Siqueira, "a tributação dos serviços digitais, especialmente aqueles que operam em um modelo *freemium*<sup>9</sup> ou de publicidade, exige a criação de parâmetros claros para evitar insegurança jurídica e garantir que modelos de negócios inovadores continuem a prosperar no ambiente digital".<sup>10</sup>

Embora a Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025 representem avanços importantes, sua implementação prática, exigirá harmonização e cooperação entre as diferentes esferas de governo. Além disso, a experiência internacional sugere que sistemas tributários eficazes na economia digital equilibram a necessidade de arrecadação com a promoção de um ambiente de negócios favorável à inovação. Nesse sentido, como destacado por Canen:

A digitalização das atividades econômicas revolucionou o cotidiano de todos nós. A forma de utilizar os meios de transporte, compra dos itens mais simples aos mais sofisticados e a comunicação mudou para sempre. [...], obrigando empresas tradicionais a se reinventarem e promovendo o surgimento de novas empresas, ao mesmo tempo em que apresenta desafios tributários significativos, que exigem equilíbrio entre arrecadação e estímulo à inovação.<sup>11</sup>

A digitalização das atividades econômicas trouxe transformações profundas, reconfigurando práticas cotidianas e desafiando as estruturas tradicionais, incluindo a tributária. Sob essa perspectiva, a tributação digital transcende a questão técnica, posicionando-se no epicentro de uma disputa que moldará o futuro da competitividade econômica, da autonomia federativa e da equidade fiscal no Brasil. Como ressaltado, essas mudanças demandam um equilíbrio delicado entre arrecadação e estímulo à inovação, fundamental para que o sistema tributário se torne um motor de desenvolvimento econômico e social, em vez de um obstáculo ao progresso e à vida das pessoas.

Somente por meio de regulamentações complementares claras, investimentos em tecnologia e um debate público inclusivo será possível transformar os desafios da economia digital em oportunidades para o desenvolvimento sustentável e democrático do país. Assim, a reforma tributária brasileira, ao buscar maior simplificação, precisa estar alinhada tanto às

---

<sup>9</sup> O modelo *freemium* é uma estratégia de negócios em que um produto ou serviço é oferecido gratuitamente em sua versão básica, mas com funcionalidades avançadas, recursos adicionais ou versões premium disponíveis mediante pagamento. Ele é amplamente utilizado em aplicativos, *softwares* e serviços digitais, incentivando os usuários a experimentar gratuitamente e, potencialmente, converter-se em clientes pagantes.

<sup>10</sup> SIQUEIRA, Andressa de Bittencourt. *Tributação dos serviços digitais e a evolução normativa*. In: SIQUEIRA, Andressa; MARINHO, Alice (Coord.). *Tributação, tecnologia e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: FGV, 2021. p. 344.

<sup>11</sup> CANEN, Doris. *Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. p. 9.

melhores práticas globais quanto às especificidades do contexto socioeconômico e federativo nacional.

A regulamentação complementar proposta pela LC 214/2025 oferece uma oportunidade para modernizar o sistema tributário e para fomentar um ambiente de negócios mais dinâmico e inclusivo. A simplificação dos tributos e a maior previsibilidade jurídica podem atrair investimentos estrangeiros, especialmente de empresas de tecnologia que dependem de regras claras e estáveis para operar.

A adoção do princípio do destino e os mecanismos regulamentados pela Lei Complementar 214/2025 alinha o Brasil às melhores práticas internacionais em tributação digital. Países como a França implementaram diretrizes semelhantes para assegurar que as receitas sejam atribuídas ao local de consumo, e não ao de produção ou hospedagem.<sup>12</sup> Essa convergência normativa pode facilitar a inserção do Brasil em acordos multilaterais, como os discutidos pela OCDE, que buscam padronizar a tributação de gigantes digitais em mercados globais. Ao implementar medidas similares, o Brasil não apenas moderniza sua legislação, mas também se posiciona como um ator relevante nas discussões sobre economia digital no cenário internacional.

Um exemplo prático da aplicação da LC 214/2025 pode ser observado no setor de plataformas de *streaming* de música e vídeo. Antes da reforma, havia incertezas sobre qual estado teria direito à arrecadação do ISS em assinaturas realizadas por consumidores de diferentes regiões. Com os novos critérios, como o local de residência do consumidor, a tributação se torna mais clara e equitativa, eliminando disputas federativas que frequentemente prejudicavam a eficiência arrecadatória. O mesmo se aplica ao comércio eletrônico, onde o local do adquirente será determinante para a incidência do IBS, promovendo maior justiça fiscal entre estados menos industrializados e regiões com maior consumo.

Contudo, é essencial garantir que os custos de adaptação tecnológica e o cumprimento das novas obrigações fiscais não se tornem um fardo excessivo para pequenas e médias empresas do setor digital. O sucesso da reforma dependerá, portanto, de um equilíbrio cuidadoso entre a complexidade normativa e a viabilidade prática de sua implementação.

A estrutura deste trabalho foi planejada para oferecer uma análise abrangente e crítica sobre as mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional 132/2023 e suas implicações na tributação do consumo de serviços digitais. Cada capítulo desenvolve uma dimensão específica

---

<sup>12</sup> TRIBUTAÇÃO digital avança pelo mundo. *Nota Alta ESPM*, 28 ago. 2020. Disponível em: <https://notaalta.espm.br/o-assunto-do-dia/tributacao-digital-avanca-pelo-mundo/>. Acesso em: 17 jan. 2025.

do tema, explorando aspectos históricos, teóricos, práticos e normativos com profundidade, ao mesmo tempo em que conecta esses elementos às demandas contemporâneas da economia digital.

A introdução estabelece o cenário da pesquisa, destacando a relevância do tema frente às transformações impostas pela economia digital e à complexidade do sistema tributário brasileiro. O objetivo principal do estudo busca avaliar se o modelo de tributação, com base no princípio do destino, com relação aos serviços digitais, está em sintonia com a justiça fiscal e a eficiência arrecadatória, que são pilares do sistema de tributação brasileiro, além de considerar os impactos da adoção desse critério relativamente ao incentivo à inovação tecnológica.

A sanção da Lei Complementar 214/2025 marca uma etapa decisiva na consolidação da reforma tributária brasileira. Essa legislação detalha aspectos operacionais fundamentais da nova estrutura tributária, como o critério para a localização do consumo e a harmonização das competências tributárias entre União, estados e municípios.

O item 2 – A Reforma Tributária de 2023: situa a Emenda Constitucional 132/2023 em um contexto histórico, mostrando como ela representa o ápice de décadas de debates e tentativas de modernização do sistema tributário brasileiro. Esse capítulo examina as origens históricas da reforma, desde iniciativas anteriores frustradas até os debates mais recentes que culminaram na sua aprovação. Analisa também os principais elementos da proposta, como a substituição de tributos como ICMS, ISS e PIS/Cofins pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), e discute o impacto dessas mudanças na relação entre União, estados e municípios, com atenção especial às novas dinâmicas do pacto federativo e aos desafios administrativos da reforma.

Conforme Onofre Alves Batista Jr., “não se pode deixar de observar a ofensa que se fez ao princípio federal, sobretudo porque os entes federados Estados, DF e Municípios, com a EC 132/2023, indubitavelmente, viram sua autonomia legislativa minorada quanto aos seus principais tributos (ICMS e ISS)”.<sup>13</sup> A centralização normativa proporcionada pela criação do IBS e da CBS, embora traga ganhos em simplificação e coesão fiscal, levanta preocupações sobre o impacto na capacidade de autogestão fiscal dos entes subnacionais, especialmente em um país marcado por profundas desigualdades regionais.

No item 3 – O Aspecto Espacial do Fato Gerador: examina os fundamentos teóricos e práticos que envolvem o conceito de fato gerador na tributação. Este capítulo contrasta os modelos tributários baseados na origem e no destino, destacando como o princípio do destino

---

<sup>13</sup> BATISTA JR, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 253.

oferece maior equidade fiscal em um contexto de economia digital globalizada. Além disso, aborda os desafios técnicos e jurídicos de implementar esse modelo, sobretudo em transações digitais, onde o local de consumo não é facilmente identificável. Este capítulo introduz também os problemas de litígios e insegurança jurídica que podem surgir da falta de clareza sobre o aspecto espacial.

O item 4 – O Aspecto Espacial na EC 132/2023 e na LC 214/2025: aprofunda a análise normativa, explorando como a EC 132/2023 e a LC 214/2025 tratam da operacionalização do modelo de tributação baseado no destino. Examina os dispositivos específicos que buscam adaptar a tributação às realidades da economia digital, como a definição de critérios para o local do consumo e a relevância do adquirente na configuração do fato gerador. Além disso, o capítulo discute os impactos dessas normas na autonomia fiscal dos estados e municípios, bem como os desafios relacionados ao planejamento tributário e à regulamentação complementar necessária para a reforma ser plenamente implementada.

No item 5 – A Tributação dos Serviços Digitais: o trabalho direciona sua atenção às particularidades do setor digital. Este capítulo explora como a tributação de serviços digitais – incluindo plataformas de *streaming*, comércio eletrônico e serviços de nuvem – apresenta desafios específicos, como a intangibilidade das operações e a localização do consumo. Analisa também as experiências internacionais que podem servir de inspiração para o Brasil, identificando boas práticas e modelos eficientes. O capítulo finaliza avaliando os possíveis impactos econômicos e sociais de um modelo tributário inadequado ou excessivo para esse setor estratégico.

O item 6 – Regulamentação Complementar e Impactos do Nexo Digital na Tributação: discute em profundidade a importância da regulamentação complementar para a consolidação do novo modelo tributário. Este capítulo examina temas como os critérios para a localização do consumo, as distinções entre operações onerosas e não onerosas, e a tributação de bens imateriais. Também avalia como o nexo digital – a conexão entre os serviços digitais e a jurisdição tributária – pode influenciar a arrecadação, a fiscalização e a justiça fiscal. Com uma análise crítica, o capítulo destaca os desafios operacionais e jurídicos dessa regulamentação e sugere caminhos para aprimorar sua eficácia.

Finalmente, a Conclusão sintetiza as principais descobertas do trabalho, refletindo sobre os avanços proporcionados pela EC 132/2023 e suas limitações. O capítulo oferece uma visão integradora, abordando tanto os benefícios quanto os desafios pendentes na implementação plena da reforma tributária.

Ao longo desta dissertação, o leitor é convidado a refletir sobre as intensas transformações que reforma tributária impõe ao federalismo brasileiro e ao sistema tributário, especialmente na economia digital. Essa análise, ao integrar perspectivas econômicas, jurídicas e sociais, visa não apenas compreender os desafios, mas também identificar caminhos que promovam o equilíbrio entre inovação, equidade fiscal e desenvolvimento sustentável. É nesse cruzamento de ideias que reside a chave para compreender o futuro da tributação digital no Brasil.

## 2. A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023

A complexidade do sistema tributário brasileiro é um dos fatores que justificam a necessidade de reforma. Com uma carga tributária elevada e uma distribuição desigual entre os entes federativos, o Brasil enfrenta dificuldades em promover eficiência e justiça fiscal. Dados recentes demonstram que a tributação sobre bens e serviços representa uma parcela significativa do total arrecadado, evidenciando o impacto desse segmento na economia nacional.

Em 2022, a carga tributária total brasileira foi equivalente a 33,7% do PIB, sendo 22,8% arrecadados pela União, 8,6% pelos estados e 2,3% pelos municípios. A tributação sobre bens e serviços representou 40% da carga tributária total, ou seja, 13,44% do PIB.<sup>14</sup>

Desse modo, a Reforma Tributária de 2023, marcada pela aprovação da Emenda Constitucional 132/2023, configura-se como um divisor de águas na trajetória fiscal brasileira. Após décadas de tentativas frustradas, essa iniciativa reflete não apenas a busca pela modernização do sistema tributário, mas também pela superação de desafios históricos ligados à complexidade, ineficiência e desigualdade que caracterizam a estrutura fiscal do país. Trata-se de um marco que busca alinhar o Brasil às práticas tributárias internacionais mais consolidadas<sup>15</sup>, ao mesmo tempo em que busca atender às especificidades do federalismo brasileiro, promovendo justiça fiscal e simplificação administrativa.

O modelo proposto baseia-se em mudanças estruturais significativas, como a implementação de um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, que substitui tributos fragmentados por uma abordagem coesa e integrada. Essa nova arquitetura fiscal foi projetada para não apenas eliminar redundâncias, mas também introduzir mecanismos de

---

<sup>14</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Sumário executivo*: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária 2023. Brasília: TCU, 2023, p. 9.

<sup>15</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 12.

arrecadação mais justos, favorecendo um ambiente de negócios mais competitivo e atrativo para investimentos. Nesse contexto, o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) representam os pilares dessa transformação, ambos fundamentados no princípio do destino, que prioriza o local de consumo como ponto de incidência tributária, ao invés da origem da produção. Como ressaltam Carpinetti e Marinho:

A aplicação do princípio do destino no IVA-Dual assegura que a arrecadação tributária seja distribuída de maneira equitativa entre os estados e municípios, de acordo com o consumo efetivo de bens e serviços. Isso é especialmente importante em um país com grandes disparidades regionais como o Brasil, onde algumas áreas produzem muito mais do que consomem, enquanto outras consomem muito mais do que produzem.<sup>16</sup>

Entretanto, a transição para um modelo tributário mais eficiente não ocorre sem desafios. A implementação das mudanças exige atenção a aspectos como a preservação da autonomia federativa, a mitigação de possíveis impactos desiguais entre estados e municípios, e a garantia de segurança jurídica para contribuintes e entes governamentais. Esses fatores geraram intensos debates entre especialistas e legisladores, demonstrando a complexidade de equilibrar interesses diversos em um país de dimensões continentais e profundas desigualdades regionais.

Como destacado, "o federalismo fiscal brasileiro enfrenta desafios de redistribuição geográfica das receitas, que demandam não apenas ajustes tributários, mas também uma coordenação federativa capaz de atender às necessidades de equilíbrio e eficiência nas políticas públicas regionais".<sup>17</sup>

O presente capítulo será dedicado à análise detalhada dos principais aspectos da reforma, situando-os no contexto histórico e no panorama econômico nacional. Serão abordados os seguintes pontos centrais:

- **Histórico das Reformas Tributárias no Brasil:** Um exame das iniciativas anteriores, desde a Constituição de 1988 até os esforços mais recentes, como as PECs 45/2019 e 110/2019, que culminaram na aprovação da EC 132/2023.
- **Substituição de Tributos e Simplificação:** A transição do modelo atual para um sistema baseado no IBS e na CBS, incluindo as medidas para minimizar impactos econômicos e sociais.

<sup>16</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual brasileiro. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 432.

<sup>17</sup> BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2013, p. 412.

- Dualidade Tributária Federal e Estadual: A implementação de um modelo de IVA dual e suas implicações para a autonomia dos entes federativos.
- Redefinição de Competências Tributárias: O impacto da redistribuição de responsabilidades fiscais entre União, estados e municípios, visando maior equilíbrio e justiça na arrecadação.

Esses tópicos serão explorados com o objetivo de fornecer uma visão abrangente e crítica sobre os avanços proporcionados pela reforma, bem como os desafios que ainda precisam ser superados.

## **2.1. Histórico – a reforma que transpassou vários governos**

O sistema tributário brasileiro, em sua forma moderna, começou a ganhar contornos mais definidos a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, promulgada durante o regime militar. Essa emenda buscou estruturar um modelo fiscal mais adequado à crescente complexidade econômica e administrativa do país, promovendo a unificação parcial dos tributos existentes e instituindo novas figuras tributárias<sup>18</sup>. Entre os destaques estão o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que mais tarde evoluiu para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal; e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência federal. Apesar de representar um avanço para sua época, ao reduzir algumas sobreposições de tributos e organizar melhor as competências tributárias entre União, estados e municípios, o sistema introduzido pela EC 18/1965 ainda apresentou problemas significativos. Ela manteve características cumulativas em diversos tributos e carecia de mecanismos eficientes para harmonizar as relações entre os entes federativos, o que acabou por intensificar disputas fiscais e desequilíbrios que se agravariam ao longo do tempo<sup>19</sup>.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Brasil atualizou um modelo de federalismo fiscal que ampliou as competências tributárias de estados e municípios. Essa decisão visava descentralizar os recursos, garantindo maior autonomia para os entes subnacionais. Contudo, a nova configuração também fragmentou ainda mais o sistema tributário, ao introduzir regras heterogêneas e complexas para tributos como o ICMS e o ISS.

<sup>18</sup> TRIGUEIRO, Tainá Ribeiro; SANTOS, Ramon Tomás; SILVA, Isadora Margarete Guimarães da. Uma tessitura sobre os impactos da reforma tributária no âmbito municipal. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*. São Paulo, v. 9, n. 10, 2023, pág. 3115-3144.

<sup>19</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 139-140.

Essa fragmentação abriu caminho para a chamada guerra fiscal, em que estados e municípios passaram a competir entre si por investimentos, oferecendo isenções e benefícios fiscais que frequentemente prejudicavam o equilíbrio arrecadatório e criavam distorções econômicas<sup>20</sup>.

Além disso, a opção por uma tributação baseada predominantemente no consumo – com alta dependência de tributos indiretos, como ICMS, IPI e ISS – acabou penalizando as camadas mais pobres da população e ampliando a regressividade do sistema. O resultado foi a consolidação de um modelo fiscal complexo, ineficiente e desigual, que, a partir dos anos 1990, passou a ser alvo de propostas de reforma que buscavam corrigir essas distorções estruturais.

Na década de 1990, o Brasil enfrentou um período de intensas discussões sobre a necessidade de uma reforma tributária que pudesse simplificar e modernizar o sistema fiscal nacional. Sob o governo de Fernando Henrique Cardoso, a agenda de reforma tributária ganhou força, impulsionada por uma estratégia mais ampla de estabilização econômica e competitividade internacional. Dentre as principais propostas, destacou-se a ideia de unificar tributos indiretos por meio de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional, inspirado em modelos europeus<sup>21</sup>.

Essa proposta visava eliminar as múltiplas alíquotas e as isenções estaduais, responsáveis por fomentar a guerra fiscal. No entanto, enfrentou forte resistência dos estados, que temiam a perda de autonomia e recursos fiscais. Além disso, o setor empresarial também demonstrou preocupação com a transição para um sistema mais uniforme, receando impactos na carga tributária. Apesar das resistências, as discussões da década de 1990 pavimentaram o caminho para propostas posteriores, ao evidenciar a urgência de um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

No início dos anos 2000, o governo de Luiz Inácio Lula da Silva retomou o debate sobre a necessidade de simplificação tributária. A PEC 233/2008, liderada pelo então Ministro da Fazenda Guido Mantega, propunha a unificação de tributos sobre consumo e a redução de desigualdades entre os estados por meio do princípio do destino.<sup>22</sup> Apesar de ambiciosa, a proposta encontrou desafios similares aos das décadas anteriores, como a resistência de

---

<sup>20</sup> TRIGUEIRO, Tainá Ribeiro; SANTOS, Ramon Tomás; SILVA, Isadora Margarete Guimarães da. Uma tessitura sobre os impactos da reforma tributária no âmbito municipal. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*. São Paulo, v. 9, n. 10, 2023, pág. 3115-3144.

<sup>21</sup> MANEIRA, Eduardo. *Reforma tributária no Brasil – quando fazer e por que fazer*. In: GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022. p. 32-45.

<sup>22</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021, P. 12-15.

governadores e setores específicos.

Entre os problemas estruturais estavam a complexidade do sistema tributário, a alta carga sobre o consumo e a "guerra fiscal" entre estados, caracterizada pela concessão de incentivos fiscais e subsídios regionais que criavam distorções e disputas na arrecadação entre as unidades federativas<sup>23</sup>.

A reforma propunha a unificação de vários impostos e contribuições, especialmente os que incidem sobre o consumo. O intuito era criar um imposto mais simples, o que ajudaria a reduzir a complexidade do sistema e o custo de conformidade para as empresas. Entre as medidas propostas, estava a fusão do PIS e Cofins em uma única contribuição com base mais uniforme, além da simplificação do ICMS, um dos tributos estaduais mais problemáticos.

Pretendia-se a adoção de uma alíquota interestadual uniforme para o ICMS e a proibição da concessão de incentivos fiscais unilaterais pelos estados, como forma de encerrar a "guerra fiscal". Essa prática gerava distorções ao longo do tempo, permitindo que estados com pouca base de arrecadação – como os do Nordeste, que nada tinham a perder – atraíssem empresas mediante concessão de benefícios fiscais agressivos. Contudo, isso resultou em uma queda acentuada na receita média do ICMS, forçando esses mesmos estados a dependerem ainda mais da tributação sobre combustíveis, energia elétrica e telecomunicações, tributos já incidentes no destino, para equilibrar suas finanças.

Além disso, visava adotar o princípio da tributação no destino, ou seja, o imposto seria cobrado no local onde ocorre o consumo final, em vez de ser arrecadado no local de produção. Essa medida visava equilibrar a arrecadação entre estados produtores e consumidores, uma vez que os estados mais industrializados, como São Paulo, tradicionalmente concentravam grande parte da arrecadação devido ao modelo vigente.

E por fim, buscava aliviar o peso dos impostos sobre os bens de produção e exportação, visando tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado global. Esse ponto era visto como essencial para aumentar a produtividade e atrair mais investimentos externos.

Apesar de seu caráter inovador e dos benefícios potenciais, a PEC 233/2008 enfrentou várias críticas e resistências de diferentes setores, que acabaram por dificultar sua aprovação no Congresso.

A reforma do ICMS, que incluía a proposta de unificação das alíquotas interestaduais e a centralização de parte da arrecadação, foi duramente criticada por alguns governadores.

---

<sup>23</sup> CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS (CEFIS). *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 43.

Estados que dependiam fortemente da arrecadação do ICMS, como São Paulo, manifestaram preocupação com a perda de autonomia fiscal e temiam que a reforma limitasse sua capacidade de arrecadar e decidir sobre incentivos fiscais. Além disso, estados menos industrializados temiam que a centralização de recursos afetasse negativamente suas economias e prejudicasse o desenvolvimento regional.

A proposta de unificação dos tributos sobre consumo e a adoção de uma alíquota única comprometiam a autonomia dos estados e municípios para definir políticas fiscais que refletissem suas necessidades específicas. A proposta de um ICMS uniforme, embora visasse a simplificação e a justiça fiscal, foi vista como uma medida que centralizava o poder de arrecadação, reduzindo a flexibilidade dos estados para definir suas próprias políticas fiscais e promover o desenvolvimento local.

Representantes do setor de serviços, que tradicionalmente carregam alíquotas mais baixas, também criticaram a proposta. O setor temia que a unificação de alíquotas e a simplificação dos impostos sobre consumo pudessem aumentar a carga tributária sobre os serviços, já que a proposta não contemplava um regime diferenciado para áreas como educação, saúde e advocacia, por exemplo. Como o setor de serviços tem uma participação significativa na economia e é um grande empregador, os empresários alertaram que a PEC poderia encarecer o custo de serviços essenciais e impactar o emprego.

Desta feita, a PEC 233/2008 foi alvo de intensos debates no Congresso Nacional, mas, devido às resistências mencionadas, não avançou como o governo pretendia. Embora tenha sido discutida em diversas comissões e sessões, a proposta não foi aprovada e acabou arquivada após a legislatura.

Apesar do arquivamento, a PEC 233/2008 teve um impacto significativo ao destacar a urgência de uma reforma tributária no Brasil e influenciar propostas subsequentes. A tentativa de reforma de 2008 revelou a complexidade do sistema tributário brasileiro e a dificuldade em conciliar os interesses de estados, municípios e setores econômicos, especialmente em um país de grande extensão territorial e com profundas desigualdades regionais.

Já durante o governo de Michel Temer (2016-2018), as tentativas de reforma tributária buscaram avanços específicos e pontuais no sistema tributário brasileiro, especialmente em torno do PIS/Cofins e do ICMS, mas não resultaram em uma proposta de reforma estrutural abrangente. Essas reformas limitadas foram influenciadas pelas dificuldades fiscais enfrentadas pelo país, pela urgência de ajustes nas contas públicas e pela crise econômica prolongada que

se intensificou a partir de 2014. No entanto, o ambiente político, marcado por crises fiscais nos estados e disputas federativas, impediu que uma mudança estrutural ampla fosse realizada<sup>24</sup>.

Concernente às propostas de Emenda Constitucional (PECs) 45 e 110, apresentadas em 2019 durante o governo do presidente Jair Bolsonaro, estas foram marcos importantes no debate sobre a reforma tributária no Brasil. Elas surgiram em um momento de crescente pressão por mudanças no sistema tributário nacional, que era amplamente considerado complexo, burocrático e desfavorável ao crescimento econômico.<sup>25</sup>

Ambas as PECs buscavam promover a simplificação e a modernização do sistema de tributação sobre o consumo, que é uma das principais fontes de arrecadação do país, mas com características que penalizam as empresas e desincentivam o investimento.

A PEC 45, proposta pela Câmara dos Deputados e liderada pelo deputado Baleia Rossi (MDB-SP), tinha como inspiração o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) utilizado em vários países. O principal objetivo da PEC 45 era unificar cinco tributos – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS – em um único imposto sobre bens e serviços, chamado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O IBS teria uma alíquota única em todo o país e seria administrado de forma compartilhada entre as esferas federal, estadual e municipal, com base no princípio do destino, ou seja, o imposto seria recolhido no local onde o bem ou serviço é consumido, em vez de onde é produzido<sup>26</sup>.

A proposta pretendia corrigir algumas distorções do sistema atual, como a cumulatividade de impostos e a guerra fiscal entre os estados, que incentivam a concessão de benefícios tributários desiguais para atrair investimentos.<sup>27</sup> A PEC 45 também previa uma transição gradual para o novo sistema, com um período de 10 anos para que o IBS substituísse totalmente os tributos atuais. A transição permitiria que os entes federativos ajustassem seus orçamentos e se adaptassem às novas regras de arrecadação.

Por sua vez, a PEC 110, foi proposta pelo Senado Federal, sob a relatoria do senador Roberto Rocha (PSDB-MA). Embora similar à PEC 45 em muitos aspectos, a PEC 110 propunha a criação de um IVA dual, dividindo o IBS em duas vertentes: uma federal e outra estadual/municipal. Assim, os tributos federais (PIS, Cofins, IPI) seriam unificados em um IVA

---

<sup>24</sup> CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS (CEFIS). *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 158.

<sup>25</sup> a, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022.

<sup>26</sup> COSTA, Camilla Fagner de Carvalho; VIEIRA, Jeferson de Castro. Teoria da Tributação Ótima: Contribuições para a Realidade Brasileira. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 25, n. 2, 2021.

<sup>27</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre bens e consumos*. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 45.

federal, enquanto o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) formariam um IVA estadual/municipal. Essa divisão permitiria que os estados e municípios mantivessem um grau maior de autonomia na gestão de suas alíquotas, atendendo a uma das principais demandas das unidades federativas<sup>28</sup>.

A PEC 110 também buscava simplificar a complexa estrutura tributária sobre o consumo e adotar o princípio do destino. Como o modelo de IVA dual permitia maior flexibilidade na administração dos tributos por parte dos estados e municípios, a proposta do Senado enfrentou menos resistência por parte dos governadores, que temiam perder arrecadação e autonomia com a criação de um único IVA nacional<sup>29</sup>.

Durante o governo de Jair Bolsonaro, ex-presidente da República, as PECs 45 e 110 se tornaram o foco central das discussões sobre reforma tributária. As duas propostas foram discutidas em diversas comissões e passaram por debates intensos entre representantes do governo federal, do Congresso Nacional, dos estados e dos municípios, além de representantes do setor empresarial. Contudo, a falta de consenso entre as diferentes esferas de poder, a resistência dos estados e a complexidade de alinhar interesses regionais e setoriais impediram que as PECs avançassem rapidamente<sup>30</sup>.

Algumas das principais críticas envolviam o impacto sobre a arrecadação dos estados e municípios, o aumento potencial na carga tributária para certos setores, e as dificuldades de implementação e transição para o novo modelo. Alguns dos pontos centrais dessas críticas foram: i) o impacto na autonomia dos Estados e Municípios; ii) o risco de aumento da carga tributária em alguns setores; iii) a própria transição e implementação gradual; iv) a competitividade e o impacto no consumidor final; v) simplificação de incentivos fiscais.<sup>31</sup>

No que tange ao impacto na autonomia dos Estados e Municípios, na época, segundo fontes jornalísticas, governadores e prefeitos expressaram preocupação com a perda de autonomia tributária, especialmente em relação ao ICMS e ao ISS, impostos essenciais para a arrecadação estadual e municipal<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> ARRECHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em Perspectiva, v.18, n.2, 2004.

<sup>29</sup> FLEURY, Eduardo. Estudo técnico sobre IVA Dual na PEC 110. *FCR Law Report*, 2023.

<sup>30</sup> ULIAM, Fellipe Oliveira. A análise da PEC 110/2019 no contexto brasileiro. *Revista Latino-Americana de Desenvolvimento*, v.6, n.1, 2024.

<sup>31</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz. A cooperação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, v.24, 2005.

<sup>32</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 74-76.

Na PEC 45, por exemplo, a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) nacional reduziria o controle direto que os estados e municípios têm sobre as alíquotas e as políticas fiscais. Essa centralização foi vista como uma ameaça à autonomia dos entes subnacionais, que dependem desses tributos para garantir recursos em áreas fundamentais, como educação e saúde<sup>33</sup>.

A PEC 110 buscou contornar essa questão com um modelo de IVA dual, que permitiria maior flexibilidade de gestão para estados e municípios. No entanto, ainda havia receio quanto à distribuição dos recursos entre as esferas de governo, especialmente entre estados produtores e consumidores<sup>34</sup>.

Nesse sentido, representantes de setores específicos, como serviços e agronegócio, demonstraram preocupação de que a unificação dos tributos no IBS pudesse levar a um aumento da carga tributária para atividades que atualmente têm benefícios ou regimes de tributação diferenciados. Como o sistema proposto adotaria alíquotas uniformes, setores que tradicionalmente contam com incentivos fiscais ou regimes simplificados temiam um aumento significativo nos impostos pagos.<sup>35</sup>

No caso do setor de serviços, que possui uma carga tributária menor em relação a outros setores, a uniformização da alíquota foi interpretada como uma penalização, pois os serviços enfrentariam uma carga tributária proporcionalmente maior em relação à vigente. Isso levou o setor a exigir alíquotas diferenciadas ou tratamento especial, o que ia contra o objetivo de simplificação das PECs.<sup>36</sup>

Conforme já apontado, as PECs previam uma transição gradual para o novo sistema de impostos sobre o consumo, com prazos de até 10 anos. Contudo, esse longo período de transição foi criticado por gerar incerteza para empresas e contribuintes, que teriam que conviver com dois sistemas tributários paralelos por vários anos. Essa dualidade poderia aumentar a complexidade em vez de reduzir, especialmente para empresas que operam em vários estados e setores.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> ARRECHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em Perspectiva, v.18, n.2, 2004.

<sup>34</sup> CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS (CEFIS) *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024. ISBN 978-65-996851-6-3. pág. 43-47.

<sup>35</sup> JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 89, pág. 94-96, 2015, p. 95-96.

<sup>36</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. A tributação sobre bens e consumos no Brasil. *Editora Forense*, 2021, p. 127-129.

<sup>37</sup> TORRES, Heleno Taveira. Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores. *Editora Letramento*, 2024, p. 354-356.

Além disso, as PECs não detalhavam completamente como ocorreria o ajuste financeiro para compensar eventuais perdas de arrecadação durante a transição. A ausência de clareza sobre essa compensação foi outro ponto de atrito, principalmente para os estados e municípios, que temiam um desequilíbrio orçamentário no período.<sup>38</sup>

Alguns economistas e analistas destacaram que a adoção de um IVA com alíquota uniforme sobre bens e serviços poderia ter impacto inflacionário no curto prazo, afetando principalmente os consumidores de baixa renda, que gastam uma parcela maior de sua renda em consumo. Isso poderia comprometer o poder de compra da população e gerar efeitos negativos no consumo geral da economia.<sup>39</sup>

No que concerne ao impacto que essa reforma traria, uma crítica recorrente na época se referia à competitividade do país, uma vez que algumas entidades empresariais argumentavam que sem reformas que atingissem também a tributação sobre a renda e o investimento, o IVA poderia se tornar mais um encargo para as empresas, sem resolver os problemas estruturais da competitividade no Brasil.<sup>40</sup>

Um dos pontos controversos foi a intenção das PECs de acabar com os incentivos fiscais que atualmente são concedidos por estados e municípios para atrair empresas. Os incentivos fiscais são um recurso comum em muitos estados e foram defendidos por governadores que alegavam que, sem eles, haveria perda de atratividade para investimentos, especialmente nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.<sup>41</sup>

A guerra fiscal, embora reconhecida como prejudicial no longo prazo, é um mecanismo ao qual muitos estados ainda recorrem para fomentar a economia local. A possibilidade de extinguir esses incentivos gerou resistência, pois os estados temiam uma concentração maior de recursos e investimentos em regiões mais ricas, como o Sudeste e o Sul.<sup>42</sup>

Diante do exposto, nota-se que as PECs 45 e 110 foram criticadas por não abordar suficientemente as disparidades regionais, pela falta de clareza sobre a transição e a compensação de perdas, e pelo potencial aumento da carga tributária em setores específicos.

---

<sup>38</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade. Nota Técnica nº 54, junho de 2022, p. 19-21.

<sup>39</sup> ALTAZAR, Ubaldo César; MACHADO, Carlos Henrique. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva. *Revista Sequência*, v. 77, pág. 232-235, 2017, p. 234.

<sup>40</sup> SCHEINKMAN, José Augusto. Geopolítica Tributária: desafios para a competitividade brasileira. *Editora Atlas*, 2020, p. 178-180.

<sup>41</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e políticas públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 85-90.

<sup>42</sup> CEFIS. *Reforma Tributária: desafios e oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 78-81.

Contudo, após duras batalhas, a PEC 45 incorporou elementos da PEC 110 e foi convertida na EC 132/2023. A EC 132/2023 incorporou muitas das discussões anteriores, visando não apenas a simplificação. Ela estabeleceu um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em substituição ao ICMS, ISS e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), adotando um modelo de arrecadação no destino. Essa escolha busca garantir que o imposto seja recolhido no local onde o bem ou serviço é efetivamente consumido<sup>43</sup>.

A EC 132/2023 prevê uma implementação gradual do IBS em um período de sete anos. Durante esse tempo, os tributos antigos serão progressivamente substituídos pelo novo imposto, com compensações financeiras para estados e municípios que enfrentarem perda de arrecadação. Esse compromisso com uma transição planejada foi crucial para o sucesso da proposta, aliviando em parte o receio dos entes federativos de perderem autonomia fiscal e recursos.

As alíquotas do IBS e CBS são definidas de acordo com o setor econômico, com condições específicas para áreas essenciais como saúde e educação, aliviando o impacto sobre setores que tradicionalmente contam com alíquotas reduzidas. A medida de adaptar alíquotas setoriais ajudou a diminuir as resistências dos setores de serviços e agronegócio, que temiam aumento de carga tributária.<sup>44</sup>

Com essas inovações, a EC 132/2023 obteve um apoio mais amplo do Congresso Nacional e dos governos estaduais.<sup>45</sup>

Até o momento, os serviços digitais no Brasil não foram objeto de uma legislação específica que os regule de forma abrangente. A tributação desses serviços tem sido adaptada a partir de normas preexistentes, como o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, que incide sobre diversas atividades digitais. No entanto, essa abordagem tem gerado debates sobre a adequação e a eficácia dessas normas frente às particularidades do ambiente digital. Além disso, a responsabilidade das plataformas digitais tem sido discutida principalmente no âmbito do Marco Civil da Internet (Lei nº 12.965/2014), que estabelece diretrizes para a atuação dessas empresas, mas não aborda de forma específica questões tributárias relacionadas aos serviços que oferecem.

---

<sup>43</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 14-16.

<sup>44</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina, 2022, 134-140.

<sup>45</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 20-22.

Em 2024, o Executivo acionou o Poder Legislativo com a propositura do Projeto de Lei Complementar 68/2024, com o objetivo de regulamentar o novo modelo de tributação no consumo no Brasil instituído pela EC 132/2023.<sup>46</sup>

Apesar dos desafios e resistências que marcaram as décadas de esforço de reforma, a aprovação da EC 132/2023 representa um marco na trajetória tributária brasileira. O modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), aliado à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), promove uma transição do sistema atual fragmentado para um modelo de arrecadação alinhado às melhores práticas internacionais.<sup>47</sup>

A criação do conselho federativo (Comitê Gestor) instituído pela Emenda Constitucional 132/2023 é um avanço institucional importante. Trata-se de um órgão responsável pela governança do novo sistema tributário baseado no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Ele é composto por representantes das três esferas de governo – União, estados e municípios – e tem como principais funções coordenar a aplicação do IBS, definir alíquotas de referência e promover a harmonização tributária entre os entes federativos. O Conselho também é encarregado de dirimir eventuais conflitos relacionados à arrecadação e à distribuição de receitas, garantindo uma gestão mais eficiente e equilibrada do novo modelo fiscal.<sup>48</sup>

Ainda assim, a implementação da reforma tributária depende de regulamentações complementares que consolidem as mudanças propostas, sendo a sanção da Lei Complementar 214/2025, em 16 de janeiro de 2025, importante nesse processo. Essa lei trouxe definições cruciais, como os critérios para a tributação na economia digital, estabelecendo o local de consumo – determinado pelo domicílio do adquirente ou pelo endereço IP – como referência para a incidência dos tributos. Tais disposições visam reduzir disputas federativas e garantir maior clareza e eficiência arrecadatória.

Apesar desse avanço, permanece a necessidade de monitorar os impactos setoriais e regionais da reforma, especialmente para evitar a concentração de recursos em estados mais ricos e assegurar a competitividade de setores estratégicos, como os serviços e o agronegócio.<sup>49</sup> Além disso, desafios práticos, como a implementação de sistemas tecnológicos robustos para a rastreabilidade das operações digitais, continuam a demandar atenção prioritária.

---

<sup>46</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 06, pág. 18 a 20, São Paulo: IBDT, 2019.

<sup>47</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 37-41.

<sup>48</sup> CEFIS. *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 22-25.

<sup>49</sup> SOUSA, Moisés Pinheiro de. Aspectos de Tributação de Produtos e Serviços na Economia Digital. Juazeiro do Norte: Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, 2023, p. 12-15.

Se bem-sucedida, a reforma tem o potencial de simplificar a tributação, reduzir custos administrativos e melhorar a competitividade do Brasil no cenário internacional. No entanto, sua execução plena exigirá comprometimento político, segurança jurídica e ajustes contínuos, de modo a consolidar uma mudança estrutural aguardada há décadas, que pode ser decisiva para o desenvolvimento econômico sustentável e inclusivo do país.<sup>50</sup>

A aprovação da LC 214/2025 simboliza um passo significativo, mas o sucesso dependerá de sua operacionalização eficaz e de uma governança cooperativa entre União, estados e municípios. É fundamental que os entes federativos tenham seus interesses respeitados, garantindo-se um equilíbrio entre o fortalecimento do pacto federativo e a preservação da autonomia tributária de cada esfera de governo. A implementação de mecanismos de compensação, transparência na gestão de recursos e distribuição equitativa das receitas arrecadadas serão essenciais para evitar conflitos e assegurar que a reforma atenda aos seus objetivos de justiça fiscal e eficiência arrecadatória.

## **2.2. Exploração da EC 132/2023**

Dando continuidade à análise sobre os avanços e desafios das propostas de reforma tributária no Brasil, torna-se essencial examinar em profundidade a Emenda Constitucional 132/2023. Compreender suas inovações permite avaliar de que forma essa reforma busca superar as limitações dos modelos anteriores, como as PECs 45 e 110, e enfrentar problemas estruturais do sistema tributário brasileiro.

A EC 132/2023 representa uma tentativa significativa de modernização fiscal, promovendo simplificação, justiça social e eficiência econômica. Seu impacto ultrapassa a mera reorganização tributária, pois introduz mudanças estruturais que podem redefinir a relação entre os entes federativos e a distribuição da carga tributária no país.

Assim, este tópico se propõe a estabelecer um nexo entre os desafios históricos do sistema tributário brasileiro e as soluções trazidas pela EC 132/2023, analisando suas principais diretrizes e avaliando seus efeitos sobre a arrecadação, o pacto federativo e a competitividade econômica.

---

<sup>50</sup> SANTOS, Wellington Conceição Dos. Reforma Tributária: Contextualização. In: CEFIS. Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 158-162.

### 2.2.1. Objetivos centrais da EC 132/2023

No contexto da presente análise, é fundamental destacar os principais objetivos que norteiam a Emenda Constitucional 132/2023: simplificação tributária, neutralidade tributária, equidade fiscal, transparência e previsibilidade, além da promoção do desenvolvimento econômico. Esses princípios refletem a intenção de reestruturar profundamente o sistema tributário, alinhando-o às demandas contemporâneas por eficiência, justiça fiscal e segurança jurídica.

A simplificação surge como um dos pilares principais da reforma tributária, com a proposta de substituir tributos redundantes por um modelo mais direto e funcional, visando reduzir os custos de conformidade para contribuintes e administração pública. A busca pela simplificação do sistema tributário nacional é um elemento-chave para diminuir a burocracia e fomentar a transparência. Como destacado, a reforma tributária tem como objetivo central simplificar e tornar mais eficaz e justa a forma como ocorre a arrecadação dos tributos.<sup>51</sup> Essa simplificação também busca alinhar o Brasil às melhores práticas internacionais, oferecendo segurança jurídica e tornando o ambiente de negócios mais competitivo.

Outro objetivo igualmente relevante da reforma é a busca pela neutralidade tributária, princípio essencial para a eficiência dos sistemas fiscais modernos. Esse princípio assegura que a tributação não influencie indevidamente as decisões econômicas de consumidores e empresas, garantindo um mercado mais equilibrado e competitivo. Em outras palavras, o sistema tributário deve evitar distorções que favoreçam ou prejudiquem setores específicos, promovendo regras equânimes e previsíveis.

Segundo Sérgio André Rocha, a neutralidade tributária refere-se à não interferência do sistema tributário nas decisões econômicas dos agentes de mercado. Esse princípio está diretamente ligado à não cumulatividade, pois um sistema fiscal eficiente deve evitar a tributação em cascata, garantindo que cada etapa da cadeia produtiva pague tributos apenas sobre o valor agregado.<sup>52</sup>

A neutralidade é um fundamento essencial dos sistemas tributários modernos, pois impede que as regras tributárias criem incentivos artificiais que viabilizem o deslocamento de investimentos para setores ou países com regras mais favoráveis. No Brasil, a EC 132/2023 visa eliminar distorções que oneram desproporcionalmente certos setores econômicos, garantindo

---

<sup>51</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 15 e ss.

<sup>52</sup> ROCHA, Sérgio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 82.

que a carga tributária seja distribuída de forma mais equitativa e alinhada com padrões internacionais.

A reforma também busca promover um maior equilíbrio fiscal, garantindo que a carga tributária respeite o princípio do destino, no qual os tributos são arrecadados no local de consumo, e não na origem da produção. Embora não seja possível afirmar que haverá uma redistribuição significativa de receitas, o modelo adotado impede o agravamento das desigualdades regionais, que, no sistema anterior, favoreciam estados produtores em detrimento dos consumidores. Dessa forma, ao manter a arrecadação na região onde ocorre o consumo, a reforma evita a transferência excessiva de recursos de regiões menos desenvolvidas para estados mais industrializados, contribuindo para fortalecer o pacto federativo.

Outro aspecto essencial é a transparência e previsibilidade, princípios fundamentais para um sistema tributário eficiente. A EC 132/2023 pretende criar regras claras e explícitas para a arrecadação e distribuição de receitas, reduzindo incertezas e eliminando brechas que frequentemente resultam em litígios fiscais. Essa previsibilidade também atrai investimentos, pois permite que as empresas planejem suas atividades com maior segurança jurídica e previsibilidade de custos tributários.

Por fim, a promoção do desenvolvimento econômico constitui um dos grandes objetivos da reforma. Ao reduzir barreiras fiscais e simplificar o sistema, a EC 132/2023 incentiva a formalização de negócios, facilitando a operação de empresas, especialmente pequenas e médias, que enfrentam maiores desafios no modelo atual. Além disso, ao priorizar a neutralidade e equidade, a reforma busca consolidar um cenário econômico mais eficiente e sustentável, estimulando o crescimento, a inovação e a geração de empregos no país.

Dessa forma, este subcapítulo enfatiza a relevância desses pilares não apenas para a implementação bem-sucedida da reforma, mas também para a consolidação de um modelo tributário mais justo, eficiente e moderno no Brasil.

#### **2.2.1.1.Simplificação do sistema tributário**

A Emenda Constitucional 132/2023 evidencia a necessidade urgente de reformular a estrutura tributária brasileira, historicamente caracterizada por sua complexidade e fragmentação. A proposta consolida seis tributos em três principais – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS) – com o objetivo de eliminar sobreposições normativas e redundâncias, tornando o modelo mais

eficiente e transparente. Essa reformulação não apenas visa simplificar as regras, mas também reduzir os entraves burocráticos que dificultam a atividade produtiva e comprometem a arrecadação pública.<sup>53</sup>

A simplificação do sistema tributário é mais que um objetivo administrativo; trata-se de um requisito estrutural para a modernização fiscal do Brasil. Historicamente, a complexidade do sistema tem gerado custos significativos para empresas e para a administração pública, prejudicando a competitividade e contribuindo para um ambiente de insegurança jurídica. Nesse sentido, a unificação proposta pela EC 132/2023 tem como principal objetivo reduzir as barreiras operacionais que dificultam o crescimento econômico e a eficiência arrecadatória.<sup>54</sup>

Este tópico, embora focado na simplificação, conecta-se diretamente a outros objetivos da EC 132/2023, como a promoção da equidade e da transparência. A consolidação de tributos facilita a implementação de mecanismos mais justos de distribuição de receitas, especialmente considerando o princípio do destino, que beneficia regiões consumidoras em detrimento das produtoras. Além disso, ao tornar as regras mais claras e uniformes, a reforma estimula um ambiente de maior conformidade tributária e redução de litígios judiciais, criando as bases para uma gestão fiscal sustentável.<sup>55</sup>

Entretanto, apesar dos benefícios projetados, a simplificação tributária enfrenta desafios consideráveis. O Brasil possui um federalismo fiscal complexo, no qual desigualdades regionais e conflitos de interesses entre estados e municípios podem dificultar a implementação harmoniosa do novo modelo. Para que os benefícios da reforma sejam plenamente concretizados, será necessária uma transição gradual e bem estruturada, com apoio técnico às administrações locais e medidas de compensação fiscal, a fim de evitar impactos negativos desproporcionais sobre determinados entes federativos.

A simplificação tributária, ao ser tratada sob esse prisma, transcende o âmbito técnico, posicionando-se como um elemento essencial para o equilíbrio fiscal, a justiça social e o desenvolvimento econômico sustentável. Dessa forma, este tópico fundamenta os capítulos seguintes, que aprofundarão os impactos regionais, setoriais e jurídicos decorrentes das transformações introduzidas pela EC 132/2023.

---

<sup>53</sup> CANEN, Doris. *Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. p. 45-47.

<sup>54</sup> REUSCH, Júlia. *Simplificação versus Progressividade na Reforma Tributária: Uma Análise da EC nº 132/2023*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2024. p. 30-35.

<sup>55</sup> LEMOS, Breno Pascualote. “Para além da simplificação: dimensionando os impactos da reforma tributária na arrecadação do ISS nos municípios brasileiros”. *Contribuciones a Las Ciencias Sociales*, São José dos Pinhais, v.17, n.7, p. 18-21, 2024.

### 2.2.1.2. Promoção da justiça fiscal

A desigualdade regional no Brasil reflete-se de maneira evidente no sistema tributário, acentuando disparidades socioeconômicas entre estados e municípios. Antes da aprovação da Emenda Constitucional 132/2023, a predominância de um modelo de tributação baseado na origem da produção resultava em uma concentração desproporcional de receitas tributárias nas regiões mais industrializadas, como o Sudeste, em detrimento de áreas menos desenvolvidas. Essa distorção aprofundava o ciclo de exclusão econômica, dificultando a capacidade de investimento público em estados e municípios consumidores, que já enfrentavam limitações fiscais significativas.<sup>56</sup>

A EC 132/2023 propõe uma resposta estruturada a esse problema ao adotar o princípio do destino como base para a tributação do consumo. Nesse modelo, os tributos passam a ser recolhidos no local onde ocorre o consumo final, em vez de onde os bens e serviços são produzidos. Essa alteração visa equilibrar a distribuição de recursos entre estados produtores e consumidores, promovendo maior justiça fiscal e alinhando-se ao princípio constitucional da equidade.<sup>57</sup>

Ao redirecionar as receitas tributárias para os locais onde efetivamente ocorre o consumo, a reforma busca beneficiar regiões historicamente dependentes de transferências intergovernamentais e incentivos fiscais para atrair investimentos. Essas políticas, embora tenham sido necessárias, mostraram-se insuficientes para enfrentar desigualdades estruturais e, em muitos casos, incentivaram a guerra fiscal entre os estados, resultando em competição predatória e redução da arrecadação global.<sup>58</sup>

Com a redistribuição tributária prevista na EC 132/2023, estados e municípios consumidores ganharão maior autonomia financeira, fortalecendo suas bases fiscais e reduzindo a dependência de políticas de compensação. Essa mudança representa um avanço significativo para corrigir desequilíbrios regionais e fortalecer investimentos em áreas fundamentais, como educação, saúde e infraestrutura.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> CANEN, Doris. *Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. p. 78-81.

<sup>57</sup> CEFIS. *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 35-37.

<sup>58</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022., p. 123-126.

<sup>59</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 94-97.

Apesar das melhorias projetadas, a implementação do modelo baseado no destino enfrenta desafios consideráveis. Um dos principais entraves é a definição precisa do local de consumo, especialmente no contexto da economia digital, onde operações ultrapassam fronteiras territoriais. Sem mecanismos eficazes de fiscalização e controle, existe o risco de manipulação de informações, possibilitando o redirecionamento indevido da arrecadação.<sup>60</sup>

Ademais, estados fortemente industrializados podem enfrentar reduções significativas em suas receitas tributárias, o que pode comprometer a estabilidade fiscal dessas regiões. Para mitigar esses impactos, a EC 132/2023 prevê mecanismos de transição e compensação, que precisam ser suficientemente robustos para evitar perdas desproporcionais e garantir que todos os entes federativos se beneficiem da reforma.<sup>61</sup>

A adoção do princípio do destino também inaugura uma nova dinâmica no pacto federativo, ao priorizar a redistribuição de recursos de maneira mais justa e alinhada às demandas regionais. Essa abordagem visa fortalecer a cooperação entre os entes federativos, reduzindo as tensões geradas pela competição tributária e promovendo uma maior integração econômica e social entre as regiões.<sup>62</sup>

Ao equilibrar os recursos tributários, a EC 132/2023 redefine as bases para um desenvolvimento nacional mais homogêneo e inclusivo. Essa visão reflete o compromisso de construir um sistema tributário não apenas eficiente, mas também socialmente justo, contribuindo para a redução das desigualdades regionais e a promoção de oportunidades em todo o território brasileiro.

A justiça fiscal abordada neste trabalho está fundamentada na busca por uma distribuição mais equilibrada da receita tributária entre União, Estados e Municípios. Essa perspectiva parte do reconhecimento de que um sistema tributário mais justo não se limita à eficiência na arrecadação, mas também à capacidade de promover equidade entre as diferentes esferas de governo, assegurando que os recursos sejam alocados de forma proporcional às necessidades e potencialidades de cada região. Dessa forma, busca-se fortalecer a autonomia financeira dos entes federativos, contribuindo para a redução das desigualdades regionais e garantindo que todos os cidadãos, independentemente de sua localização, tenham acesso a oportunidades e políticas públicas de qualidade.

---

<sup>60</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A Tributação sobre Bens e Consumos*. Belo Horizonte: Dialética, 2023, 198-201.

<sup>61</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 54-56.

<sup>62</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz. *A Cooperação Federativa no Brasil: Desafios para a Integração Econômica e Social*. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, v. 24, 2024, p. 67-70.

### 2.2.1.3. Eliminação da guerra fiscal

A Emenda Constitucional 132/2023 apresenta uma ambição notável: eliminar a histórica guerra fiscal no Brasil, um fenômeno caracterizado pela competição entre estados e municípios por meio da concessão de incentivos fiscais. Esta prática, frequentemente justificada como uma estratégia para atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento regional, gerou distorções profundas na economia nacional, prejudicando a arrecadação global e criando desigualdades significativas entre os entes federativos.<sup>63</sup>

Historicamente, a guerra fiscal resultou em uma "corrida para o fundo do poço", onde estados e municípios menos industrializados e com menor capacidade de arrecadação ofereciam isenções fiscais excessivas para atrair empresas. Essa competição predatória não apenas enfraqueceu a base tributária, mas também gerou um ambiente de insegurança jurídica, com empresas enfrentando frequentes questionamentos sobre a validade de incentivos concedidos.<sup>64</sup>

Como analisa Onofre Alves Batista em *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*, a guerra fiscal é uma das consequências mais evidentes da falta de governança cooperativa no federalismo brasileiro. Batista caracteriza essa prática como uma "corrida ao fundo do poço", na qual estados e municípios, pressionados pela globalização e pela competição por investimentos, oferecem isenções fiscais excessivas e frequentemente ineficazes. Essa estratégia, embora possa atrair algumas empresas no curto prazo, compromete a capacidade arrecadatória dos entes federativos e enfraquece a função redistributiva do Estado, ampliando desigualdades regionais. Para Batista, a guerra fiscal é uma manifestação do "capitalismo parasitário", que se beneficia da fragilidade dos estados menos industrializados, enquanto consolida a concentração de riqueza em regiões mais desenvolvidas.<sup>65</sup>

O autor também destaca que esse processo não ocorre sem consequências severas para o pacto federativo. A judicialização de incentivos fiscais, muitas vezes declarados inconstitucionais, tem gerado um ambiente de instabilidade jurídica que afeta tanto os governos locais quanto as empresas beneficiárias. Além disso, a fragmentação econômica resultante da

---

<sup>63</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e políticas públicas*. Brasília: Enap, 2018. p. 71-75.

<sup>64</sup> VIEIRA, Amanda. *Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 12-15.

<sup>65</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço: Guerras Fiscais e Precarização do Trabalho – A Face Perversa da Globalização e a Necessidade de uma Ordem Econômica Global Mais Justa*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 116-118.

guerra fiscal impede a construção de políticas públicas integradas e sustentáveis, prejudicando o crescimento nacional de forma equitativa. Para Batista, uma solução viável exige a construção de uma governança fiscal nacional, capaz de harmonizar os interesses dos estados e criar mecanismos que impeçam a perpetuação dessa competição predatória.<sup>66</sup>

Além disso, o impacto da guerra fiscal não se limitou à arrecadação. Essa prática reforçou as desigualdades regionais, favorecendo estados que possuíam maior infraestrutura ou proximidade a mercados consumidores, em detrimento de regiões menos desenvolvidas. A resultante fragmentação econômica dificultou a integração e o crescimento sustentável do país como um todo.<sup>67</sup>

Com a EC 132/2023, busca-se reconfigurar a dinâmica tributária ao adotar o princípio do destino para a tributação do consumo. Ao vincular a arrecadação ao local de consumo final, em vez do local de produção, a emenda procura enfraquecer as bases da guerra fiscal, reduzindo a atratividade de incentivos fiscais regionais. Essa abordagem visa equilibrar a distribuição de receitas, privilegiando estados consumidores, que, em geral, possuem menores oportunidades de arrecadação tributária.<sup>68</sup>

Embora o princípio do destino represente um avanço teórico, a eliminação completa da guerra fiscal enfrenta grandes desafios. Primeiramente, o histórico de resistência por parte de estados mais dependentes de incentivos fiscais para atrair investimentos evidencia a dificuldade de implementar uma mudança tão estrutural. Essa resistência pode se traduzir em práticas adaptadas ou subversões das novas regras.<sup>69</sup>

Ademais, a transição para o novo modelo exige mecanismos robustos de fiscalização e cooperação intergovernamental. Sem um aparato eficiente para monitorar e punir desvios, há o risco de que a guerra fiscal persista sob outras formas, como a manipulação de dados sobre o local de consumo.<sup>70</sup>

Outro ponto crítico é o impacto sobre estados mais industrializados. Para evitar desequilíbrios regionais e crises fiscais, a EC 132/2023 prevê mecanismos de transição e

---

<sup>66</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço: Guerras Fiscais e Precarização do Trabalho – A Face Perversa da Globalização e a Necessidade de uma Ordem Econômica Global Mais Justa*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 118-119.

<sup>67</sup> COSTA, Camilla Fagner de Carvalho; VIEIRA, Jeferson de Castro. Teoria da Tributação Ótima: Contribuições para a Realidade Brasileira. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 25, n. 2, 2021, pág. 18-22

<sup>68</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Alma Mater Studiorum - Università di Bologna, 2020, p. 71-75.

<sup>69</sup> SOUSA, Moisés Pinheiro de. *Aspectos de Tributação de Produtos e Serviços na Economia Digital*. Juazeiro do Norte: Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, 2023, p. 20-24

<sup>70</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 45-50.

compensação. No entanto, a eficácia desses mecanismos dependerá de uma formulação criteriosa e de sua execução em prazo adequado para evitar rupturas econômicas.<sup>71</sup>

A proposta de eliminação da guerra fiscal através da EC 132/2023 aponta para um modelo tributário mais justo e integrado, mas não está isenta de limitações. O alcance dessa meta dependerá de um compromisso coletivo entre os entes federativos, bem como de uma implementação rigorosa e bem estruturada. A superação das resistências políticas e a garantia de que as normas estabelecidas sejam cumpridas de forma equitativa serão elementos cruciais para o sucesso da reforma.<sup>72</sup>

Em última análise, a eliminação da guerra fiscal não será alcançada apenas com a mudança das regras de arrecadação.<sup>73</sup> Um mercado interno justo e integrado exige uma articulação mais ampla, que envolva o fortalecimento do pacto federativo e a criação de condições para que todos os estados possam competir em igualdade de condições. Apenas dessa forma, será possível transformar o sistema tributário brasileiro em um instrumento de desenvolvimento econômico e coesão social.

#### **2.2.1.4. Criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS)**

A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) emerge como o cerne da reforma tributária proposta pela Emenda Constitucional 132/2023. Esses dois tributos, em conjunto com o Imposto Seletivo (IS), representam a tentativa mais abrangente de reformulação do sistema tributário brasileiro, buscando consolidar tributos atualmente fragmentados, como ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, em um modelo simplificado e funcional.<sup>74</sup>

Entre os tributos sobre consumo, o ICMS, a Cofins, o PIS e o ISS destacam-se pela expressiva participação na arrecadação nacional. Esses tributos, no entanto, apresentam características que comprometem a neutralidade tributária e dificultam a simplificação fiscal. Com a reforma tributária, eles serão substituídos pelo novo modelo de Imposto sobre Bens e

---

<sup>71</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 90-93.

<sup>72</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, 147-150.

<sup>73</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz. *A Cooperação Federativa no Brasil: Desafios e Perspectivas*. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, v. 24, 2024, p. 55-58.

<sup>74</sup> CEFIS. *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024.

Serviços (IBS). O ICMS foi responsável por 6,98% do PIB em 2022, com arrecadação superior a R\$ 692 bilhões, enquanto a Cofins gerou R\$ 271 bilhões (2,74% do PIB) e o ISS alcançou R\$ 107 bilhões (1,08% do PIB).<sup>75</sup>

O IBS é delineado como um imposto sobre o consumo, aplicado com base no princípio do destino. Ele visa arrecadação compartilhada entre estados e municípios, enquanto a CBS, de competência federal, adota uma estrutura similar à de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Esse modelo, chamado de "IVA dual", é amplamente utilizado em países desenvolvidos e busca compatibilizar eficiência arrecadatória com respeito à autonomia federativa. A expectativa é que essa estrutura reduza a complexidade normativa e otimize o recolhimento tributário.<sup>76</sup>

Um dos principais argumentos em favor do IBS e da CBS é a redução dos custos de conformidade tributária. Empresas e contribuintes lidam atualmente com um emaranhado de regras e alíquotas distintas, que geram altos custos administrativos e aumentam a litigiosidade. A unificação proposta pretende facilitar o cumprimento de obrigações fiscais, além de criar um ambiente mais transparente e previsível para os negócios, o que pode estimular investimentos e fomentar o crescimento econômico.<sup>77</sup>

Apesar de suas promessas, a criação do IBS e da CBS apresenta desafios consideráveis. A transição para esse novo sistema exige um esforço significativo de adaptação por parte dos entes federativos e dos contribuintes. Estados e municípios, por exemplo, dependem historicamente de tributos como ICMS e ISS, que são essenciais para sustentar suas receitas. A substituição desses tributos por um modelo compartilhado requer não apenas investimentos em tecnologia, mas também mecanismos claros para distribuir equitativamente as receitas.<sup>78</sup>

Outro ponto crítico é a necessidade de regulamentação complementar detalhada. Em setores como o digital, onde as operações frequentemente escapam das categorizações tradicionais, a ausência de normativas claras pode gerar incertezas e vulnerabilidades. Além disso, há receios sobre o impacto dessa reforma na autonomia financeira de estados produtores, que podem enfrentar perdas substanciais de arrecadação devido à adoção do princípio do destino.<sup>79</sup>

---

<sup>75</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Sumário executivo: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária 2023. Brasília: TCU, 2023, p. 9.

<sup>76</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 20-23.

<sup>77</sup> VIEIRA, Amanda; COSTA, Camilla Fagner. *Simplificação Tributária e Justiça Fiscal no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2023, p. 98-102.

<sup>78</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 72-75.

<sup>79</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. *Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro*. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, 2019, p. 25-28.

Embora a proposta de criação do IBS e da CBS busque promover um modelo tributário moderno e eficiente, há questões que necessitam de maior aprofundamento. A implementação de um sistema dual de IVA, por exemplo, demanda uma coordenação intergovernamental que historicamente tem sido desafiadora no Brasil. Além disso, os mecanismos de transição e compensação precisam ser robustos e bem planejados para evitar que as mudanças aprofundem desigualdades regionais ou prejudiquem estados com economias mais dependentes da produção.<sup>80</sup>

#### **2.2.1.5. Unificação dos tributos e eficiência tributária**

Com a reforma tributária, haverá a substituição de diversos tributos atualmente existentes por novos impostos mais simplificados. Os tributos ICMS (estadual), PIS/COFINS (federais), ISS (municipal), IOF-Câmbio e IPI serão gradualmente extintos e substituídos por três novos impostos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que unifica a tributação sobre o consumo em nível nacional; a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que simplifica os tributos federais sobre bens e serviços; e o Imposto Seletivo, aplicado a produtos e serviços específicos, como os que têm impacto ambiental ou afetam a saúde pública, como combustíveis e cigarros. Essa reestruturação visa tornar o sistema tributário mais moderno, eficiente e alinhado às melhores práticas internacionais.

Inicialmente, sob a perspectiva de mercado e da integração nacional, o tributo mais significativo e lucrativo do sistema tributário brasileiro é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), cuja competência legislativa é dos Estados. Como o Brasil adota o modelo de República Federativa e os Estados mantêm sua competência constitucional para legislar sobre o tributo, o ICMS assume um caráter de elevada complexidade.

Ou seja, o ICMS é, nitidamente, um imposto sobre o consumo, incidindo ao longo da cadeia econômica que se inicia na produção e se estende até o consumo final de bens e serviços. Trata-se de um tributo de natureza indireta, pois o ônus financeiro não é assumido diretamente pelo contribuinte de direito, mas transferido ao contribuinte de fato — o consumidor. Assim, os contribuintes de direito, como comerciantes e industriais (empresas e empresários), são os responsáveis por incorporar o valor do imposto ao preço da mercadoria e realizar o

---

<sup>80</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 145-148.

recolhimento devido. No Brasil, os tributos sobre o consumo se desdobram em diferentes espécies, entre as quais destacam-se o IPI, ICMS, PIS/COFINS e ISS.

O ICMS compartilha as características típicas de outros tributos: divisão fixa de competências, criação abstrata no texto constitucional, instituição concreta por meio de lei ordinária e normas gerais de direito tributário definidas por lei complementar. No entanto, possui algumas especificidades.

O referido imposto está previsto na Constituição Federal, especificamente no artigo 155, inciso II, e no § 2º desse mesmo artigo, além de ser regulamentado pelas normas infraconstitucionais: CTN, LC n. 87/96, Legislações estaduais, RICMS, Resoluções do Senado Federal, Convênios do Confaz (Conselho de Secretários da Fazenda dos Estados), Portarias e outras normas estaduais.

Apesar de se inferir que o ICMS é regulamentado pelo Código Tributário Nacional, cabe observar que toda a Seção II, relativa ao “imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias”, foi revogada pelo Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968. A Seção III, relativa ao “Imposto Municipal sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias” foi revogada pelo Ato Complementar n. 31, de 28 de dezembro de 1966. Não há no CTN dispositivo expresso atualmente em vigor sobre o ICMS.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal relativo às operações de circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação, estabelecendo as normas gerais para a aplicação desse tributo. Essa lei é popularmente conhecida como a Lei Kandir, em homenagem ao deputado Antônio Kandir, de São Paulo.

Considerando que o ICMS é um imposto de competência estadual, é possível afirmar que a simples criação de sua competência constitucional pela Constituição não se revela suficiente. Torna-se necessário que os Estados membros instituam o tributo internamente, sob pena de impossibilidade de se efetivar qualquer tributação com fundamento exclusivo no texto constitucional. Um exemplo ilustrativo disso pode ser observado na incidência do ICMS sobre a importação de veículos por pessoa física, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, uma vez que diversos Estados membros não editaram normas que possibilitassem essa tributação. Concernente ao RICMS, tem-se que o Regulamento do ICMS tem como função consolidar a dinâmica e a complexidade da legislação relativa a esse imposto, reunindo-a em

um único texto normativo.<sup>81</sup> Outro exemplo prático foi a instituição do DIFAL em texto constitucional e posteriormente amplamente discutido judicialmente em função da ausência de Lei Complementar.<sup>82</sup>

As Resoluções do Senado Federal, por sua vez, têm a função de harmonizar a legislação dos Estados membros, visando garantir a observância do federalismo fiscal cooperativo. O artigo 155, § 2º, IV, da Constituição Federal determina que a resolução do Senado Federal, que pode ser proposta pelo Presidente da República ou por um terço dos Senadores, e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais.

Os Convênios do Confaz foram instituídos em 1967, por meio do Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro daquele ano, com o objetivo de harmonizar as alíquotas e as bases de cálculo do antigo ICM entre os Estados, bem como uniformizar a concessão de benefícios fiscais, a fim de evitar a guerra fiscal entre as unidades federativas. Essa iniciativa surgiu, especialmente, após o Convênio de Salvador, de 22 de novembro de 1966, que concedia estímulos fiscais às indústrias novas e sem similar no Estado, permitindo que 60% do ICM a ser recolhido fosse suspenso por um período de cinco anos.

Os convênios encontravam amparo legal no artigo 213 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que já previa o regime de convênios entre os Estados para o estabelecimento de alíquotas uniformes do imposto de circulação. Quando o Confaz foi criado, os Estados do Nordeste e da Região Centro-Sul já possuíam convênios estabelecendo uma política comum em relação às isenções. A criação do Confaz atendeu à necessidade legítima de garantir a efetividade da harmonização das políticas fiscais estaduais.

---

<sup>81</sup> O RICMS (Regulamento do ICMS) é o instrumento normativo utilizado por cada estado para consolidar e detalhar a legislação relacionada ao ICMS, reunindo as regras em um único texto. Ele organiza a aplicação prática do imposto, abrangendo aspectos como: (i) Fatos geradores e alíquotas; (ii) Regimes de apuração e recolhimento; (iii) Obrigações acessórias, como emissão de notas fiscais e escrituração contábil. O RICMS é uma regulamentação estadual, mas segue diretrizes gerais estabelecidas na Constituição Federal e em Leis Complementares, como a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), que define os parâmetros nacionais para a aplicação do ICMS. Por ser um imposto de competência estadual, cada unidade da federação possui seu próprio RICMS, adaptado às suas particularidades econômicas e regionais.

<sup>82</sup> O DIFAL (Diferencial de Alíquota do ICMS) é um mecanismo previsto na legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para assegurar a divisão da arrecadação entre os estados de origem e destino em operações interestaduais. Ele é aplicado quando há diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino nas vendas destinadas a consumidores finais, que não sejam contribuintes do ICMS. O objetivo do DIFAL é equilibrar a arrecadação, especialmente em operações envolvendo comércio eletrônico, onde os estados de origem, tradicionalmente mais industrializados, poderiam concentrar grande parte da receita tributária. Em 2015, a Emenda Constitucional nº 87 formalizou esse mecanismo, prevendo que, gradualmente, o estado de destino passasse a receber a maior parcela do imposto. No entanto, a aplicação do DIFAL gerou controvérsias judiciais, sobretudo em razão da ausência de uma Lei Complementar que regulamentasse a matéria, como exige o art. 146 da Constituição Federal. Essa lacuna foi suprida com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Atualmente, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) tem a competência para elaborar políticas e harmonizar os procedimentos relacionados à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Entre suas atribuições, destaca-se a promoção da celebração de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, conforme o disposto no § 2º, XII, g, do mesmo artigo, e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Essas atribuições incluem: i) a redução da base de cálculo; ii) a devolução, total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo ao contribuinte, responsável ou a terceiros; iii) a concessão de créditos presumidos; iv) a concessão de quaisquer outros incentivos ou benefícios fiscais ou financeiro-fiscais baseados no imposto de circulação de mercadorias, que resultem na redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; e v) a prorrogação ou extensão das isenções vigentes.

Por fim, os convênios entre estados são aqueles anteriores à criação do Confaz, sendo identificados pela sigla AE.<sup>83</sup> Depois de 1975, os acordos devem ser realizados por unanimidade entre todos os estados membros da federação. As portarias e outras normas estaduais, por sua vez, são normas infralegais e, portanto, não têm o poder de criar obrigações tributárias. Além disso, não podem estabelecer obrigações acessórias para o contribuinte, mas têm a função de indicar a interpretação ou a aplicação das normas tributárias já estabelecidas.

A explanação é importante, tendo em vista que no novo modelo, aos estados e municípios só lhe caberão a fixação de alíquotas.

Outrossim, o Imposto Sobre Serviço (ISS) é um imposto municipal, de natureza real, fiscal e direta. É considerado um tributo que incide diretamente sobre o serviço prestado, com a base de cálculo sendo o valor do próprio serviço. Entretanto, o tributo se revela regressivo, por não ter alíquotas progressivas, assim, mesmo quando o contribuinte tem elevada capacidade econômica, isso não influencia o valor a ser pago pelo imposto.

Contudo, existem outros mecanismos para proteger contribuintes com menor capacidade econômica, como a concessão de isenções, a não incidência, a imunidade e a aplicação de alíquota zero para certas categorias de prestadores. Além disso, o uso de alíquotas seletivas permite favorecer determinados serviços essenciais ou prestados por contribuintes com menor poder aquisitivo.

---

<sup>83</sup> Os Acordos entre Estados (AE) foram precursores dos atuais Convênios do ICMS, que, sob a supervisão do Confaz, permitem aos estados pactuarem regras específicas sobre a tributação, respeitando os limites da legislação nacional. Com a institucionalização do Confaz, os convênios passaram a ter força normativa dentro do sistema tributário brasileiro, substituindo os antigos AE e ampliando a cooperação fiscal entre os entes federados.

O ISS configurando-se como um dos principais instrumentos de captação de receita tributária para os municípios brasileiros e, por vezes, representa a maior parcela da arrecadação municipal. O seu contexto institucional evidencia essa importância, inserindo-o como um dos três pilares das receitas próprias municipais, ao lado do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e do ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis).

O fundamento legal do ISS é constitucional, uma vez que este aparece no art. 156, III, da Constituição Federal, que determina:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
[...]  
III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no  
art. 155. [...]

Por outro lado, a Lei Orgânica Municipal dispõe sobre a criação do tributo no âmbito municipal, ou sobre sua previsão e regulamentação no Código Tributário Municipal (CTM). Também é possível que exista uma lei municipal que regule o tributo na esfera local. Da mesma forma, podem ser estabelecidas normas administrativas, como decretos, regulamentos, portarias e instruções normativas, que orientem a implementação da norma pelos servidores municipais, desde que não ultrapassem os limites estabelecidos pela legislação vigente.

A existência de um imposto municipal especificamente voltado para a prestação de serviços constitui uma particularidade do sistema tributário brasileiro, visto que, em diversas jurisdições internacionais, a tributação sobre serviços integra o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), cuja competência, de modo geral, não se encontra atribuída às esferas locais. Os artigos relacionados ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) foram modificados pela Reforma Tributária, especialmente com a promulgação da Emenda Constitucional 132/2023. O ISS foi incorporado ao novo sistema de tributação, que substitui diversos tributos indiretos por modelos mais simplificados, como o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços).

Já o PIS/COFINS, atualmente incidentes sobre a faturação de empresas, serão substituídos pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, conforme previsto na EC 132/2023. Essa substituição busca simplificar a tributação sobre o consumo no âmbito nacional, unificando dois tributos que, historicamente, apresentam regras específicas e geram complexidade na aplicação das obrigações tributárias. A CBS será calculada

com base no princípio do destino, promovendo maior alinhamento às práticas internacionais e moderna às distorções existentes entre setores econômicos.<sup>84</sup>

O IPI se transformará, em grande parte, no Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre produtos contraindicados à saúde ou ao meio ambiente, como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis, sendo mantido para cerca de 5% dos produtos atualmente tributados. Assim, o IPI, continuará existindo como uma exceção para atender à Zona Franca de Manaus, resultado de pressões políticas que preservaram esse regime específico. Esse novo desenho busca alinhar a tributação aos objetivos extrafiscais, incentivando padrões de consumo mais sustentáveis e penalizando atividades com impactos negativos à sociedade e ao meio ambiente.<sup>85</sup>

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é uma das formas mais comuns de tributação sobre o consumo adotadas em diversos países ao redor do mundo, especialmente nas economias desenvolvidas e na União Europeia. Seu modelo foi introduzido com o objetivo de simplificar a tributação sobre o consumo, proporcionando um sistema mais eficiente, transparente e difícil de ser evitado, quando comparado com outros impostos, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), atualmente utilizados no Brasil.

O conceito de IVA surgiu na França, após a Segunda Guerra Mundial, em 1954, quando o economista francês Maurice Lauré propôs uma tributação baseada no valor agregado em cada etapa da produção e distribuição de bens e serviços.<sup>86</sup> O sistema de IVA foi adotado na França como uma forma de simplificar a cobrança de impostos sobre o consumo e reduzir a evasão fiscal, que era um problema recorrente nos modelos de tributação anteriores. A implementação do IVA na França marcou o início da propagação desse sistema para outros países ao redor do mundo.

A partir da década de 1960, o modelo de IVA se espalhou rapidamente para outros países, especialmente na União Europeia (UE), onde se consolidou como a principal forma de tributação sobre o consumo, com a criação de normas comuns para os países membros da comunidade. A UE criou regras harmonizadas para a cobrança do IVA, que permitem que o imposto seja aplicado de forma uniforme, sem grandes distorções entre os estados membros.

---

<sup>84</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 68-70.

<sup>85</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 22-25.

<sup>86</sup> TAIT, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988.

A principal característica do IVA é que ele é cobrado em cada etapa da cadeia produtiva, mas sempre de forma proporcional ao valor agregado. Em vez de ser uma cobrança única sobre o valor final do consumo, o IVA é pago em cada transação comercial à medida que o bem ou serviço é processado ou distribuído. Isso visa garantir maior eficácia, uma vez que o imposto é pago pelo consumidor final, mas o processo de arrecadação ocorre de forma distribuída ao longo da cadeia.

Em países como o Canadá, o Goods and Services Tax (GST) e o Harmonized Sales Tax (HST) funcionam de forma similar ao IVA, cobrando uma alíquota sobre o valor agregado em cada etapa de produção e distribuição.<sup>87</sup> A principal diferença entre o IVA e o sistema canadense é a forma de gestão do imposto, que é coletado tanto pelos governos provinciais quanto pelo federal, dependendo da localidade.

Nos Estados Unidos, o IVA não é adotado, sendo substituído por uma taxa sobre vendas (sales tax). Esse sistema é menos abrangente, já que as taxas são cobradas em nível estadual ou local e, em muitos casos, não há uma uniformidade entre os estados.<sup>88</sup> Isso resulta em uma grande variação nas alíquotas e na base de cálculo, o que pode gerar distorções e dificuldades de conformidade fiscal. Contudo, a ausência de um IVA nacional reflete uma opção política diferente, que prioriza a autonomia tributária dos estados.

A CBS visa centralizar a arrecadação de tributos federais sobre o consumo, simplificando a apuração e recolhimento desses impostos, que, no modelo atual, exigem a aplicação de diferentes regimes e sistemas de apuração por parte dos contribuintes.

Esse novo sistema, que será adotado em todo o território nacional, busca promover a neutralidade tributária, ou seja, a tributação sem distorções nos preços e sem prejudicar a competitividade entre os diversos setores econômicos. A ideia central é garantir que o imposto devido seja deduzido nas etapas subsequentes, o que minimiza a cumulatividade, uma característica do sistema atual. Dessa forma, ao ser implementado o IVA, a expectativa é que o Brasil experimente uma maior eficiência no processo de arrecadação tributária, ao mesmo tempo em que simplifica a relação entre contribuintes e o Fisco.

Além disso, a implementação do IVA tem implicações importantes para a administração tributária, pois exige um processo de adaptação dos sistemas de arrecadação e fiscalização. Essa mudança pode gerar desafios, principalmente para os pequenos e médios empresários, que

---

<sup>87</sup> BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

<sup>88</sup> EBLING, Bjorn; SMITH, Stephen. Understanding Tax Coordination: The Case of the United States Sales Tax System. *International Tax and Public Finance*, v. 20, n. 4, p. 701-723, 2013.

precisarão se adaptar ao novo regime de tributação, exigindo investimentos em capacitação e em sistemas de gestão fiscal. Por outro lado, a unificação dos tributos pode reduzir a burocracia e os custos de conformidade tributária, promovendo uma maior transparência e previsibilidade fiscal no longo prazo.

Ademais, a transição para o novo sistema tributário deve ser acompanhada de uma série de medidas que garantam a compensação das perdas de arrecadação dos Estados e Municípios durante o período de adaptação, o que pode envolver a criação de um fundo de compensação. Isso é necessário para garantir que os entes federativos não sejam prejudicados com a migração para o novo sistema, especialmente considerando que a arrecadação do ICMS e do ISS representa uma parte substancial das receitas estaduais e municipais.

#### **2.2.1.6. Administração compartilhada entre entes federativos**

A administração compartilhada do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) proposta pela Emenda Constitucional 132/2023 constitui um dos alicerces da reforma tributária. Ao centralizar a gestão do imposto em um comitê nacional, com distribuição automática das receitas entre estados e municípios com base em critérios predefinidos, a medida visa não apenas simplificar a arrecadação, mas também promover maior transparência e equidade no sistema tributário brasileiro.<sup>89</sup>

A proposta de administração compartilhada busca enfrentar alguns dos desafios mais persistentes do sistema tributário brasileiro, como a fragmentação administrativa e as disputas federativas sobre competências e receitas. Ao reduzir a complexidade operacional e eliminar redundâncias na gestão tributária, o modelo centralizado tem o potencial de diminuir os custos administrativos tanto para os entes federativos quanto para os contribuintes.<sup>90</sup>

A distribuição automática de receitas com base em parâmetros uniformes também poderia evitar conflitos entre estados e municípios, promovendo um ambiente mais colaborativo e harmonizado. Esse arranjo tem sido comparado a sistemas similares adotados em países federativos desenvolvidos, que conseguiram aliar eficiência arrecadatória à preservação da autonomia regional.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 16-18.

<sup>90</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 132-134.

<sup>91</sup> CEFIS. *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024, p. 41-44.

Apesar das vantagens teóricas, a centralização da administração do IBS enfrenta resistências significativas. Estados e municípios, historicamente acostumados a gerir autonomamente suas receitas tributárias, receiam que a medida comprometa sua capacidade de legislar sobre tributação e ajustar alíquotas conforme suas necessidades locais. Essa percepção de perda de autonomia é especialmente sensível em um país de dimensões continentais e com diversidade econômica como o Brasil.<sup>92</sup>

Outro ponto de preocupação está relacionado à governança do comitê nacional. A confiança dos entes federativos nesse órgão dependerá de regras claras, mecanismos robustos de fiscalização e auditoria, além de garantias de que as receitas serão distribuídas de forma precisa e tempestiva. O histórico de desconfiança entre os entes federativos e a complexidade de implementação de um sistema de tal porte levantam dúvidas sobre sua viabilidade prática.<sup>93</sup>

Embora a harmonização de normas e alíquotas tributárias ofereça previsibilidade e simplicidade, ela também pode ser vista como uma limitação para estados e municípios que enfrentam desafios econômicos e sociais distintos. A diversidade regional do Brasil exige soluções flexíveis que permitam adaptações locais, algo que um modelo fortemente centralizado pode dificultar. Essa tensão entre uniformidade e flexibilidade torna a discussão sobre a administração compartilhada ainda mais complexa.<sup>94</sup>

A proposta de administração compartilhada do IBS representa um avanço significativo em termos de eficiência e transparência, mas também apresenta riscos que não podem ser ignorados. A viabilidade do modelo dependerá de uma implementação cuidadosa, que consiga equilibrar os benefícios da centralização com a necessidade de preservar a autonomia dos entes federativos. Ademais, é essencial que o comitê nacional seja concebido como uma instância de gestão transparente e equitativa, capaz de lidar com as complexidades do sistema tributário brasileiro sem comprometer a cooperação intergovernamental.<sup>95</sup>

Por fim, a discussão sobre a administração compartilhada deve ser entendida dentro de um contexto mais amplo, que leve em conta não apenas os objetivos técnicos da reforma, mas também as implicações políticas e sociais de longo prazo para o pacto federativo brasileiro.

---

<sup>92</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 76-79.

<sup>93</sup> LEMOS, Breno Pascualote. Governança Tributária e Eficiência na Gestão do IBS. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, v. 3, 2024, 45-48.

<sup>94</sup> ABRUCIO, Fernando Luiz. A Cooperação Federativa no Brasil: Desafios e Perspectivas. *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, v. 24, 2024, p. 59-62.

<sup>95</sup> DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, 2019, p. 30-33.

### 2.2.1.7. Critério de arrecadação no destino

A adoção do princípio de arrecadação no destino pela Emenda Constitucional 132/2023 representa uma das mais significativas transformações no sistema tributário brasileiro. Esse critério redefine a lógica de distribuição de receitas ao assegurar que os tributos sejam recolhidos no local onde ocorre o consumo final dos bens e serviços, substituindo a histórica predominância da tributação na origem. Conforme o disposto no Artigo 156-A, inciso VII, "será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação". Essa mudança tem como objetivo principal corrigir distorções regionais e promover maior equidade fiscal, além de alinhar o sistema tributário às demandas de uma economia moderna e globalizada.<sup>96</sup>

O princípio do destino é frequentemente defendido como um mecanismo de promoção de equidade fiscal. Ao direcionar a arrecadação para os estados e municípios consumidores, busca-se corrigir desequilíbrios históricos que favoreceram regiões produtoras. Essa redistribuição, em teoria, amplia a capacidade financeira de áreas tradicionalmente menos industrializadas, fortalecendo suas bases fiscais e permitindo maior investimento em serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.<sup>97</sup>

O critério também oferece um modelo mais alinhado às melhores práticas internacionais. Países que utilizam o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), como os membros da União Europeia, estruturam seus sistemas com base no consumo final, reconhecendo que a tributação no destino promove maior justiça fiscal e reduz os incentivos para práticas como a guerra fiscal. No caso brasileiro, espera-se que a adoção desse princípio também mitigue disputas entre estados e municípios, promovendo um ambiente mais harmonioso e colaborativo.<sup>98</sup>

Apesar dos benefícios projetados, a implementação do princípio do destino enfrenta desafios. A definição precisa do local de consumo é uma das maiores barreiras, especialmente em transações digitais e serviços intangíveis, onde os limites territoriais são difusos e muitas vezes inexistentes. Essa dificuldade é agravada pela necessidade de harmonização de normas e padronização de sistemas de monitoramento entre os entes federativos. Regulamentações

---

<sup>96</sup> ARDIM, Júlia Reusch Ianzer. *Simplificação versus progressividade na reforma tributária: uma análise da Emenda Constitucional nº 132/2023*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2024. p. 32-35.

<sup>97</sup> ARRETCHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em Perspectiva, 2004. p. 20-23.

<sup>98</sup> ECHEVERRI-GENT, John. *A economia política da redistribuição de renda: rumo à justiça e à equidade*. Journal of Economic Perspectives, 2021. p. 15-20.

detalhadas e investimentos significativos em tecnologia serão imprescindíveis para evitar disputas e assegurar a distribuição justa das receitas.<sup>99</sup>

Outro ponto crítico está relacionado à dependência histórica de estados produtores em relação ao modelo de tributação na origem. Estados que concentram grandes atividades industriais podem enfrentar perdas substanciais de receita ao adotarem o princípio do destino, o que poderia comprometer seus orçamentos e gerar novas desigualdades regionais. Esse impacto exige mecanismos de transição robustos e bem estruturados, capazes de evitar crises fiscais e garantir uma adaptação gradual ao novo modelo.<sup>100</sup>

A expansão da economia digital adiciona uma camada de complexidade ao princípio do destino. Transações realizadas por meio de plataformas digitais frequentemente envolvem consumidores e fornecedores localizados em diferentes regiões ou até mesmo países. Determinar com precisão o local de consumo em tais cenários é um desafio significativo, especialmente quando não existem marcos regulatórios consolidados para lidar com essas operações. Sem soluções tecnológicas eficazes, como sistemas de rastreamento de transações e interoperabilidade entre plataformas tributárias, há um risco real de subarrecadação, insegurança para os contribuintes e conflitos entre os entes federativos.

Apesar de seu potencial para reduzir desigualdades regionais e modernizar o sistema tributário brasileiro, o princípio do destino apresenta riscos e implicações que não podem ser ignorados. A transição para esse modelo exige um equilíbrio delicado entre justiça fiscal e viabilidade operacional. Enquanto beneficia estados e municípios consumidores, o modelo também pode fragilizar as regiões produtoras, que historicamente desempenham um papel crucial na economia nacional.

A implementação bem-sucedida do princípio do destino dependerá de um planejamento minucioso e de uma coordenação efetiva entre os entes federativos. Será necessário criar um ambiente de colaboração que permita a resolução de conflitos de forma justa e eficiente, garantindo que as receitas sejam redistribuídas com transparência e tempestividade. Além disso, a inclusão de mecanismos de compensação e o fortalecimento da infraestrutura tecnológica são fundamentais para que o sistema alcance seus objetivos de maneira equilibrada.

O critério de arrecadação no destino, ao ser consolidado pela EC 132/2023, reafirma a intenção de promover uma redistribuição mais equitativa das receitas tributárias no Brasil.

---

<sup>99</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *Aspectos controvertidos da reforma tributária: na visão dos estados*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 45-50.

<sup>100</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e políticas públicas: cooperação e autonomia*. Brasília: Enap, 2018. p. 78-82.

Contudo, sua implementação exige um olhar atento para os desafios estruturais, tecnológicos e políticos que permeiam sua operacionalização.

#### **2.2.1.8. Redistribuição de receitas e justiça regional**

A Emenda Constitucional 132/2023 introduz o critério de arrecadação no destino como um mecanismo central de redistribuição de receitas no Brasil, buscando corrigir desequilíbrios históricos que perpetuam desigualdades regionais. Sob essa perspectiva, o novo modelo objetiva alinhar os fluxos tributários às realidades econômicas e sociais das diferentes regiões do país, favorecendo estados e municípios consumidores em detrimento da concentração de recursos nos centros produtivos.<sup>101</sup>

Estados e municípios predominantemente consumidores, mas com alta densidade populacional e significativos índices de consumo, tendem a ser os principais beneficiários do modelo. Essas regiões frequentemente enfrentam dificuldades para financiar serviços públicos essenciais devido à escassez de receitas próprias, dependência de transferências federais ou incentivos fiscais. O novo critério, ao redistribuir receitas, pode fortalecer a capacidade financeira desses entes federativos, permitindo maior autonomia econômica e investimentos estruturais.<sup>102</sup>

Embora a redistribuição de receitas promova maior equidade fiscal, também levanta preocupações para estados e municípios produtores. Esses entes, que historicamente concentram indústrias ou atividades extrativistas, podem sofrer perdas significativas de arrecadação, comprometendo sua capacidade de atender às demandas locais.

Municípios como Parauapebas (PA), que dependem fortemente da arrecadação proveniente da atividade mineradora, enfrentam o risco de verem seus recursos reduzidos, mesmo enquanto suportam os impactos sociais e ambientais da produção. Isso revela uma contradição no modelo, pois, apesar de suportarem os custos das atividades econômicas, essas regiões não se beneficiariam proporcionalmente da arrecadação, que seria transferida para locais de consumo.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> EC 132 - 2023. *Texto da Emenda Constitucional nº 132/2023 e análise técnica*. Câmara dos Deputados, 2023. p. 10-15.

<sup>102</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas: Coordenação e Autonomia*. Brasília: Enap, 2018, p. 85-88.

<sup>103</sup> ARRETCHE, Marta. *Federalismo e Políticas Públicas no Brasil: Problemas de Coordenação e Autonomia*. São Paulo em Perspectiva, 2004, p. 34-37.

Para mitigar os impactos negativos sobre estados e municípios produtores, torna-se essencial a criação de mecanismos compensatórios. Fundos de equalização ou sistemas de repartição de receitas são exemplos de instrumentos que podem ser utilizados para assegurar que as regiões produtivas mantenham capacidade financeira adequada. Modelos internacionais, como o australiano, oferecem *insights* valiosos sobre como transferências intergovernamentais podem ser estruturadas para corrigir desigualdades e proteger a sustentabilidade fiscal de todos os entes federativos.<sup>104</sup>

A redistribuição de receitas fundamentada no critério de destino traz consigo um paradoxo: enquanto visa corrigir desigualdades regionais e promover justiça fiscal, também pode criar novas tensões no pacto federativo. O risco de penalizar desproporcionalmente estados produtores reforça a necessidade de uma implementação cuidadosa e equilibrada. Não se pode ignorar que regiões produtoras desempenham um papel crucial na economia nacional, e comprometer sua estabilidade financeira seria contraproducente para o desenvolvimento do país como um todo.

A inclusão de todos os entes federativos no debate e na formulação das regras será fundamental para garantir que a redistribuição seja percebida como justa e equilibrada. Apenas com mecanismos compensatórios eficazes e uma governança inclusiva será possível atingir os objetivos de equidade fiscal e desenvolvimento regional equilibrado, respeitando as particularidades econômicas e sociais de cada região do Brasil.

#### **2.2.1.9. Alinhamento com princípios constitucionais e melhores práticas**

A adoção do critério de arrecadação no destino pela Emenda Constitucional 132/2023 é frequentemente apresentada como um modelo que atende aos princípios estabelecidos na Constituição Federal de 1988, especialmente em termos de justiça fiscal e solidariedade federativa. A justiça fiscal, nesse contexto, está relacionada à distribuição equitativa da carga tributária, garantindo que contribuintes com maior capacidade contributiva assumam uma parcela proporcionalmente maior do ônus tributário, enquanto as receitas arrecadadas são redistribuídas para reduzir as desigualdades regionais. Já a solidariedade federativa reforça o compromisso de cooperação entre União, Estados e Municípios, buscando um equilíbrio na partilha dos recursos arrecadados, de modo que todos os entes possam financiar adequadamente

---

<sup>104</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, 148-152.

suas políticas públicas e atender às demandas de suas populações. Dessa forma, a reforma tributária não se limita a aspectos técnicos de arrecadação, mas busca consolidar pilares essenciais de justiça e equidade no pacto federativo brasileiro.

Essa transição também busca alinhar o Brasil às práticas internacionais mais reconhecidas em sistemas tributários, mas não sem gerar questionamentos quanto à sua viabilidade prática em um contexto tão diverso e desigual como o brasileiro.

Entre os princípios constitucionais mais relevantes para a discussão está o da solidariedade federativa, que exige uma cooperação efetiva entre União, estados e municípios na busca pela redução de desigualdades regionais e pela distribuição equitativa de recursos. Nesse sentido, a tributação no destino pode ser vista como um mecanismo para corrigir desequilíbrios, permitindo que regiões predominantemente consumidoras tenham acesso a uma parcela mais justa da arrecadação tributária nacional.<sup>105</sup>

Outro princípio central é o da equidade, que orienta o sistema tributário a atuar como um instrumento de justiça social. A redistribuição das receitas para locais de consumo busca atender a essa diretriz, garantindo que o impacto tributário seja proporcional à capacidade econômica das regiões e atendendo às necessidades financeiras de localidades menos industrializadas. Entretanto, também é fundamental considerar o princípio da autonomia financeira dos entes federativos, que assegura que estados e municípios possam gerir suas receitas sem depender excessivamente de transferências externas. O desafio reside em equilibrar essas diferentes diretrizes constitucionais sem comprometer a integridade do pacto federativo.<sup>106</sup>

A eficiência tributária também é um princípio implícito na Constituição, sendo essencial para garantir que o sistema tributário maximize a arrecadação com o menor custo administrativo possível. O critério do destino pode contribuir para isso ao reduzir disputas fiscais entre estados e simplificar a arrecadação em um modelo mais alinhado às práticas internacionais. No entanto, a complexidade do sistema brasileiro, marcada por desigualdades regionais extremas, exige adaptações que preservem a sustentabilidade financeira de todos os entes.<sup>107</sup>

---

<sup>105</sup> MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica tributária: a apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor agregado. *Revista de Economia Contemporânea*, v. 1, pág. 1-37, 2019.

<sup>106</sup> JARDIM, Júlia Reusch Ianzer. *Simplificação versus progressividade na reforma tributária: uma análise da Emenda Constitucional nº 132/2023*. Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Porto Alegre, 2024, p. 22-23.

<sup>107</sup> CHIEZA, Rosa Ângela; PAIVA, Marco Aurélio; SANTOS, Jeferson. *Carga tributária e patrimônio no sistema tributário brasileiro: análise e propostas*. *Revista de Administração Pública*, v. 2, pág. 303-326, 2022, p. 315.

O alinhamento com sistemas internacionais de tributação, como o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) amplamente utilizado na União Europeia, é frequentemente citado como um dos grandes benefícios do critério de destino. Esse modelo é reconhecido por promover a justiça fiscal ao garantir que os tributos sejam recolhidos no local de consumo final, harmonizando a arrecadação entre regiões de diferentes níveis de desenvolvimento econômico.

Entretanto, o Brasil possui particularidades que dificultam a aplicação direta dessas práticas. As acentuadas desigualdades regionais exigem soluções que levem em conta as específicas demandas de estados produtores, muitos dos quais desempenham papel crucial na geração de riquezas nacionais, mas enfrentam riscos de perda significativa de arrecadação sob o novo modelo. A experiência internacional é um guia valioso, mas não pode ser replicada sem considerar as complexidades locais.<sup>108</sup>

A transição para o critério de destino no Brasil requer não apenas infraestrutura tecnológica eficiente para rastrear e redistribuir receitas, mas também uma regulamentação robusta que previna disputas entre os entes federativos. Sem essas ferramentas, há o risco de aumentar as desigualdades em vez de mitigá-las, além de gerar resistências por parte dos estados mais impactados negativamente.<sup>109</sup>

Ademais, é imprescindível a criação de mecanismos de transição e compensação, como fundos de equalização, que possam equilibrar as perdas de regiões produtoras sem comprometer o objetivo principal de redistribuir recursos. Esses mecanismos precisam ser planejados com base em critérios claros e transparentes, evitando distorções que prejudiquem a sustentabilidade do sistema como um todo.<sup>110</sup>

#### **2.2.1.10. Transição gradual da origem para o destino e mecanismos de compensação**

A transição do critério de arrecadação baseado na origem para o destino, proposta pela Emenda Constitucional 132/2023, é uma mudança estrutural que visa alinhar o sistema tributário brasileiro às demandas de um modelo mais justo e moderno. Contudo, enquanto sua implementação oferece uma solução teórica para desigualdades regionais, sua complexidade

---

<sup>108</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, p. 145-146.

<sup>109</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *Aspectos controvertidos da reforma tributária: na visão dos estados*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 89-92.

<sup>110</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 152-155.

operacional e as implicações financeiras levantam questões críticas sobre a viabilidade do processo e os desafios que surgem ao longo do caminho.

O período de transição que determina a coexistência de sistemas tributários baseados na origem e no destino é fundamental para mitigar os impactos imediatos sobre as finanças públicas dos entes federativos. Essa abordagem busca permitir uma adaptação gradual dos estados e municípios às novas regras de arrecadação, mas também introduz um cenário de complexidade administrativa significativo. Durante esse intervalo, contribuintes e governos precisarão lidar com dois sistemas paralelos, o que pode elevar os custos operacionais e aumentar as chances de conflitos tributários.<sup>111</sup>

Estados produtores, que tradicionalmente concentraram grande parte da arrecadação devido à tributação na origem, provavelmente enfrentarão perdas substanciais de receitas. Essas unidades federativas não apenas possuem economias fortemente industrializadas, mas também dependem da arrecadação oriunda de suas cadeias produtivas para sustentar serviços essenciais e infraestrutura pública. A coexistência temporária de dois sistemas não elimina essas perdas, apenas as distribui de maneira menos abrupta.<sup>112</sup>

Os mecanismos de compensação previstos pela EC 132/2023, como fundos de redistribuição financeira para estados e municípios prejudicados, são apresentados como solução para evitar desequilíbrios federativos durante a transição. Embora teoricamente promissores, esses instrumentos dependem de regulamentação detalhada e de uma governança eficaz para garantir sua eficácia.

A definição dos critérios de compensação é uma questão sensível. Sem parâmetros claros, objetivos e transparentes, esses mecanismos podem se tornar fonte de disputas judiciais e conflitos políticos. Além disso, é crucial que os recursos destinados à compensação sejam transferidos de forma tempestiva, para que estados e municípios impactados possam planejar adequadamente seus orçamentos e evitar crises financeiras.<sup>113</sup>

No entanto, a história recente de relações intergovernamentais no Brasil sugere que a implementação prática de tais mecanismos é frequentemente marcada por atrasos e problemas de execução. Exemplos anteriores, como a distribuição de recursos do Fundo de Participação

---

<sup>111</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, p. 78-80.

<sup>112</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 115-117.

<sup>113</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; PAMPLONA, Danielle. *Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 56-59.

dos Municípios (FPM), mostram que a falta de celeridade na liberação de verbas pode comprometer os objetivos originais de tais políticas.<sup>114</sup>

A coexistência de sistemas tributários baseados na origem e no destino durante o período de transição não é isenta de problemas operacionais. Contribuintes serão obrigados a navegar entre duas regras distintas de tributação, o que pode aumentar os custos de conformidade e reduzir a eficiência das operações empresariais. Para as administrações tributárias, o desafio está em fiscalizar dois regimes paralelos sem comprometer a arrecadação global.

Outro ponto crítico é o risco de fraudes e manipulação de informações por parte de contribuintes que busquem aproveitar brechas entre os dois sistemas. A falta de harmonização completa durante o período de transição cria oportunidades para disputas fiscais, tanto entre os entes federativos quanto entre empresas e governos.<sup>115</sup>

Embora a transição gradual e os mecanismos de compensação sejam elementos necessários para evitar rupturas financeiras, eles não resolvem os desafios estruturais associados à mudança para o critério de destino. A coexistência de sistemas é um paliativo, mas não elimina o impacto inevitável sobre estados produtores, nem resolve as dificuldades associadas ao planejamento financeiro de longo prazo em regiões que dependem de receitas provenientes do critério de origem.<sup>116</sup>

#### **2.2.1.11. Estrutura de transição e compensações**

A Emenda Constitucional 132/2023 propõe uma estrutura de transição complexa para a substituição dos tributos atuais, como ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, pelos novos Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e Imposto Seletivo (IS). Essa transição é projetada para ocorrer de forma gradual, com redução progressiva das alíquotas dos tributos antigos e aumento escalonado das alíquotas dos novos impostos. Embora o objetivo seja minimizar os impactos abruptos sobre as finanças públicas e os contribuintes, a implementação dessa estrutura levanta questionamentos sobre sua viabilidade e efeitos práticos.

A proposta de transição escalonada busca oferecer um período de adaptação para os entes federativos e contribuintes, mas também introduz uma série de desafios operacionais e

---

<sup>114</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 204-206.

<sup>115</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, p. 125-127.

<sup>116</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *Práticas Tributárias no Brasil e os Riscos de Evasão*. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 188-190.

administrativos. Durante o período de coexistência entre os sistemas antigo e novo, contribuintes precisarão atender a regras distintas para cada tributo, o que pode elevar os custos de conformidade e aumentar a complexidade das obrigações fiscais.<sup>117</sup>

Por outro lado, estados e municípios, especialmente aqueles com economias fortemente baseadas na arrecadação na origem, enfrentam riscos significativos de perda de receita ao longo da transição. Embora o modelo progressivo busque mitigar tais impactos, há incertezas sobre a capacidade dessas regiões de se adaptarem ao novo cenário fiscal sem comprometer suas obrigações financeiras.<sup>118</sup>

Os mecanismos de compensação, previstos para equilibrar perdas de arrecadação durante a transição, são essenciais para garantir a estabilidade financeira de estados e municípios impactados negativamente pela reforma. No entanto, a implementação eficaz desses instrumentos exige uma regulamentação detalhada que estabeleça critérios claros para o cálculo das compensações, prazos para distribuição de recursos e fontes de financiamento. Sem essas definições, o risco de atrasos, disputas judiciais e resistências políticas aumenta consideravelmente.<sup>119</sup>

A transparência e a eficiência na gestão dos fundos compensatórios também são pontos críticos. O histórico de transferências intergovernamentais no Brasil, como os repasses do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), revela fragilidades no cumprimento de prazos e na distribuição de recursos de forma equitativa. A repetição desses problemas poderia comprometer a credibilidade da reforma e aumentar as tensões federativas.<sup>120</sup>

A coexistência de dois sistemas tributários ao longo do período de transição representa um desafio significativo para os contribuintes. Empresas de diferentes setores precisarão adaptar seus sistemas de gestão para lidar com obrigações fiscais mais complexas, o que pode levar a um aumento nos custos operacionais e no risco de erros. Para as administrações tributárias, a fiscalização de dois modelos paralelos cria uma sobrecarga que pode dificultar o cumprimento de metas de arrecadação e ampliar os riscos de evasão fiscal.<sup>121</sup>

---

<sup>117</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022, p. 78-80.

<sup>118</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 112-115.

<sup>119</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *Aspectos Controvertidos da Reforma Tributária*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 96-98.

<sup>120</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; PAMPLONA, Danielle. *Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 58-60.

<sup>121</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 202-204.

Países que implementaram reformas tributárias similares oferecem lições valiosas sobre os desafios e soluções para transições de grande porte. No Canadá, por exemplo, a transição para o modelo de tributação harmonizada incluiu compensações financeiras robustas e programas de assistência técnica para administrações locais e empresas. Na Austrália, mecanismos de redistribuição de receitas foram combinados com monitoramento rigoroso para assegurar que o impacto da reforma fosse mitigado de maneira eficaz. Essas experiências destacam a importância de um planejamento detalhado e de uma governança colaborativa.<sup>122</sup>

Embora a estrutura de transição e os mecanismos de compensação sejam fundamentais para viabilizar a implementação da EC 132/2023, eles não eliminam os desafios estruturais enfrentados por estados e municípios. Muitos entes federativos, especialmente os que historicamente se beneficiaram de um modelo de arrecadação baseado na origem, podem enfrentar dificuldades para adaptar suas economias ao novo paradigma centrado no destino. As compensações financeiras oferecidas no período de transição podem aliviar perdas imediatas de arrecadação, mas não promovem mudanças estruturais que garantam sustentabilidade fiscal no longo prazo. Para evitar que essa dependência temporária perpetue desigualdades regionais, é necessário um planejamento estratégico que fortaleça as capacidades econômicas e arrecadatórias dos estados e municípios afetados. Além disso, a falta de clareza em relação aos critérios de distribuição de recursos e a possibilidade de disputas judiciais podem comprometer a estabilidade necessária para a transição.

Portanto, é imprescindível que a transição seja acompanhada de um monitoramento contínuo e de ajustes dinâmicos para lidar com desafios inesperados.

#### **2.2.1.12. Fundo de desenvolvimento regional e estímulo ao crescimento econômico**

A criação do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) pela Emenda Constitucional 132/2023 representa uma tentativa de aliar a redistribuição tributária à promoção do crescimento econômico e à redução das desigualdades regionais. Mais do que um instrumento de compensação financeira, o FDR é projetado como uma ferramenta para financiar projetos de infraestrutura, capacitação profissional e fomento ao desenvolvimento produtivo em regiões menos favorecidas. Contudo, a implementação e a gestão desse fundo levantam questionamentos sobre sua capacidade de atender efetivamente às metas ambiciosas propostas.

---

<sup>122</sup> BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. *O IVA em países em desenvolvimento e em transição*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 182-185.

O FDR se apresenta como um mecanismo alinhado ao princípio constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais, previsto no artigo 3º da Constituição Federal. Ao direcionar recursos para projetos estruturantes em regiões menos desenvolvidas, o fundo busca criar condições para que essas áreas aumentem sua competitividade econômica e reduzam sua dependência de transferências federais.<sup>123</sup>

Entretanto, o impacto do FDR dependerá de vários fatores, incluindo a definição de critérios claros para a distribuição de recursos. Sem indicadores objetivos e mensuráveis, como índice de desenvolvimento humano (IDH), taxa de desemprego ou nível de infraestrutura, existe o risco de que os recursos sejam alocados de forma ineficiente ou politicamente direcionada. Experiências passadas com outros fundos públicos no Brasil, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE), sugerem que a falta de planejamento e controle pode comprometer os objetivos propostos.<sup>124</sup>

Uma questão central relacionada ao FDR é a definição das fontes de financiamento. Propostas que incluem percentuais da arrecadação do IBS e da CBS ou contribuições específicas precisam ser regulamentadas de forma transparente para evitar disputas intergovernamentais ou impactos negativos em outras áreas do orçamento público. A sustentabilidade financeira do fundo, especialmente em longo prazo, depende de sua integração a uma política econômica mais ampla e de sua capacidade de se adaptar às flutuações econômicas e às demandas regionais.<sup>125</sup>

Além disso, é necessário considerar o impacto do FDR sobre o pacto federativo. Enquanto o fundo pode ser visto como um mecanismo de solidariedade entre regiões, estados mais industrializados podem questionar a destinação de parcelas de sua arrecadação para projetos em outras áreas do país, especialmente se houver percepção de que os recursos não estão sendo aplicados de maneira eficiente ou transparente. Essa dinâmica pode aumentar tensões entre os entes federativos e comprometer a cooperação necessária para o sucesso da reforma tributária.<sup>126</sup>

A eficácia do FDR também dependerá de sua governança. A gestão do fundo precisa incorporar mecanismos robustos de controle social e auditoria para garantir que os recursos

---

<sup>123</sup> ARRETCHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2012. p. 94.

<sup>124</sup> JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. *O nó da reforma tributária no Brasil: 1995-2008*. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 89, 2015, pág. 94.

<sup>125</sup> COIMBRA, Paulo. *Obrigações tributárias: teoria e prática no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 198.

<sup>126</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 112.

sejam aplicados em projetos com impacto positivo e comprovado. Sem um sistema de fiscalização eficiente, há o risco de desvios ou de utilização inadequada dos recursos, comprometendo tanto os objetivos do fundo quanto a confiança dos entes federativos e da sociedade em sua execução.<sup>127</sup>

Além disso, a inclusão de comunidades locais no planejamento e na execução dos projetos financiados pelo FDR pode ampliar sua legitimidade e assegurar que os investimentos atendam às necessidades reais das regiões beneficiadas. Experiências internacionais, como as de fundos regionais na União Europeia, mostram que a participação cidadã é um fator crítico para o sucesso de iniciativas de desenvolvimento regional.<sup>128</sup>

Embora o Fundo de Desenvolvimento Regional seja um instrumento com potencial transformador, sua efetividade está longe de ser garantida. A experiência brasileira com fundos similares indica que falhas na gestão e na alocação de recursos podem limitar seus impactos positivos. Além disso, o contexto econômico e social do Brasil, marcado por desigualdades profundas e disputas federativas recorrentes, exige uma implementação cuidadosamente planejada e adaptada às particularidades regionais.

Para que o FDR cumpra seu papel de fomentar o crescimento econômico e reduzir desigualdades, será necessário um compromisso político sólido e uma governança transparente que assegure a participação de todos os atores envolvidos. Apenas com uma abordagem integrada e baseada em evidências o fundo poderá transcender o papel de compensação financeira e se tornar um catalisador de um desenvolvimento verdadeiramente inclusivo e sustentável.

### **2.2.2. Críticas ao novo modelo de tributação da EC 132/2023 e ao PLP 68/24 convertido na LC 214/2025**

Embora a Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025 proponham um novo modelo tributário com objetivos ambiciosos, como a simplificação e a promoção da justiça fiscal, a proposta tem sido alvo de críticas que questionam sua capacidade de atender plenamente a essas metas. Especialistas apontam que as limitações e os desafios operacionais podem comprometer os benefícios previstos, resultando em impactos adversos

---

<sup>127</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 134.

<sup>128</sup> BARCA, Fabrizio. *Uma Agenda para uma Política de Coesão Reformada: Uma Abordagem Baseada no Local para Atender aos Desafios e Expectativas da União Europeia*. Comissão Europeia, 2009. p. 45.

não apenas para os entes federativos, mas também para contribuintes e setores econômicos específicos<sup>129</sup>.

Um dos pontos mais frequentemente levantados é a manutenção de um sistema tributário regressivo, que penaliza desproporcionalmente as camadas mais pobres da população. O modelo baseado em tributação sobre o consumo, mesmo com mecanismos como o cashback, é visto como insuficiente para mitigar os impactos negativos sobre a população de baixa renda. Esses instrumentos, apesar de bem-intencionados, são considerados paliativos e limitados em sua abrangência, o que levanta dúvidas sobre sua eficácia em promover uma redistribuição justa da carga tributária.

A ausência de medidas mais estruturais para enfrentar a regressividade é vista como uma oportunidade perdida, especialmente em um país com desigualdades sociais tão acentuadas como o Brasil. Essa abordagem pode perpetuar uma situação em que a carga tributária recai de forma desproporcional sobre os consumidores, ao invés de ser distribuída de maneira mais equilibrada entre consumo, renda e patrimônio.<sup>130</sup>

Outro aspecto crítico diz respeito à extensão do período de transição, considerado excessivamente longo e confuso. A coexistência de dois sistemas tributários por um período prolongado é apontada como uma fonte de insegurança jurídica e conflitos fiscais. Contribuintes e governos locais terão que operar simultaneamente sob regras antigas e novas, o que pode aumentar os custos administrativos e o risco de disputas. Essas dificuldades podem comprometer a credibilidade e a aceitação do novo modelo.<sup>131</sup>

A complexidade operacional também é agravada pela implantação do IVA dual (IBS e CBS), que exige integração e coordenação entre diferentes esferas de governo. Pequenas e médias empresas podem enfrentar desafios significativos para atender às novas obrigações fiscais, elevando custos e ampliando as dificuldades de conformidade tributária.<sup>132</sup>

A centralização de poderes no Comitê Gestor do IBS é outra fonte de preocupação. Embora o objetivo seja harmonizar a gestão do novo tributo e evitar a fragmentação normativa, críticos apontam que isso pode enfraquecer a autonomia dos estados e municípios, contrariando os princípios do pacto federativo. O controle centralizado sobre alíquotas e arrecadação pode

---

<sup>129</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 102-104

<sup>130</sup> PIKETTY, Thomas. *Capital e Ideologia*. São Paulo: Intrínseca, 2020. p. 567-569.

<sup>131</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 85-88.

<sup>132</sup> CARVALHO, Raul de Souza. *Regressividade no Sistema Tributário Brasileiro*. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 1, 2021. pág. 45-48.

aprofundar desigualdades regionais, especialmente em um país marcado por disparidades econômicas tão acentuadas.<sup>133</sup>

Esse modelo também pode gerar tensões entre os entes federativos, com estados e municípios menores temendo perder representatividade e controle sobre suas finanças. A falta de mecanismos claros de resolução de conflitos também é vista como uma lacuna que pode ampliar disputas intergovernamentais.<sup>134</sup>

O princípio do destino, um dos pilares da EC 132/2023, busca redistribuir a arrecadação para os locais de consumo, mas sua implementação não é isenta de desafios. A transição de um modelo baseado na origem para o destino exige investimentos substanciais em tecnologia e infraestrutura para rastrear e monitorar as operações tributárias. A falta de sistemas unificados e a complexidade do pacto federativo brasileiro dificultam a harmonização normativa necessária para garantir a eficiência do modelo.<sup>135</sup>

Ana Carolina Carpinetti e Alice Marinho destacam que, embora o princípio do destino possa promover maior equidade na distribuição da arrecadação, ele também aumenta o risco de bitributação e evasão fiscal se não forem implementados mecanismos de fiscalização eficientes. A falta de integração entre as jurisdições pode comprometer os benefícios esperados e gerar novos conflitos entre os entes federativos.<sup>136</sup>

Apesar das inovações propostas pela EC 132/2023 e pela LC 214/2025, é evidente que o novo modelo tributário enfrenta limitações significativas que não podem ser ignoradas. A manutenção da regressividade, a complexidade operacional, a centralização de poderes e os desafios de implementar o princípio do destino são aspectos que exigem soluções mais detalhadas e adaptadas à realidade brasileira.<sup>137</sup>

Conforme argumentam Onofre Alves Batista Jr., Daniela Cristina Floriano Alves e Paulo Roberto Coimbra Silva, o modelo adotado perpetua algumas distorções do sistema vigente, especialmente em relação ao ICMS e ao PIS/Cofins, além de introduzir novos desafios.<sup>138</sup>

---

<sup>133</sup> ARRETCHÉ, Marta. *Federalismo e Políticas Públicas no Brasil: Problemas de Coordenação e Autonomia*. Brasília: Enap, 2018. p. 54-56.

<sup>134</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018. p. 72-74.

<sup>135</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. *Os Desafios da Tributação no Consumo no Brasil*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2023. p. 253-294.

<sup>136</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. *Os Desafios da Tributação no Consumo no Brasil*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2023. p. 432-442.

<sup>137</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 150-153.

<sup>138</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

Um dos principais pontos criticados é o tratamento dado ao ICMS, que, embora tenha migrado para um modelo baseado no destino, ainda enfrenta entraves decorrentes da multiplicidade de legislações estaduais e da ausência de harmonização normativa. Os autores destacam que a complexidade do ICMS poderia ter sido solucionada com reformas graduais, como a eliminação de benefícios fiscais inconstitucionais e a maior fiscalização contra a guerra fiscal. Contudo, a reforma optou por mudanças drásticas que não abordaram de forma eficaz as raízes dos problemas.<sup>139</sup>

Além disso, o PIS/Cofins, amplamente criticado por ser um modelo desajeitado de tributação do consumo disfarçado de tributo sobre a receita, foi mantido sob a forma da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Embora a CBS proponha maior simplificação, sua estrutura ainda gera preocupações sobre a cumulatividade residual e a onerosidade para setores específicos, como serviços e agronegócio, que já enfrentam alíquotas elevadas.<sup>140</sup>

Outro aspecto controverso é a lentidão do Supremo Tribunal Federal (STF) em julgar ações relacionadas à inconstitucionalidade de benefícios fiscais e renúncias tributárias. Essa morosidade contribuiu para a desintegração do sistema tributário e pode continuar sendo um problema no novo modelo, dada a persistência de conflitos entre entes federativos e a falta de clareza normativa em questões como a aplicação da não cumulatividade plena.<sup>141</sup>

Ademais, o modelo reformado foi criticado por sua transição prolongada, que gera insegurança jurídica ao manter sistemas paralelos durante anos. Conforme apontam os autores, a coexistência de regimes antigos e novos aumenta a complexidade operacional para empresas e administrações públicas, o que contraria o objetivo declarado de simplificação da reforma.<sup>142</sup>

Portanto, enquanto a Reforma Tributária de 2023 representa um passo adiante em muitos aspectos, sua incapacidade de resolver problemas estruturais e sua implementação apressada sem estudos aprofundados sobre impactos econômicos e sociais evidenciam retrocessos importantes. Como afirmam os autores, "uma reforma verdadeiramente eficaz deveria combinar simplicidade, transparência e justiça fiscal, sem desconsiderar os desafios práticos de sua execução".<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>140</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>141</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>142</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>143</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

Para que a reforma atinja plenamente seus objetivos de justiça fiscal e simplificação, é imprescindível um esforço coordenado entre todos os entes federativos, além de um compromisso consistente com o interesse público. As críticas sobre as lacunas e incertezas presentes na proposta são pertinentes, especialmente no que diz respeito à necessidade de uma regulamentação complementar robusta, capaz de dirimir dúvidas e assegurar a efetividade das mudanças. Sem um planejamento cuidadoso e uma execução transparente, há o risco de que a reforma não só deixe de reduzir desigualdades, mas também acentue as iniquidades existentes. Portanto, é fundamental que as medidas adotadas se orientem pela construção de um sistema tributário que priorize a equidade e o fortalecimento do pacto federativo, promovendo não apenas a modernização da arrecadação, mas também um desenvolvimento nacional mais justo e equilibrado.

### **2.2.3. Projeções Irrealistas e seus Impactos na Aceitação da Reforma Tributária de 2023**

Um aspecto amplamente criticado na condução da Reforma Tributária de 2023 foi o uso de projeções otimistas e pouco fundamentadas, que desempenharam um papel central na aceitação da Emenda Constitucional 132/2023. Conforme apontam Onofre Alves Batista Jr., Daniela Cristina Floriano Alves e Paulo Roberto Coimbra Silva, as estimativas apresentadas ao público e ao Legislativo foram frequentemente descoladas da realidade, criando expectativas inflacionadas sobre os benefícios econômicos e fiscais da reforma.<sup>144</sup>

Entre as promessas propagadas estava a de que a simplificação tributária e a adoção do modelo baseado no destino resolveriam automaticamente problemas históricos, como a guerra fiscal e a regressividade do sistema. No entanto, como os autores enfatizam, tais avanços exigem não apenas mudanças normativas, mas também uma estrutura de governança robusta e esforços coordenados entre União, estados e municípios – elementos que não foram suficientemente detalhados no texto da reforma.<sup>145</sup>

Além disso, as projeções ignoraram os impactos de transição para um sistema híbrido durante o longo período de implementação. A coexistência de regimes antigos e novos foi subestimada como uma fonte de insegurança jurídica e custos operacionais elevados para contribuintes e administrações públicas. Como resultado, a reforma foi apresentada como uma

---

<sup>144</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>145</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

solução simples e direta, quando, na prática, envolve desafios complexos e longos prazos para amadurecimento.<sup>146</sup>

Outro ponto destacado pelos autores é o uso de estimativas econômicas pouco realistas para justificar a aprovação da reforma. Estudos que projetavam aumentos expressivos no Produto Interno Bruto (PIB) e na geração de empregos não consideraram variáveis como a reação adversa de setores econômicos mais afetados, as dificuldades de harmonização federativa e os custos de adaptação tecnológica. Essas lacunas contribuíram para a formação de um consenso político baseado em premissas frágeis e sem respaldo em análises rigorosas.<sup>147</sup>

Assim, embora a reforma tenha sido vendida como um marco modernizador, as projeções irreais comprometeram a credibilidade do processo e limitaram a capacidade de antecipar e mitigar os impactos adversos. Como observam Batista Jr. et al., "a aceitação de qualquer reforma como uma melhoria intrínseca, sem consideração crítica de suas implicações práticas, reflete uma visão superficial que pode gerar descontentamento a longo prazo".<sup>148</sup>

#### **2.2.4. Gradualidade vs. Disrupção na Reforma Tributária de 2023**

A Reforma Tributária de 2023, instituída pela Emenda Constitucional 132/2023, adotou um modelo considerado disruptivo, promovendo uma reestruturação ampla do sistema tributário brasileiro. Entretanto, a opção por uma abordagem radical em vez de ajustes graduais gerou críticas significativas. Conforme apontam Onofre Alves Batista Jr., Daniela Cristina Floriano Alves e Paulo Roberto Coimbra Silva, a reforma poderia ter se beneficiado de uma implementação mais gradual, priorizando a solução de problemas específicos de maneira estratégica e adaptativa.<sup>149</sup>

Entre as principais questões, destaca-se a complexidade do ICMS, que já havia sido alvo de debates sobre sua simplificação e harmonização entre os estados. Reformas graduais, como a eliminação progressiva de benefícios fiscais inconstitucionais e a migração escalonada da tributação para o destino, teriam sido mais eficazes do que uma mudança abrupta no modelo

---

<sup>146</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>147</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>148</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>149</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

tributário.<sup>150</sup> Essa abordagem teria permitido uma adaptação mais suave por parte dos entes federativos e dos contribuintes, reduzindo os riscos associados a uma transição longa e incerta.

Além disso, o caráter disruptivo da reforma criou expectativas de resultados imediatos, enquanto ignorava a necessidade de ajustes estruturais no médio e longo prazo. A introdução simultânea do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) foi vista como uma tentativa de resolver múltiplos problemas de uma só vez, mas sem considerar os custos administrativos e operacionais para estados e empresas.<sup>151</sup> Uma implementação escalonada teria permitido que esses atores se adaptassem progressivamente às mudanças, minimizando impactos negativos na arrecadação e no cumprimento das obrigações fiscais.

Também é importante destacar que, em um sistema federativo como o brasileiro, onde as desigualdades regionais são profundas, uma abordagem gradual teria facilitado a cooperação entre União, estados e municípios. A transição abrupta exacerbou tensões federativas e dificultou a criação de um consenso político e técnico necessário para a implementação eficaz da reforma.<sup>152</sup>

Por fim, a escolha pela disrupção ignorou lições de experiências internacionais, onde reformas tributárias bem-sucedidas foram implementadas de maneira gradual, com avaliação contínua de impactos e ajustes ao longo do processo. Essa abordagem não apenas aumenta a previsibilidade e a segurança jurídica, mas também reduz os riscos de falhas sistêmicas e resistências políticas. Como ressaltam Batista Jr. et al., "reformas tributárias devem equilibrar a necessidade de mudanças estruturais com a capacidade de adaptação gradual, especialmente em sistemas complexos como o brasileiro".<sup>153</sup>

#### **2.2.4.1. Aumento da carga tributária para setores específicos**

Uma das principais críticas ao novo modelo tributário proposto pela Emenda Constitucional 132/2023 e regulamentado pela LC 214/2025 é o impacto diferenciado sobre setores que tradicionalmente contam com alíquotas reduzidas ou tratamentos tributários

---

<sup>150</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>151</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>152</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

<sup>153</sup> BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.

favorecidos.<sup>154</sup> Setores como educação, saúde e serviços digitais desempenham papéis fundamentais na sociedade brasileira, e o aumento de carga tributária pode acarretar consequências profundas para esses segmentos e para a população que depende de seus serviços.

A educação, um dos pilares do desenvolvimento social e econômico, é apontada como uma das áreas mais vulneráveis às alterações propostas. A introdução de uma alíquota uniforme para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ao desconsiderar as peculiaridades do setor educacional, pode encarecer significativamente os custos para escolas e universidades particulares. Em um país onde o sistema público enfrenta limitações crônicas de recursos e infraestrutura, a dependência da educação privada é substancial, e o aumento dos custos será inevitavelmente repassado aos consumidores, ou seja, às famílias.<sup>155</sup>

O resultado pode ser uma retração no acesso a serviços educacionais de qualidade, ampliando desigualdades já existentes e comprometendo a formação de capital humano, essencial para o desenvolvimento do país. Além disso, é questionável se a uniformidade tributária nesse setor promove de fato a equidade, uma vez que não leva em conta a função social exercida pelas instituições de ensino.

O setor de saúde enfrenta desafios similares. A aplicação de uma alíquota uniforme pode encarecer serviços essenciais, como atendimento hospitalar, planos de saúde e exames laboratoriais, reduzindo a acessibilidade para a população de baixa e média renda. Dado o papel complementar que o setor privado desempenha no Sistema Único de Saúde (SUS), qualquer aumento nos custos pode sobrecarregar ainda mais o sistema público, comprometendo o atendimento de milhões de brasileiros.<sup>156</sup>

Além disso, há preocupações sobre como os custos adicionais decorrentes da tributação uniforme podem afetar a sustentabilidade financeira de pequenas e médias clínicas e laboratórios. Isso pode gerar um efeito dominó, reduzindo a oferta de serviços de saúde e ampliando as desigualdades no acesso a cuidados médicos.

O setor de serviços digitais, um dos mais dinâmicos e de maior crescimento na economia global, também é particularmente vulnerável. A natureza imaterial de suas operações e sua dependência de investimentos em tecnologia tornam esse segmento especialmente sensível a

---

<sup>154</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 65-68.

<sup>155</sup> SILVA, Maria Lúcia Falcão da. *Tributação e Educação: O Impacto da Reforma Tributária sobre Instituições de Ensino*. Revista Brasileira de Direito Tributário, v. 3, 2023. pág. 34-36.

<sup>156</sup> CARVALHO, Raul de Souza. *Tributação e Saúde: Desafios da Reforma Tributária no Brasil*. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 2, 2023. pág. 78-80.

alterações tributárias. A aplicação de uma alíquota uniforme pode desestimular investimentos, aumentar os custos para consumidores e reduzir a competitividade de empresas nacionais frente a concorrentes internacionais.<sup>157</sup>

Ademais, a ausência de um sistema tributário adaptado às especificidades da economia digital agrava as dificuldades de integração do Brasil no mercado global. Problemas como a definição do local de consumo e a tributação de empresas estrangeiras continuam sendo desafios não resolvidos, ampliando os riscos de evasão fiscal e dificultando a arrecadação.<sup>158</sup>

A uniformidade tributária proposta pela EC 132/2023 é frequentemente justificada como uma medida de simplificação e racionalização do sistema fiscal. No entanto, ela desconsidera as particularidades de setores específicos e seus impactos sociais e econômicos. Essa abordagem pode comprometer o princípio da equidade, uma vez que tributa de maneira idêntica setores com capacidades contributivas e funções sociais muito distintas.

Após pressão política de diversos grupos alguns setores, aqui incluídos produtos e alguns serviços, foram estabelecidos redução de alíquotas e tratamento diferenciado como medidas compensatórias.

Por fim, enquanto a simplificação é um objetivo louvável, ela não pode ser alcançada às custas da função social do sistema tributário. A harmonização entre eficiência, equidade e competitividade deve guiar os ajustes necessários para garantir que a reforma cumpra seus objetivos sem comprometer setores tão relevantes para o Brasil.

#### **2.2.4.2. Impacto na inovação e no desenvolvimento tecnológico**

A Emenda Constitucional 132/2023 e a LC 214/2025, ao reformular o sistema tributário brasileiro, levantam preocupantes questões sobre suas consequências no setor de inovação e desenvolvimento tecnológico. O setor digital, que inclui plataformas de *streaming*, *e-commerce*, provedores de *software* e infraestrutura tecnológica, tem se consolidado como uma das bases da economia moderna. Contudo, as medidas tributárias propostas podem comprometer a competitividade e o crescimento desse segmento, colocando em risco sua capacidade de impulsionar a modernização econômica e social do Brasil.

A aplicação de alíquotas uniformes no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sem considerar as especificidades do setor de

---

<sup>157</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 103-105.

<sup>158</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Bolonha: Alma Mater Studiorum, 2020. p. 90-92.

tecnologia, pode desestimular investimentos nacionais e estrangeiros em um mercado altamente competitivo. O setor de serviços digitais, caracterizado por margens estreitas de lucro e dependência de constantes inovações, é particularmente sensível a custos adicionais impostos por tributação elevada. A medida pode gerar um efeito cascata, com aumento dos preços finais para consumidores e retração do acesso a tecnologias fundamentais para o cotidiano da população.<sup>159</sup>

*Startups* e pequenas empresas, que são motores da inovação, estão particularmente vulneráveis. Além de enfrentarem dificuldades financeiras em decorrência de tributação mais elevada, podem perder competitividade frente a grandes corporações globais que possuem maior capacidade de absorver custos adicionais.<sup>160</sup> Isso reduz as chances de emergência de soluções locais adaptadas às necessidades do mercado brasileiro, limitando o desenvolvimento de um ecossistema tecnológico robusto.

A Lei Complementar nº 214/2025 trouxe importantes disposições acerca da responsabilidade tributária das plataformas digitais no recolhimento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Conforme o texto sancionado, as plataformas digitais, mesmo aquelas domiciliadas no exterior, passam a ter papel central no cumprimento das obrigações tributárias relacionadas às operações realizadas em ambiente digital.

O artigo 22 da LC 214 estabelece que as plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento do IBS e CBS em duas situações principais. Primeiramente, no caso de operações realizadas com fornecedores residentes ou domiciliados no exterior, as plataformas assumem a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, em substituição aos fornecedores. Em segundo lugar, a responsabilidade solidária recai sobre as plataformas em transações internas quando o fornecedor, mesmo residente ou domiciliado no Brasil, não estiver regularmente inscrito no cadastro do IBS e CBS ou não registrar a operação em documento fiscal eletrônico.

A lei define plataforma digital como aquela que, atuando como intermediária, controla um ou mais elementos essenciais da operação, tais como cobrança, pagamento, definição de termos e condições, ou entrega. Contudo, plataformas que executam apenas atividades auxiliares, como acesso à *internet*, serviços de pagamento regulados pelo Banco Central, publicidade, ou busca e comparação de fornecedores sem remuneração baseada em vendas realizadas, não são consideradas responsáveis tributárias.

---

<sup>159</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Bolonha: Alma Mater Studiorum, 2020. p. 56-59.

<sup>160</sup> MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE. *Inovação e Investimento em Mercados Emergentes*. Nova York: McKinsey, 2021. p. 21-23.

Outro ponto de destaque é a obrigatoriedade de cadastro das plataformas digitais no sistema do IBS e CBS, conforme previsto no artigo 23. Plataformas que não cumprirem essa exigência terão os tributos retidos diretamente pelas instituições financeiras que realizarem as operações de câmbio. Além disso, a legislação introduz o mecanismo do *split payment*, que permite a segregação automática e o recolhimento dos tributos no momento da liquidação financeira das operações intermediadas pelas plataformas.

Importante observar que as plataformas que cumprirem com as obrigações de informar as operações e adotar o *split payment* não serão responsabilizadas por eventuais diferenças nos valores devidos pelos fornecedores. Adicionalmente, as plataformas têm a opção de emitir documentos fiscais eletrônicos em nome do fornecedor e recolher os tributos de forma consolidada, desde que haja anuência do fornecedor e sejam observados os critérios estabelecidos em regulamento.

Com essas disposições, a LC 214/2025 reforça a fiscalização sobre as operações digitais e busca garantir maior eficiência no recolhimento dos tributos em um cenário econômico marcado pela crescente digitalização e transações transnacionais. Contudo, a transferência dessas responsabilidades para as plataformas digitais tem gerado debates quanto à compatibilidade com o papel tradicional dessas empresas como meras intermediárias, trazendo à tona questões sobre a complexidade das obrigações e o impacto no mercado digital.

Especialistas como Ana Carpinetti e Alice Marinho apontam que essa exigência cria barreiras operacionais significativas, aumentando os custos administrativos e reduzindo a capacidade de investimento em pesquisa e desenvolvimento. As plataformas serão obrigadas a monitorar e garantir a conformidade fiscal de milhares de fornecedores, um processo que não apenas sobrecarrega suas estruturas, mas também gera riscos de judicialização e incertezas jurídicas.<sup>161</sup>

O cenário torna-se ainda mais desafiador para empresas estrangeiras que operam no Brasil. A complexidade regulatória e o aumento de custos podem levar muitas a reconsiderarem sua presença no mercado brasileiro, reduzindo a oferta de serviços e produtos inovadores e comprometendo a integração do Brasil à economia digital global.<sup>162</sup>

A diminuição da competitividade do setor tecnológico afeta não apenas as empresas, mas também o progresso em áreas estratégicas como inteligência artificial, *internet* das coisas

---

<sup>161</sup> CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. *Os Desafios da Tributação Digital no Brasil*. Revista Direito e Tecnologia, v. 1, 2023. pág. 89-91.

<sup>162</sup> OCDE. *Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 152-155.

(IoT) e sustentabilidade ambiental. Esses campos dependem de um ambiente econômico favorável, com incentivos fiscais e políticas de fomento que estimulem a colaboração entre o setor público e privado. O impacto negativo da reforma tributária pode comprometer a capacidade do Brasil de liderar ou mesmo acompanhar as tendências tecnológicas globais, reduzindo oportunidades de emprego qualificado e a competitividade internacional.<sup>163</sup>

Além disso, a desigualdade de acesso às tecnologias pode ser ampliada. Com o aumento dos custos, o acesso a serviços essenciais como *internet* de alta velocidade e plataformas educacionais *online* torna-se mais restrito, impactando principalmente regiões menos desenvolvidas e populações de baixa renda.<sup>164</sup>

Para mitigar os impactos negativos da reforma tributária sobre o setor de tecnologia, é essencial repensar o modelo proposto. Medidas como alíquotas diferenciadas para serviços digitais, incentivos fiscais direcionados à inovação e simplificação das obrigações tributárias poderiam criar um ambiente mais propício para o desenvolvimento tecnológico. Ademais, é necessário equilibrar as responsabilidades fiscais das plataformas digitais, garantindo que suas funções não sejam comprometidas por exigências excessivas.

Embora a EC 132/2023 e a LC 214/2025 busquem modernizar o sistema tributário brasileiro, as implicações para o setor de inovação demonstram que ajustes são indispensáveis. Sem uma abordagem diferenciada e adaptada às especificidades do setor, o Brasil corre o risco de comprometer um dos segmentos mais dinâmicos e promissores da economia, prejudicando sua inserção no cenário tecnológico global e limitando o progresso econômico e social no longo prazo.

#### **2.2.4.3. Risco de centralização e perda de autonomia federativa**

A centralização das operações de arrecadação e distribuição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), como previsto pela Emenda Constitucional 132/2023, representa uma mudança estrutural significativa no pacto federativo brasileiro. Embora a proposta busque simplificar o sistema tributário e melhorar a eficiência na arrecadação, ela também levanta sérias preocupações sobre os impactos dessa centralização na autonomia financeira e legislativa de estados e municípios. A criação do Comitê Gestor do IBS, com competência para administrar

---

<sup>163</sup> FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. *Relatório sobre o Futuro do Emprego 2023*. Genebra: WEF, 2023. p. 45-48.

<sup>164</sup> UNESCO. *Inclusão digital para todos: colmatando a lacuna na economia digital*. Paris: UNESCO, 2021. p. 34-36.

de forma unificada o tributo, é percebida por críticos como um desafio à independência dos entes federativos e à flexibilidade necessária para atender às demandas regionais.<sup>165</sup>

A autonomia financeira de estados e municípios é um dos pilares do pacto federativo brasileiro, garantindo que os entes subnacionais possam exercer suas competências de maneira independente e responsiva às necessidades locais. A centralização das decisões tributárias no âmbito do Comitê Gestor do IBS pode limitar essa independência, restringindo a capacidade dos entes subnacionais de definir alíquotas, criar incentivos fiscais ou adaptar políticas tributárias às particularidades econômicas e sociais de suas regiões.<sup>166</sup>

Historicamente, estados e municípios utilizam a tributação como uma ferramenta para atrair investimentos, fomentar setores estratégicos e promover o desenvolvimento regional. A chamada "guerra fiscal" é frequentemente criticada por gerar distorções e perdas na arrecadação nacional, mas também reflete a tentativa de estados menos industrializados de competir economicamente com regiões mais desenvolvidas.<sup>167</sup> Com a centralização, esses instrumentos podem ser eliminados, limitando a capacidade de estados e municípios menos favorecidos de corrigirem desigualdades estruturais e atraírem investimentos que impulsionem suas economias.

A criação de um órgão centralizado para gerir o IBS levanta também preocupações sobre a concentração de poder e a distância entre o processo decisório e as necessidades regionais. Em um país de dimensões continentais como o Brasil, com disparidades socioeconômicas marcantes, a centralização pode resultar em soluções genéricas que não atendem adequadamente às demandas locais. O Comitê Gestor do IBS, ao atuar como intermediário exclusivo na arrecadação e distribuição dos recursos, corre o risco de se tornar um órgão excessivamente burocrático, desconectado das realidades regionais e vulnerável às pressões políticas.<sup>168</sup>

Além disso, há o risco de que a falta de representação equitativa no Comitê Gestor leve a decisões que favoreçam estados mais influentes ou com maior capacidade de articulação política, em detrimento de regiões menos desenvolvidas. Para mitigar esse problema, seria

---

<sup>165</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 45-47.

<sup>166</sup> ARRETCHE, Marta. *Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: Problemas de Coordenação e Autonomia*. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 51, 2003. pág. 88-90.

<sup>167</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018. p. 54-56.

<sup>168</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Bolonha: Alma Mater Studiorum, 2020. p. 63-65.

necessário garantir uma estrutura de governança que assegure a participação ativa de todos os entes federativos, com regras claras para distribuição de poder e tomada de decisões.<sup>169</sup>

A centralização também pode comprometer a resiliência econômica e administrativa de estados e municípios. Regiões menos industrializadas ou com economias mais vulneráveis dependem de flexibilidades fiscais para ajustar suas políticas em tempos de crise. A eliminação dessa autonomia pode tornar os entes federativos mais suscetíveis a choques externos, como crises econômicas globais ou variações no consumo.

A rigidez do modelo centralizado também pode dificultar a implementação de políticas públicas inovadoras e adaptadas às necessidades locais. Por exemplo, estados que buscam estimular setores emergentes, como tecnologia ou energia renovável, podem encontrar dificuldades para implementar incentivos fiscais ou políticas específicas sob um sistema tributário uniformizado e controlado centralmente.<sup>170</sup>

Embora a centralização seja justificada por sua potencial capacidade de simplificar o sistema tributário e reduzir conflitos entre entes federativos, esses benefícios só serão plenamente alcançados se acompanhados de contrapartidas claras que preservem a autonomia regional. Por exemplo, mecanismos de participação equitativa no Comitê Gestor, a criação de fundos compensatórios para estados menos desenvolvidos e a flexibilização para políticas regionais são essenciais para equilibrar os impactos da centralização.

A centralização do IBS, como proposta pela EC 132/2023, reflete uma tensão entre os objetivos de simplificação administrativa e a necessidade de preservar a autonomia federativa. Enquanto a ideia de um sistema mais uniforme e coordenado pode trazer ganhos em termos de eficiência e previsibilidade, é fundamental que isso não comprometa a capacidade dos estados e municípios de atuar de forma independente e responsiva. A preservação do pacto federativo não deve ser vista apenas como uma questão constitucional, mas como um elemento essencial para promover o desenvolvimento regional e atender às demandas de uma sociedade diversa e desigual como a brasileira.

Portanto, o sucesso da centralização dependerá de um equilíbrio cuidadoso entre uniformidade e flexibilidade, garantindo que os benefícios administrativos não venham às custas da autonomia e da capacidade de desenvolvimento dos entes federativos. Apenas com uma estrutura de governança transparente, inclusiva e adaptável será possível evitar os riscos

---

<sup>169</sup> LOTTA, Gabriela et al. *A Coordenação Federativa de Políticas Públicas: Uma Análise das Políticas Brasileiras nas Últimas Décadas*. Revista de Administração Pública, v. 4, 2016. pág. 102-104.

<sup>170</sup> MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE. *Inovação e Investimento em Mercados Emergentes*. Nova York: McKinsey, 2021. p. 34-36.

de concentração de poder e assegurar que a reforma tributária contribua para um sistema mais justo e equilibrado.<sup>171</sup>

#### **2.2.4.3.1. Persistência da tributação indireta e questões de regressividade**

O novo modelo tributário proposto pela Emenda Constitucional 132/2023, ainda que avance em termos de simplificação e racionalização do sistema fiscal, perpetua uma dependência estrutural de tributos indiretos sobre o consumo, o que reforça sua natureza regressiva. Essa característica é amplamente criticada por especialistas, que destacam como o sistema continua a onerar desproporcionalmente as camadas de baixa renda, comprometendo o princípio constitucional da equidade tributária.

Impostos como o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) incidem sobre o consumo de maneira uniforme, sem levar em conta a capacidade contributiva dos indivíduos. Essa estrutura, ao tributar igualmente produtos e serviços consumidos por diferentes faixas de renda, resulta em um impacto proporcionalmente maior sobre as famílias de baixa renda. Para essas populações, uma parcela significativa do orçamento é destinada à aquisição de bens e serviços essenciais, muitos dos quais são tributados com alíquotas elevadas. Em contraste, indivíduos de classes mais altas têm maior capacidade de poupança ou de destinar seus recursos a investimentos tributados de forma mais vantajosa.

Essa regressividade estrutural não é um fenômeno novo no Brasil, mas sua manutenção no âmbito da EC 132/2023 reflete a dificuldade de implementar uma reforma mais ampla e progressiva. Apesar de o sistema proposto buscar maior uniformidade e previsibilidade, ele não aborda a necessidade de uma redistribuição efetiva da carga tributária, que deveria incidir de maneira mais acentuada sobre a renda e o patrimônio, aliviando o peso sobre o consumo das classes mais vulneráveis.

A persistência de um modelo tributário baseado predominantemente em impostos sobre o consumo tem consequências significativas para o bem-estar social e o crescimento econômico. Famílias de baixa renda, ao destinar uma parcela desproporcional de seus recursos ao pagamento de impostos, têm seu poder de compra reduzido, limitando o acesso a bens e serviços essenciais como alimentos, medicamentos e transporte. Esse impacto é particularmente

---

<sup>171</sup> OCDE. *Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing, 2022. p. 182-185.

preocupante em um país que enfrenta altos índices de desigualdade e onde a capacidade do setor público de suprir essas necessidades muitas vezes é insuficiente.

Ademais, a regressividade também afeta a economia como um todo. Ao concentrar o peso tributário nas camadas de menor renda, o sistema reduz a demanda agregada e limita o potencial de crescimento sustentado. A concentração da carga tributária em bens e serviços de consumo não apenas perpetua desigualdades, mas também compromete a eficácia das políticas de incentivo ao desenvolvimento econômico e social.<sup>172</sup>

Medidas paliativas, como o *cashback* tributário, têm sido sugeridas como soluções para reduzir os efeitos regressivos do sistema. No entanto, esses mecanismos apresentam limitações significativas. A devolução de uma parcela dos impostos pagos pode aliviar temporariamente o peso tributário sobre as famílias de baixa renda, mas não resolve o problema estrutural da dependência de tributos indiretos. Além disso, a implementação desses sistemas requer uma infraestrutura tecnológica e administrativa robusta, o que pode ser particularmente desafiador em um país com desigualdades regionais tão acentuadas.<sup>173</sup>

A experiência internacional demonstra que soluções mais eficazes para combater a regressividade incluem o fortalecimento da tributação direta sobre a renda e o patrimônio, a ampliação de isenções fiscais para produtos essenciais e a implementação de alíquotas progressivas. No entanto, no Brasil, essas medidas enfrentam resistências políticas significativas, tanto por parte de setores econômicos privilegiados quanto por representantes que temem perder apoio político.<sup>174</sup>

Uma reforma tributária verdadeiramente transformadora exigiria a redução da dependência de tributos indiretos e a adoção de mecanismos que favoreçam a progressividade.<sup>175</sup> Entre as medidas possíveis, destacam-se:

1. Revisão das alíquotas do imposto de renda, com maior progressividade para faixas superiores de renda;
2. Revisão do modelo de tributação dos lucros e dividendos, uma prática comum em economias desenvolvidas;

---

<sup>172</sup> PIKETTY, Thomas. *Capital e Ideologia*. São Paulo: Intrínseca, 2020. p. 342-344.

<sup>173</sup> OCDE. *Tax Policy Reforms 2021: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 87-89.

<sup>174</sup> STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade: como a sociedade dividida de hoje põe em risco nosso futuro*. Nova York: WW Norton, 2012. p. 214-216.

<sup>175</sup> GOBETTI, Sérgio W.; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária no Brasil: Diagnósticos e Propostas*. Brasília: IPEA, 2016. p. 34-36.

3. Implementação de impostos sobre grandes fortunas, alinhada ao princípio constitucional da capacidade contributiva;
4. Isenção ou redução de alíquotas para bens e serviços essenciais, como alimentos, medicamentos e transporte.

Essas medidas não apenas promoveriam maior equidade fiscal, mas também contribuiriam para a redução das desigualdades sociais e para o fortalecimento do poder de compra das classes menos favorecidas.

Embora a EC 132/2023 represente avanços na simplificação e na administração tributária, a manutenção de um modelo regressivo limita significativamente o seu potencial de promover justiça fiscal. Sem uma abordagem que ataque as raízes da desigualdade tributária, o Brasil corre o risco de perpetuar um sistema que favorece os mais ricos e onera desproporcionalmente as classes mais vulneráveis.<sup>176</sup>

Portanto, para que a reforma tributária alcance seus objetivos declarados de equidade e eficiência, é essencial que ela seja complementada por medidas estruturais que fortaleçam a progressividade e redistribuam a carga tributária de maneira mais justa.

#### **2.2.4.3.2. Dificuldades na determinação do local de destino para serviços digitais**

A aplicação do critério de destino no âmbito dos serviços digitais configura um dos maiores desafios técnicos e operacionais da Emenda Constitucional 132/2023. Diferentemente dos bens tangíveis, cujo local de entrega pode ser identificado com relativa precisão, os serviços digitais possuem uma natureza intrinsecamente difusa e transnacional, tornando a identificação do local de consumo um processo complexo e suscetível a controvérsias.<sup>177</sup>

Serviços digitais, como *streaming* de conteúdo, computação em nuvem e transações de *e-commerce*, desafiam a lógica tradicional da tributação territorial. O consumo desses serviços não se limita a um único local: um usuário pode acessar uma plataforma de *streaming* em dispositivos localizados em estados diferentes ou consumir serviços de computação em nuvem cujos servidores estão espalhados globalmente. Essa difusão desafia a definição de um ponto específico de consumo para fins de tributação, o que é essencial para a correta arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).<sup>178</sup>

<sup>176</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 192-195.

<sup>177</sup> OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 35-37.

<sup>178</sup> GOMES, Fábio Luiz. *Reforma Tributária: Tributação, Desenvolvimento e Economia Digital*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 78-81.

No contexto internacional, países desenvolvidos enfrentaram desafios semelhantes ao tentar adaptar seus sistemas tributários à economia digital. Nos Estados Unidos, por exemplo, alguns estados utilizam o endereço de cobrança ou o IP do consumidor para determinar o local de tributação. Embora prático, esse método exige infraestruturas tecnológicas avançadas e regulamentações claras para proteger os dados dos usuários e evitar evasão fiscal.<sup>179</sup>

A implementação de critérios semelhantes no Brasil enfrentaria barreiras tecnológicas e normativas significativas. A infraestrutura do sistema tributário brasileiro, concebida para modelos de negócios tradicionais, ainda não é adequada para rastrear com precisão as transações digitais e determinar o local de consumo. Adicionalmente, a ausência de uma regulamentação detalhada sobre como definir o destino nas operações digitais abre espaço para interpretações divergentes e conflitos entre estados e municípios.

As transações transnacionais adicionam um nível extra de complexidade. Muitas empresas que fornecem serviços digitais ao mercado brasileiro têm sede no exterior, o que dificulta a fiscalização e o recolhimento de tributos. Sem ferramentas eficazes para monitorar essas operações, existe um risco elevado de evasão fiscal e de perda significativa de arrecadação para estados e municípios.<sup>180</sup>

A indeterminação do local de consumo nos serviços digitais também pode intensificar a litigiosidade no sistema tributário brasileiro. A disputa entre estados e municípios pela arrecadação de tributos em transações digitais é um problema recorrente, exacerbado pela falta de integração normativa e pela inexistência de um sistema de partilha de receitas claro e eficiente. Em um país de dimensões continentais como o Brasil, onde as desigualdades regionais são marcantes, essas disputas podem comprometer a cooperação intergovernamental e enfraquecer o pacto federativo.<sup>181</sup>

Para mitigar esses desafios, o Brasil precisaria adotar soluções tecnológicas e normativas inovadoras. A implementação de sistemas de monitoramento baseados em georreferenciamento e a criação de um cadastro único de contribuintes poderiam ajudar a rastrear as transações digitais de forma mais eficiente.<sup>182</sup> Esses avanços, contudo, demandam investimentos significativos e uma colaboração estreita entre União, estados e municípios.

---

<sup>179</sup> TANZI, Vito. *Tributação em um mundo integrador*. Washington, DC: Brookings Institution, 1995. p. 92-94.

<sup>180</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 145-147.

<sup>181</sup> ARRETCHE, Marta. *Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: Problemas de Coordenação e Autonomia*. Rio de Janeiro: FGV, 2015. p. 67-69.

<sup>182</sup> OCDE. *Administração Tributária 2021: Informações Comparativas sobre a OCDE e Outras Economias Avançadas e Emergentes*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 123-126.

No âmbito normativo, a regulamentação complementar deve estabelecer critérios objetivos e harmonizados para determinar o local de destino nas transações digitais, incluindo diretrizes claras para a partilha de receitas em operações transnacionais.<sup>183</sup> Ademais, seria necessário criar incentivos fiscais e mecanismos que garantam a adesão de empresas estrangeiras ao sistema tributário brasileiro, evitando a fuga de investimentos e a perda de competitividade do país no mercado global.

Embora o critério de destino seja amplamente reconhecido como uma medida mais justa para a tributação sobre o consumo, sua aplicação aos serviços digitais apresenta desafios que não podem ser ignorados. Sem uma infraestrutura robusta e uma regulamentação clara, o Brasil corre o risco de perpetuar conflitos fiscais, aumentar a evasão e comprometer a arrecadação de tributos essenciais para o financiamento de políticas públicas.<sup>184</sup>

Portanto, o sucesso da implementação do critério de destino no setor digital dependerá de um compromisso coletivo para superar as barreiras tecnológicas e normativas.

#### **2.2.4.3.3. Potencial para aumento da litigiosidade**

A implementação do modelo do IBS, CBS e IS, conforme proposto pela EC 132/2023 e regulamentado pela LC 214/2025, apresenta riscos consideráveis de aumento na litigiosidade tributária. A introdução de novas regras de creditamento, a criação de um comitê gestor centralizado e as mudanças no sistema de arrecadação e distribuição tributária trazem incertezas interpretativas que podem levar a um número crescente de conflitos jurídicos e administrativos. Marco Aurélio Greco aponta que, especialmente durante a fase de transição para o novo modelo, as divergências sobre a aplicação das novas normas e o papel do comitê gestor terão grande potencial para gerar disputas entre contribuintes e a administração tributária.<sup>185</sup>

O Brasil já possui um dos maiores volumes de contencioso tributário do mundo, reflexo de um sistema altamente complexo e fragmentado, aliado a lacunas normativas e interpretações divergentes entre contribuintes e autoridades fiscais. A introdução do IBS, ainda que com a promessa de simplificação e uniformidade, não elimina essas vulnerabilidades, especialmente

---

<sup>183</sup> CLESCERI, Marco. *Fiscalidade da Economia Digital*. Bolonha: Il Mulino, 2020. p. 55-58.

<sup>184</sup> GRAETZ, Michael J. *Taxação da renda internacional: princípios inadequados, conceitos ultrapassados e políticas insatisfatórias*. New Haven: Yale University Press, 2016. p. 234-236.

<sup>185</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Sistema Tributário e Segurança Jurídica no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. p. 56-59.

se a regulamentação complementar das novas regras não for suficientemente clara e detalhada.<sup>186</sup>

Uma das principais fontes de potencial litigiosidade está relacionada às novas regras de creditamento do IBS. O sistema de créditos tributários, essencial para evitar a cumulatividade, pode gerar conflitos caso não haja consenso sobre quais insumos e operações dão direito a créditos.<sup>187</sup> Setores como o de serviços, que tradicionalmente têm menos insumos passíveis de creditamento em comparação com a indústria, podem questionar a proporcionalidade e a equidade das regras, especialmente se enfrentarem aumento na carga tributária. A falta de clareza nas definições pode abrir margem para diferentes interpretações, criando um ambiente de insegurança jurídica e incentivando disputas judiciais.

A criação de um comitê gestor centralizado para administrar o IBS também é uma fonte potencial de conflitos. Esse órgão terá responsabilidades abrangentes, como a definição de regras operacionais, a supervisão do sistema de arrecadação e a mediação de disputas entre entes federativos.<sup>188</sup> Contudo, a extensão de seus poderes e sua autonomia podem gerar questionamentos tanto por parte dos contribuintes quanto dos estados e municípios. A centralização administrativa, embora destinada a harmonizar o sistema, pode ser vista como um excesso de intervenção, especialmente por entes federativos que historicamente defendem maior autonomia sobre suas receitas.

Durante o período de transição, em que o sistema atual coexistirá com o novo modelo, há um risco elevado de aumento na litigiosidade devido à sobreposição de normas e à convivência de diferentes regimes tributários.<sup>189</sup> A complexidade adicional para os contribuintes, que precisarão se adaptar às novas regras enquanto ainda cumprem obrigações do sistema antigo, pode levar a erros, divergências interpretativas e consequentes disputas com o Fisco.

Além disso, as novas normas podem ser contestadas em sua constitucionalidade, especialmente se forem percebidas como violadoras de princípios fundamentais, como a segurança jurídica, a proporcionalidade ou a capacidade contributiva. A falta de integração entre União, estados e municípios na aplicação das regras pode agravar esses conflitos,

---

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2023. p. 152-154.

<sup>187</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Patrimônio: Créditos Tributários no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 85-88.

<sup>188</sup> MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Governança Tributária*. Brasília: ENAP, 2018. p. 102-105.

<sup>189</sup> ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta: Simplificação e Impactos Federativos*. São Paulo: Almedina, 2021. p. 134-137.

prolongando o tempo de resolução das disputas e aumentando os custos para todas as partes envolvidas.<sup>190</sup>

A experiência de outros países com a implementação de sistemas de IVA (Imposto sobre Valor Agregado) aponta que o sucesso de modelos similares depende de regulamentações claras e amplamente debatidas, além de uma infraestrutura administrativa bem desenvolvida.<sup>191</sup> No Brasil, a ausência dessas condições pode não apenas gerar conflitos adicionais, mas também comprometer os benefícios esperados da reforma tributária.

Para reduzir os riscos associados ao aumento da litigiosidade, é fundamental que a regulamentação complementar do IBS seja desenvolvida de forma abrangente e participativa, envolvendo contribuintes, autoridades fiscais e entes federativos.<sup>192</sup> Além disso, a criação de instâncias administrativas especializadas e imparciais, capazes de resolver disputas de maneira ágil e técnica, pode contribuir para aliviar a sobrecarga do sistema judicial.

Outra medida essencial é a promoção de treinamentos e capacitações para fiscais, contadores e gestores, garantindo que todos os envolvidos compreendam as novas regras e possam aplicá-las de forma uniforme.<sup>193</sup> A transparência nas decisões do comitê gestor e a adoção de mecanismos de mediação e arbitragem tributária também são estratégias que podem reduzir conflitos e promover maior segurança jurídica.

Embora o modelo do IBS traga avanços em termos de simplificação e uniformização, o potencial para aumento da litigiosidade não deve ser subestimado. Sem regulamentação clara, mecanismos de governança eficientes e estratégias para mitigar conflitos, a reforma tributária pode perpetuar – ou até intensificar – o histórico problema de contencioso tributário no Brasil. Garantir a aplicação equitativa e transparente das novas regras será essencial para transformar as promessas da EC 132/2023 em benefícios concretos para o sistema tributário brasileiro.

### **2.2.5. Desafios na implementação e necessidade de aperfeiçoamento**

A implementação do novo sistema tributário baseado no IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e na CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) apresenta uma série de desafios logísticos, administrativos e tecnológicos que exigem planejamento minucioso e coordenação

<sup>190</sup> ARRETCHÉ, Marta. *Federalismo e Políticas Sociais no Brasil*. São Paulo: FGV, 2015. p. 89-92.

<sup>191</sup> OCDE. *Diretrizes Internacionais de IVA/GST*. Paris: OCDE Publishing, 2021. p. 45-48.

<sup>192</sup> STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economia do Setor Público*. 4.ed. Nova York: WW Norton, 2015. p. 245-247.

<sup>193</sup> OCDE. *Administração Tributária 2021: Informações Comparativas sobre a OCDE e Outras Economias Avançadas*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 89-91.

eficiente entre os diversos atores envolvidos. Como destacam Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha, a eficácia do modelo dependerá, em grande parte, de uma infraestrutura tecnológica robusta e de uma administração pública devidamente capacitada para gerenciar as novas exigências de controle, arrecadação e fiscalização.<sup>194</sup>

Um dos principais obstáculos será a harmonização do IBS e da CBS com o sistema tributário vigente durante o período de transição, que prevê a coexistência dos novos tributos com os antigos (ICMS, ISS, PIS, Cofins, entre outros). Essa sobreposição cria um ambiente de maior complexidade para os contribuintes, que precisarão lidar simultaneamente com duas realidades tributárias, aumentando os custos de *compliance* e as chances de erros.<sup>195</sup> Além disso, a adaptação dos entes federativos ao novo modelo exige investimentos em tecnologia, treinamento e mudanças nos processos administrativos, o que pode ser especialmente desafiador para estados e municípios com menos recursos financeiros e expertise técnica.

A experiência de outros países pode oferecer lições valiosas para o Brasil. No Canadá, por exemplo, a transição para um sistema de IVA foi acompanhada de investimentos significativos em tecnologia e programas de capacitação para agentes públicos e contribuintes.<sup>196</sup> Essa abordagem não apenas reduziu a complexidade da implementação, como também promoveu maior conformidade tributária e confiança no novo modelo. O Brasil, ao adotar medidas semelhantes, pode mitigar os riscos associados à transição, promovendo uma adaptação mais tranquila e eficaz.

Uma das promessas centrais da implementação do IBS é a centralização do cálculo e da arrecadação por meio de um sistema eletrônico gerido pelo Comitê Gestor do IBS. Esse sistema automatizado deverá utilizar dados das transações comerciais para determinar o imposto devido, eliminando a necessidade de cálculos manuais e simplificando a rotina das empresas.<sup>197</sup> Contudo, para que isso se torne realidade, as empresas terão que adaptar seus sistemas internos para se integrarem ao modelo eletrônico, um investimento que pode ser significativo, especialmente para pequenas e médias empresas.

Além do custo de adaptação, a automação não elimina por completo os desafios operacionais. Empresas e autoridades fiscais precisarão monitorar continuamente a aplicação

---

<sup>194</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Implicações do IBS na modernização tributária brasileira. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, 2024.

<sup>195</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 89-104.

<sup>196</sup> SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018, p. 144-162.

<sup>197</sup> COIMBRA, Paulo. Automação tributária e integração digital na administração fiscal. In: *Revista de Direito e Economia Digital*, v. 3, 2024, pág. 55-68.

correta das alíquotas e garantir que o sistema funcione de maneira confiável. Eventuais erros, sejam eles técnicos ou decorrentes de interpretações ambíguas das normas, podem resultar em penalidades para os contribuintes ou em perdas de arrecadação para os entes públicos, aumentando a insegurança jurídica.<sup>198</sup>

Para construir confiança no novo modelo, será essencial realizar testes rigorosos do sistema eletrônico antes de sua implantação definitiva, garantindo que ele seja seguro, confiável e funcional. A transparência no funcionamento do sistema também será um pilar fundamental para fortalecer a adesão dos contribuintes. Empresas precisam ter a capacidade de verificar e simular cálculos, identificar erros e corrigir inconsistências sem enfrentar burocracia excessiva.<sup>199</sup> Além disso, o Comitê Gestor do IBS deverá garantir uma comunicação clara e contínua sobre as regras do novo tributo e disponibilizar suporte técnico eficiente para empresas de todos os portes, com especial atenção às pequenas e médias, que possuem menos recursos para lidar com as complexidades iniciais.

A capacitação dos entes públicos será outro fator determinante para o sucesso do novo modelo. Fiscais e gestores precisarão estar plenamente familiarizados com as regras e os mecanismos do IBS e da CBS, evitando interpretações conflitantes que possam aumentar a litigiosidade. Além disso, será crucial que o governo federal, os estados e os municípios trabalhem de forma colaborativa para alinhar políticas e procedimentos, reduzindo a fragmentação que historicamente compromete a eficácia do sistema tributário brasileiro.

Apesar das promessas de simplificação e modernização, o novo modelo tributário não será isento de falhas em sua implementação inicial. Ajustes normativos e técnicos serão inevitáveis, especialmente à medida que surgirem desafios práticos não previstos. O sucesso do IBS e da CBS dependerá de uma abordagem flexível e adaptativa, permitindo que o sistema evolua com base nas necessidades dos contribuintes e na experiência acumulada ao longo do tempo.

### 3. O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR

O aspecto espacial do fato gerador é uma categoria fundamental na estrutura da obrigação tributária, representando o elemento que define o “onde” da incidência do tributo.

---

<sup>198</sup> HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 115-132.

<sup>199</sup> GRECO, Marco Aurélio. A importância de testes e transparência na implementação de sistemas tributários digitais. In: *Reforma Tributária e Modernização Econômica*. São Paulo: Almedina, 2024, p. 78-95.

Trata-se da dimensão territorial que conecta o fato jurídico-tributário a um espaço geográfico específico, estabelecendo o vínculo necessário entre o evento que gera a obrigação tributária e o ente federativo competente para exigir o tributo. Mais do que um simples critério técnico, o aspecto espacial reflete uma construção filosófica sobre o papel do espaço na constituição das relações jurídicas, especialmente naquelas que envolvem o exercício do poder de tributar.

Do ponto de vista teórico, o aspecto espacial é uma das manifestações da regra-matriz de incidência tributária, ao lado dos aspectos material, temporal e pessoal. Enquanto o aspecto material se refere à natureza do fato (por exemplo, a circulação de mercadorias, a prestação de um serviço, a aquisição de renda), o aspecto espacial determina o locus jurídico em que esse fato se materializa. O espaço, nesse sentido, não é compreendido apenas em sua dimensão física ou geográfica, mas também enquanto uma construção normativa, delimitada por critérios jurídicos que atribuem relevância fiscal a determinados territórios.

Filosoficamente, a análise do aspecto espacial do fato gerador nos remete à reflexão sobre o próprio conceito de soberania e à relação entre o poder do Estado e o território. O poder de tributar é uma expressão da soberania estatal, e essa soberania é, por sua vez, exercida dentro de limites territoriais definidos. O espaço, portanto, não é neutro: ele é o campo onde se manifesta a autoridade do Estado e onde se desenham as fronteiras da competência tributária. O espaço jurídico é, assim, uma realidade construída pelo direito, que confere significado normativo a determinados locais, independentemente de suas características geográficas naturais.

A origem do aspecto espacial na teoria tributária está ligada à necessidade de resolver conflitos de competência entre diferentes entes estatais e de garantir a segurança jurídica nas relações tributárias. Em sistemas federativos, como o brasileiro, essa questão é particularmente sensível, uma vez que a delimitação do espaço de incidência do tributo define não apenas quem deve pagar, mas também quem tem o direito de cobrar. Dessa forma, o aspecto espacial não é apenas um critério técnico-administrativo, mas um elemento essencial para a organização do próprio Estado e para a realização da justiça fiscal.

Neste capítulo, será explorado o conceito do aspecto espacial do fato gerador sob uma perspectiva filosófica e jurídica, destacando suas origens teóricas, suas implicações na definição das competências tributárias e sua importância para a compreensão da relação entre o espaço, o poder e o direito. O objetivo é oferecer uma reflexão crítica sobre como o espaço, mais do que um mero cenário onde os fatos ocorrem, é um componente ativo na constituição das obrigações tributárias e na estruturação das relações entre o Estado e os contribuintes.

Compreender esse conceito em sua essência é fundamental para analisar os desdobramentos do aspecto espacial na recente Reforma Tributária de 2023, uma vez que as mudanças introduzidas nesse novo paradigma fiscal se fundamentam diretamente na redefinição das bases territoriais de incidência tributária e na reorganização das competências dos entes federativos.

### 3.1. Origem ou destino

O debate entre os critérios de origem e destino no aspecto espacial do fato gerador é uma questão central na teoria do Direito Tributário, refletindo não apenas uma escolha técnica sobre o local de arrecadação, mas uma discussão profunda sobre a natureza da capacidade contributiva, o papel do Estado e os fundamentos da justiça fiscal. Esses dois paradigmas representam diferentes concepções sobre o vínculo entre o fato gerador e o espaço, influenciando tanto a estrutura das competências tributárias quanto a lógica da distribuição de receitas entre entes federativos.

O critério de origem estabelece que o tributo deve incidir no local onde ocorre a produção do bem, a prestação do serviço ou, de forma geral, o fato gerador da obrigação tributária. Esse modelo tem raízes históricas profundas, associadas à ideia de que a riqueza se origina do processo produtivo e, portanto, o direito de tributar deve pertencer ao ente que abriga essa atividade econômica. Segundo Paulo de Barros Carvalho, o aspecto espacial do fato gerador, sob a ótica da origem, conecta-se diretamente ao espaço onde se verifica o núcleo da materialidade tributável, ou seja, o lugar em que se manifesta concretamente o fato jurídico relevante para o Direito Tributário.<sup>200</sup>

Essa perspectiva reflete uma lógica que valoriza o papel do Estado enquanto provedor das condições que viabilizam a atividade econômica – infraestrutura, segurança jurídica, mão de obra qualificada –, o que justificaria a arrecadação de tributos como uma forma de retorno pelo ambiente propício à produção. No entanto, o critério de origem também carrega consigo limitações significativas. Ele tende a concentrar a arrecadação em regiões mais industrializadas e economicamente dinâmicas, perpetuando desigualdades estruturais entre territórios com diferentes capacidades produtivas. Além disso, favorece práticas como a "guerra fiscal", em que entes subnacionais competem entre si por investimentos, oferecendo incentivos tributários que,

---

<sup>200</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2022.

muitas vezes, distorcem o equilíbrio do pacto federativo e comprometem a arrecadação nacional.

Por outro lado, o critério de destino propõe uma ruptura com essa lógica ao deslocar o foco da tributação para o local onde ocorre o consumo final do bem ou serviço. A premissa fundamental aqui é que a capacidade contributiva não está apenas no ato de produzir, mas também no ato de consumir, entendido como o momento em que a riqueza gera efeitos concretos na vida econômica e social dos indivíduos. Luís Eduardo Schoueri, em suas reflexões sobre o tema, destaca que o critério de destino busca alinhar a arrecadação tributária com a efetiva fruição da riqueza, promovendo uma distribuição mais equitativa dos recursos fiscais, especialmente em contextos de grandes disparidades regionais.<sup>201</sup>

Filosoficamente, o critério de destino se aproxima de concepções mais modernas da tributação, nas quais o tributo é visto não apenas como um instrumento de financiamento do Estado, mas também como um mecanismo de promoção da justiça distributiva. O consumo é considerado uma expressão direta da capacidade econômica do indivíduo, tornando-se um indicador relevante para a incidência tributária. Além disso, ao vincular a arrecadação ao local de fruição da riqueza, o critério de destino fortalece a lógica do retorno, segundo a qual os tributos devem beneficiar, em alguma medida, a comunidade que suporta o ônus fiscal.

Contudo, o critério de destino também apresenta desafios significativos. A sua implementação exige mecanismos complexos de controle e fiscalização, especialmente em operações que envolvem diferentes jurisdições territoriais. Além disso, pode gerar tensões entre entes federativos com estruturas econômicas distintas, uma vez que estados ou municípios com menor capacidade produtiva, mas com mercados consumidores robustos, tendem a se beneficiar em detrimento daqueles que historicamente concentraram a produção.

Hugo de Brito Machado abordam o tema sob uma perspectiva crítica, destacando que tanto o critério de origem quanto o de destino possuem méritos e limitações, e que a escolha entre eles não deve ser puramente técnica, mas considerar aspectos políticos, sociais e econômicos.<sup>202</sup> Para Lobo Torres segue a mesma linha de Hugo de Brito, defendendo que a tributação é uma expressão do poder estatal que deve ser orientada por princípios de justiça fiscal e eficiência econômica, o que implica a necessidade de modelos híbridos ou equilibrados, capazes de mitigar as distorções associadas a cada um dos paradigmas.<sup>203</sup>

---

<sup>201</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.

<sup>202</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>203</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.

Nesse sentido, alguns sistemas tributários contemporâneos buscam soluções que conciliem elementos de ambos os critérios, adotando fórmulas de repartição da arrecadação que consideram tanto o local da produção quanto o da circulação ou consumo. Essa abordagem mista visa equilibrar os interesses de diferentes entes federativos, promover a coesão territorial e reduzir as desigualdades regionais.

Por fim, o debate entre origem e destino transcende o campo estritamente jurídico e adentra a esfera da filosofia política do tributo, colocando em questão o próprio papel da tributação na construção de sociedades mais justas e equilibradas. A compreensão desses conceitos, em suas dimensões teóricas e práticas, é fundamental para qualquer análise crítica sobre o sistema tributário, suas finalidades e seus impactos na vida econômica e social.

### **3.2. A teoria do fato gerador e o aspecto espacial**

A teoria do fato gerador constitui não apenas a base para a compreensão da obrigação tributária, mas também um dos pilares fundamentais do próprio sistema jurídico-tributário. Ela se refere à construção normativa que identifica o evento específico cuja ocorrência dá origem à relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. Esse evento, definido em lei, é aquilo que torna exigível o tributo, sendo, portanto, o ponto de partida para a concretização da incidência tributária.

O conceito de fato gerador, embora tenha uma definição formal no Código Tributário Nacional (CTN), é resultado de um processo evolutivo no pensamento jurídico. Inicialmente associado à ideia de um mero evento material — como a transferência da propriedade de um bem ou o recebimento de renda —, o fato gerador passou a ser compreendido, nas palavras de Paulo Coimbra, como um fato concreto pelo qual se efetiva a ocorrência da situação descrita em lei, em local e momento adequado, diferente da hipótese de incidência, que é a descrição legal em *abstracto*, do fato tributável, cuja a ocorrência acarretará o nascimento da obrigação tributária.<sup>204</sup>

Nesse contexto, o aspecto espacial da hipótese de incidência emerge como um dos elementos estruturantes. Ele não se limita a indicar um local físico onde o fato ocorre, mas atua como um critério de conexão que determina qual ente político (aspecto pessoal) tem competência para tributar aquele evento. O espaço, portanto, assume uma dimensão jurídica

---

<sup>204</sup>Coimbra Silva, Paulo Roberto. Obrigação Tributária, Minas Gerais, 2018, pg 40.

própria, servindo para delimitar o alcance da soberania fiscal e organizar o exercício da competência tributária no âmbito do Estado.

O aspecto espacial, ao lado dos aspectos material e pessoal, contribui para a formação da densidade normativa. Enquanto o aspecto material descreve a natureza da atividade ou situação tributável e o aspecto pessoal define quem são os sujeitos da relação jurídica, o aspecto espacial estabelece o elo territorial que justifica a incidência do tributo por um determinado ente. Nesse sentido, o espaço não é um mero cenário da atividade econômica, mas uma categoria normativa que confere legitimidade à atuação do Estado na esfera tributária.

Contudo, é crucial não confundir o aspecto espacial com o aspecto pessoal, que estabelece quem é o sujeito ativo do tributo – ou seja, qual ente federado terá competência para arrecadá-lo e dispor de sua receita. Esses dois conceitos, embora interligados, possuem finalidades distintas e ganham relevância ainda maior diante das inovações normativas trazidas pela economia digital e pela reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional 132/2023.

Na prática, o local onde ocorre o fato gerador (aspecto espacial) pode não corresponder ao local onde o tributo é arrecadado ou alocado (aspecto pessoal). No caso do ICMS, por exemplo, o fato gerador ocorre na saída de mercadorias, que pode ser registrada na origem (saída do estabelecimento do remetente), enquanto a arrecadação da diferença de alíquota (DIFAL) é destinada ao estado de destino, onde ocorre o consumo final. Esse modelo demonstra que a arrecadação em um estado (aspecto pessoal) não altera, necessariamente, o local em que o fato gerador é juridicamente considerado ocorrido (aspecto espacial).

No âmbito do ISS, a relação entre o aspecto espacial e o pessoal é ainda mais evidente. Historicamente, a legislação brasileira vinculava o local do fato gerador – geralmente o município onde o serviço era prestado – ao sujeito ativo da tributação, conferindo a este município a competência para arrecadar o tributo. No entanto, com o advento dos serviços digitais, esse vínculo direto começou a ser ressignificado. Discute-se, atualmente, se o local de consumo do serviço (como o domicílio do consumidor ou o endereço IP utilizado) deve redefinir o aspecto espacial e, conseqüentemente, o aspecto pessoal, o que implica mudanças significativas na tributação do setor de serviços.

Essa discussão também se reflete na modelagem dos novos tributos criados pela EC 132/2023, como o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e a CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços). Ambos adotam o princípio do destino como base para a tributação. Entretanto, essa mudança implica uma redefinição do aspecto pessoal, mas não necessariamente do aspecto

espacial. No IBS, por exemplo, o fato gerador pode ser configurado na saída de um bem ou na prestação de um serviço, mas a arrecadação é destinada ao local de consumo, seguindo o princípio do destino. Esse deslocamento da receita para o destino altera o sujeito ativo da relação jurídico-tributária sem interferir diretamente no local onde o fato gerador se considera ocorrido.

Hugo de Brito Machado Segundo aprofunda essa análise ao afirmar que o espaço tributário deve ser entendido como uma “circunstância jurídica”, e não apenas geográfica. Para ele, a definição do aspecto espacial envolve considerar não apenas o local físico do evento, mas também o contexto normativo em que ele ocorre.<sup>205</sup> Isso é particularmente relevante em um mundo cada vez mais marcado por operações transnacionais, pela desmaterialização da economia e pela crescente mobilidade de bens e serviços. O espaço, nesse sentido, é um elemento jurídico dinâmico, que deve ser interpretado à luz das transformações econômicas e sociais contemporâneas.

O aspecto espacial também se conecta de forma intrínseca com o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.<sup>206</sup> Esse princípio estabelece que os tributos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, o que implica uma relação direta com o local onde a riqueza é gerada ou consumida. Assim, a definição do espaço relevante para fins tributários não é uma questão meramente técnica, mas envolve considerações sobre justiça fiscal, distribuição de recursos e equilíbrio federativo.

José Souto Maior Borges, destaca que a relação entre o fato gerador e o espaço transcende a materialidade do evento e se insere no contexto das relações jurídicas complexas que caracterizam o fenômeno tributário. Para ele, o espaço não é apenas o “onde” do fato gerador, mas um elemento que articula o “como” e o “por que” da incidência tributária.<sup>207</sup> O espaço, nessa concepção, é um fator de integração entre o direito positivo e as realidades econômicas e sociais que ele busca regular.

Ademais, o aspecto espacial do fato gerador também desempenha um papel crucial na resolução de conflitos de competência tributária. Em um sistema federativo, como o brasileiro,

---

<sup>205</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>206</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>207</sup> BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, 2013, p. 106-121.

onde a competência para instituir tributos é compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a definição clara do local da incidência tributária é essencial para evitar sobreposições, lacunas e disputas entre os entes federativos. O espaço, nesse caso, não é apenas um critério de incidência, mas também um instrumento de organização do poder fiscal e de harmonização das relações federativas.

A doutrina também destaca a importância da segurança jurídica no que se refere ao aspecto espacial do fato gerador. Marco Aurélio Greco observa que a clareza na definição do espaço de incidência do tributo é fundamental para garantir previsibilidade e estabilidade nas relações tributárias. Para ele, a incerteza sobre o local da ocorrência do fato gerador pode gerar insegurança tanto para o fisco quanto para o contribuinte, além de abrir espaço para litígios e controvérsias interpretativas.<sup>208</sup> Nesse sentido, o aspecto espacial deve ser definido de forma objetiva e transparente, em consonância com os princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Por fim, é importante ressaltar que, embora o aspecto espacial do fato gerador tenha uma base normativa sólida, ele não é um conceito estático. As transformações econômicas, sociais e tecnológicas impõem desafios contínuos à sua interpretação e aplicação. O espaço tributário, hoje, não pode ser compreendido apenas a partir de fronteiras físicas ou geográficas, mas deve considerar também as dinâmicas de circulação de bens, serviços e capitais em um mundo globalizado. Isso exige uma abordagem teórica que, sem perder de vista os fundamentos clássicos do Direito Tributário, seja capaz de dialogar com as novas realidades e de oferecer respostas adequadas aos desafios do presente e do futuro.

Assim, a compreensão do aspecto espacial do fato gerador, em sua complexidade, é essencial para o desenvolvimento de um sistema tributário justo, eficiente e adaptado às demandas de uma sociedade em constante transformação.

### **3.3. Fundamentos doutrinários da teoria do fato gerador**

O fato gerador constitui o núcleo da obrigação tributária, sendo o evento jurídico que, ao ocorrer, faz surgir o dever legal de recolher o tributo. No âmbito da teoria tributária, o fato gerador é compreendido como a materialização da hipótese de incidência tributária, ou seja, o acontecimento concreto que corresponde à situação prevista em lei como geradora da obrigação fiscal. Ele é, portanto, o ponto de conexão entre o mundo fático e o mundo jurídico, onde a realidade econômica se transforma em uma relação de natureza tributária.

---

<sup>208</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: RT.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 114, define o fato gerador da obrigação principal como a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Já o artigo 115, ao tratar da obrigação acessória, aponta que esta decorre da "legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos." Apesar da simplicidade da definição legal, o conceito de fato gerador envolve uma complexidade teórica que vem sendo aprofundada por diversos doutrinadores, cada um oferecendo contribuições relevantes para a compreensão de sua estrutura e função no sistema tributário.

O fato gerador, nesse contexto, é o mecanismo que permite ao direito tributário captar manifestações de riqueza e transformá-las em bases de incidência fiscal. Essa perspectiva destaca a função instrumental do fato gerador, que serve como uma ponte entre o fato econômico e a imposição tributária, conferindo legitimidade à atuação do Estado na arrecadação de tributos.

Paulo Coimbra reforça essa concepção ao afirmar que o fato gerador é o evento descrito na hipótese de incidência tributária, cuja concretização no mundo real "desencadeia a obrigação tributária principal".<sup>209</sup> Coimbra enfatiza que o fato gerador não é um fenômeno puramente fático, mas sim uma construção normativa. O evento em si, como uma transação comercial ou o recebimento de renda, só adquire relevância tributária porque foi previamente qualificado pelo legislador como passível de tributação. Essa abordagem evidencia o caráter normativo do fato gerador, mostrando que ele é o resultado da interação entre o direito e a realidade, mediada por um processo de abstração legal.

A clareza na descrição do fato gerador é um dos aspectos mais relevantes para a segurança jurídica no campo tributário. O princípio da legalidade, consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, impõe que a criação e a exigência de tributos dependam de lei formal, o que inclui a definição precisa do fato gerador. Nesse sentido, a doutrina é unânime em reconhecer que a descrição legal do fato gerador deve ser objetiva, detalhada e desprovida de ambiguidades. Isso é essencial para evitar interpretações divergentes que possam gerar insegurança jurídica, tanto para o contribuinte quanto para a administração tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que o fato gerador deve ser descrito com precisão na lei, garantindo "objetividade e previsibilidade na incidência tributária".<sup>210</sup> Para o

---

<sup>209</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 40.

<sup>210</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

autor, a descrição normativa do fato gerador deve ser suficiente para que o contribuinte possa identificar, com clareza, quando e em que condições estará sujeito à obrigação fiscal. Essa exigência de clareza é um corolário do princípio da segurança jurídica, que visa proteger os cidadãos contra interpretações arbitrárias da lei tributária por parte do fisco. Coelho defende que o fato gerador, por ser o elemento que desencadeia a relação tributária, deve ser definido de forma a minimizar margens de subjetividade, prevenindo abusos e assegurando o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos do contribuinte.

A precisão na definição do fato gerador também desempenha um papel fundamental na uniformização das práticas tributárias, especialmente em um sistema federativo como o brasileiro. A falta de uniformidade na interpretação do fato gerador pode levar a conflitos de competência entre diferentes entes da federação, resultando em situações de bitributação ou de lacunas na arrecadação. A doutrina tributária reconhece que a definição legal do fato gerador deve ser acompanhada de critérios interpretativos que orientem tanto o fisco quanto os contribuintes, promovendo uma aplicação harmoniosa da legislação tributária em todo o território nacional.

### **3.4. Estrutura e elementos do fato gerador**

O fato gerador da obrigação tributária é uma construção normativa que visa identificar o evento específico cuja ocorrência faz surgir o dever jurídico de pagar tributos. Para que esse conceito seja devidamente operacionalizado, a doutrina tributária estrutura o fato gerador em torno de quatro aspectos fundamentais: material, temporal, espacial e pessoal. Cada um desses aspectos desempenha um papel crucial na delimitação do evento tributável, permitindo que a norma seja aplicada de forma concreta, objetiva e previsível.

Essa estrutura analítica não é meramente teórica; ela reflete a necessidade de assegurar a segurança jurídica e a precisão normativa no sistema tributário. Como destaca Paulo de Barros Carvalho, o fato gerador deve ser compreendido dentro da lógica da regra-matriz de incidência tributária, em que cada um desses aspectos funciona como um critério de conexão entre o mundo dos fatos e o mundo jurídico.<sup>211</sup> Além disso, a análise desses aspectos é essencial para adaptar o sistema tributário às mudanças econômicas e sociais, como a globalização, a digitalização da economia e a transformação das relações comerciais.

A seguir, serão detalhados cada um dos aspectos que compõem a estrutura do fato

---

<sup>211</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

gerador.

### 1. Aspecto Material

O aspecto material do fato gerador responde à pergunta "o que" está sendo tributado, ou seja, qual é o evento, situação ou atividade que constitui a base da obrigação tributária. Trata-se do núcleo da hipótese de incidência, pois descreve a natureza do fato econômico ou jurídico que o legislador considera relevante para fins fiscais.

Cada tributo possui um aspecto material específico, definido de forma precisa na legislação. Por exemplo:

- No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o aspecto material é a industrialização de produtos.
- Para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), é a circulação de mercadorias ou a prestação de determinados serviços.
- No Imposto de Renda (IR), o aspecto material refere-se ao auferimento de renda, proventos de qualquer natureza ou acréscimos patrimoniais.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, a precisão na definição do aspecto material é fundamental para garantir o respeito ao princípio da tipicidade tributária, que decorre do princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88). O princípio da tipicidade exige que a lei defina de forma clara e específica o fato gerador de cada tributo, de modo a impedir que eventos não previstos possam ser arbitrariamente tributados. Para Schoueri, essa delimitação é uma salvaguarda contra abusos do poder de tributar, assegurando que o contribuinte só possa ser onerado quando houver perfeita correspondência entre o fato ocorrido e a hipótese legal.<sup>212</sup>

Do ponto de vista crítico, é importante observar que a definição do aspecto material enfrenta desafios significativos em contextos de rápidas transformações econômicas, como ocorre na economia digital. A desmaterialização de bens, a circulação de serviços intangíveis e a complexificação das cadeias produtivas demandam uma constante atualização da legislação para que o aspecto material continue refletindo adequadamente as realidades econômicas contemporâneas.

### 2. Aspecto Temporal

O aspecto temporal do fato gerador determina o "quando" da incidência tributária, ou seja, o momento exato em que a obrigação tributária surge. Esse aspecto é essencial para estabelecer a relação de exigibilidade do tributo, definir prazos para o pagamento e calcular

---

<sup>212</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.

eventuais encargos por atraso, como multas e juros de mora.

A definição do aspecto temporal varia de acordo com a natureza do tributo:

- No caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o aspecto temporal é fixado no primeiro dia de cada ano, o que significa que o proprietário do imóvel nessa data é o responsável pelo pagamento do imposto, independentemente de alterações na titularidade ao longo do ano.
- Para o ICMS, o aspecto temporal ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme disposto na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Isso reflete o entendimento de que a circulação da mercadoria — compreendida como a transferência de posse ou propriedade — é o evento que concretiza a hipótese de incidência.

A definição do aspecto temporal é essencial, pois confere previsibilidade às relações jurídico-tributárias. Tal previsibilidade está intrinsecamente ligada ao princípio da segurança jurídica, sendo vital tanto para o contribuinte, que necessita compreender precisamente o momento em que sua obrigação fiscal se torna devida, quanto para o fisco, que requer critérios claros para realizar a fiscalização e cobrança. A ausência de clareza nesse aspecto pode resultar em insegurança jurídica, elevando o risco de disputas judiciais e complicando a administração tributária.

Além disso, o aspecto temporal é relevante para a definição de marcos legais importantes, como o prazo de decadência para o lançamento tributário (art. 173 do CTN) e o prazo de prescrição para a cobrança judicial do crédito tributário (art. 174 do CTN).

### 3. Aspecto Espacial

O aspecto espacial refere-se ao "onde" ocorre o fato gerador, ou seja, ao local em que se considera realizado o evento tributável. Esse aspecto é fundamental para delimitar a competência tributária dos entes federativos (aspecto pessoal), determinando qual deles tem o poder de instituir e cobrar o tributo.

Em um sistema federativo como o brasileiro, a definição do aspecto espacial é crucial para evitar conflitos de competência e situações de bitributação. Por exemplo:

- No caso do ICMS, o aspecto espacial é o estado onde ocorre a saída da mercadoria, sendo o ente federativo responsável pela cobrança do imposto o estado de origem ou destino da operação, conforme regras específicas.
- No ISS (Imposto Sobre Serviços), o aspecto espacial geralmente corresponde ao

município onde o serviço é prestado, embora haja exceções previstas na Lei Complementar nº 116/2003, especialmente para serviços cuja prestação envolve múltiplos municípios.

Paulo Coimbra destaca que o aspecto espacial do fato gerador não se limita a uma mera coordenada geográfica; ele é um critério jurídico-normativo que estabelece o vínculo entre o evento tributável e a competência do ente arrecadador. Para o autor, a clareza na definição do aspecto espacial é essencial para garantir a segurança jurídica e a estabilidade federativa, prevenindo disputas entre entes federados sobre a titularidade da arrecadação tributária.<sup>213</sup>

Além disso, o aspecto espacial está intrinsecamente ligado à soberania fiscal dos entes federativos. Ele determina não apenas onde o fato gerador ocorre, mas também qual legislação tributária é aplicável, o que é particularmente relevante em operações interestaduais e internacionais, que envolvem diferentes jurisdições fiscais.

#### 4. Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal do fato gerador refere-se ao "quem" está envolvido na relação jurídico-tributária, identificando tanto o sujeito ativo (o ente tributante) quanto o sujeito passivo (o contribuinte ou responsável tributário). Esse aspecto é fundamental para definir quem tem o direito de exigir o tributo e quem tem a obrigação de pagá-lo.

- O sujeito ativo é o ente político com competência constitucional para instituir o tributo, podendo ser a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, conforme a natureza do tributo.
- O sujeito passivo, por sua vez, é o contribuinte ou responsável tributário, ou seja, a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador ou que, por disposição legal, assume a obrigação de recolher o tributo.

É possível extrair do Livro Direito Tributário de Luís Eduardo Schoueri que o aspecto pessoal não se limita a identificar os sujeitos da obrigação tributária; ele também desempenha um papel importante na proteção do contribuinte. Para o autor, a definição clara do sujeito ativo contribui para evitar sobreposições de competências, protegendo o contribuinte contra a possibilidade de ser cobrado por mais de um ente tributante pela mesma obrigação fiscal. Além disso, a definição do sujeito passivo é essencial para a aplicação de regimes específicos de responsabilidade tributária, como a substituição tributária ou a solidariedade fiscal.<sup>214</sup>

---

<sup>213</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

<sup>214</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.

O aspecto pessoal, portanto, é um elemento central para a estabilidade do pacto federativo e para a equidade fiscal, uma vez que assegura a correta alocação das competências tributárias e a justa distribuição da carga tributária entre os diferentes sujeitos da relação jurídica.

A compreensão da estrutura e dos elementos do fato gerador é fundamental para o estudo do Direito Tributário, pois permite uma análise mais precisa da forma como o tributo incide sobre as atividades econômicas e jurídicas. Os aspectos - material, temporal, espacial e pessoal não são compartimentos estanques; eles se inter-relacionam para definir, de forma completa, as condições em que a obrigação tributária surge.

Essa abordagem contribui para o aprimoramento da legislação tributária, promovendo maior segurança jurídica, eficiência administrativa e justiça fiscal. Em um contexto de constantes transformações econômicas e sociais, a clareza na definição desses elementos é essencial para que o sistema tributário possa responder de forma adequada aos desafios contemporâneos, garantindo a legitimidade da tributação e a proteção dos direitos dos contribuintes.

#### **3.4.1. O fato gerador e o princípio da legalidade**

O fato gerador da obrigação tributária encontra seu fundamento mais sólido no princípio da legalidade, que constitui um dos pilares do Direito Tributário e um importante instrumento de proteção dos direitos dos contribuintes. Consagrado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o princípio da legalidade estabelece que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Esse dispositivo representa uma garantia constitucional fundamental contra a tributação arbitrária, limitando o poder de tributar do Estado e reforçando a ideia de que somente o legislador pode criar, modificar ou extinguir obrigações tributárias.

O vínculo entre o fato gerador e o princípio da legalidade é intrínseco. O fato gerador não existe fora da lei; ele é uma criação normativa que depende de uma descrição legal precisa para produzir efeitos jurídicos. O tributo só pode ser exigido se houver uma norma legal que defina claramente o evento ou a situação que desencadeia a obrigação de pagar. Assim, o princípio da legalidade não se resume à instituição formal do tributo, mas se estende à detalhada definição de seus elementos essenciais, incluindo:

- o fato gerador,

- a base de cálculo,
- a alíquota,
- o sujeito ativo e passivo,
- e as condições para a exigibilidade da obrigação tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que o respeito ao princípio da legalidade é uma "garantia constitucional fundamental", pois impede que o poder público tribute com base em interpretações extensivas, analogias ou construções jurídicas que extrapolem o texto da lei. Para o autor, a legalidade tributária é um antídoto contra o arbítrio fiscal, assegurando que o contribuinte só possa ser chamado a cumprir obrigações tributárias nos estritos termos da lei. Isso significa que a descrição do fato gerador deve ser objetiva, detalhada e inequívoca, de modo a eliminar margens de subjetividade que possam gerar insegurança jurídica.<sup>215</sup>

Nesse sentido, o princípio da legalidade impõe um dever de clareza e precisão ao legislador tributário. A lei deve definir o fato gerador de forma que qualquer pessoa, ao consultar o texto legal, consiga identificar com clareza quais eventos estão sujeitos à tributação. Esse aspecto é particularmente relevante em um contexto federativo como o brasileiro, onde diferentes entes possuem competências tributárias específicas. Uma definição imprecisa do fato gerador pode gerar conflitos de competência, bitributação e litígios entre contribuintes e a administração fiscal.

Para Luís Eduardo Schoueri, o princípio da legalidade se concretiza justamente na determinação do fato gerador, pois é a partir da previsão legal do evento tributável que se evita a tributação sem respaldo jurídico. Ele enfatiza que a legalidade não é apenas uma formalidade procedimental, mas um princípio substancial, que se manifesta na necessidade de que o tributo esteja baseado em critérios normativos objetivos. Schoueri argumenta que a definição do fato gerador não pode ser deixada a cargo da interpretação discricionária da administração tributária; ela deve estar expressa na lei de forma clara e inequívoca, de modo a permitir que o contribuinte saiba exatamente quando e por que está sendo tributado.<sup>216</sup>

O papel do princípio da legalidade no contexto do fato gerador também está relacionado à proibição da analogia para criação ou aumento de tributos, conforme o disposto no artigo 108, §1º, do CTN. Embora a analogia seja um método legítimo de interpretação em outros ramos do direito, no Direito Tributário ela encontra limites rigorosos. Isso porque a utilização da analogia para definir fatos geradores não previstos em lei violaria o princípio da legalidade, permitindo

<sup>215</sup> CALMON, Sacha; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

<sup>216</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.

a criação de obrigações tributárias sem o devido respaldo legal. O Estado, portanto, está impedido de ampliar o alcance da norma tributária para alcançar situações não expressamente previstas pelo legislador.

No plano prático, a relação entre o fato gerador e o princípio da legalidade é fundamental para garantir a segurança jurídica e a previsibilidade nas relações tributárias. O contribuinte deve ser capaz de antecipar as consequências jurídicas de seus atos e planejar suas atividades econômicas com base em regras claras e estáveis. A previsibilidade é um elemento essencial para a liberdade econômica e para o exercício da cidadania fiscal, pois permite que indivíduos e empresas tomem decisões informadas sobre seus direitos e deveres tributários.

Além disso, o princípio da legalidade exerce uma função de controle sobre o poder de tributar do Estado, ao estabelecer limites para a atuação da administração fiscal. O fisco só pode agir dentro dos parâmetros definidos em lei, o que significa que a fiscalização, a cobrança e a imposição de sanções tributárias também devem estar estritamente vinculadas à legalidade. Esse controle é essencial para proteger os contribuintes contra abusos e excessos por parte da administração, reforçando o caráter democrático do sistema tributário.

Por outro lado, é importante reconhecer que o princípio da legalidade não elimina totalmente a necessidade de interpretação da norma tributária. A lei, por mais detalhada que seja, sempre deixará espaço para questões interpretativas, especialmente em um ambiente econômico dinâmico e em constante transformação. O desafio, nesse contexto, é conciliar a rigidez necessária para proteger o contribuinte contra abusos com a flexibilidade necessária para adaptar a legislação tributária a novas realidades. A doutrina contemporânea discute, inclusive, a possibilidade de uma "legalidade mitigada" em determinados contextos, especialmente em regimes de tributação indireta e no comércio internacional, onde a complexidade das operações exige maior adaptabilidade das normas.

Por fim, o vínculo entre o fato gerador e o princípio da legalidade também se manifesta no papel do Poder Judiciário como guardião da legalidade tributária. O controle judicial da atividade fiscal é um dos mecanismos mais importantes para garantir que o Estado não ultrapasse os limites de sua competência tributária. O Judiciário tem o dever de anular atos administrativos que violem o princípio da legalidade, bem como de declarar a inconstitucionalidade de leis tributárias que não respeitem os requisitos formais e materiais exigidos pela Constituição.

### **3.4.2. Importância do fato gerador para a segurança jurídica e a previsibilidade tributária**

O fato gerador ocupa uma posição central no sistema tributário, não apenas como o evento que dá origem à obrigação fiscal, mas também como um pilar fundamental para a promoção da segurança jurídica e da previsibilidade tributária. Sua definição legal clara e objetiva é uma das principais garantias para a estabilidade das relações entre o Estado e os contribuintes, refletindo diretamente na legitimidade da atuação fiscal e na proteção dos direitos individuais.

A segurança jurídica, enquanto princípio fundamental do Estado de Direito, pressupõe a previsibilidade das consequências jurídicas dos atos e fatos da vida cotidiana. No campo tributário, essa previsibilidade só é possível se houver uma definição precisa do fato gerador, que funcione como um critério objetivo para delimitar o surgimento da obrigação tributária. O fato gerador, portanto, não é apenas um conceito técnico; ele é um mecanismo de proteção que visa garantir que o poder de tributar seja exercido dentro de limites normativos claros e transparentes.

Sacha Calmon Navarro Coelho destaca que a clareza na definição do fato gerador é essencial para evitar ambiguidades interpretativas que possam comprometer a confiança no sistema tributário. Segundo ele, a ausência de uma descrição legal objetiva abre espaço para interpretações arbitrárias por parte da administração fiscal, aumentando o risco de exigências fiscais desproporcionais ou ilegais.<sup>217</sup> Esse cenário não só fragiliza a relação entre o Fisco e os contribuintes, mas também eleva o nível de litigiosidade, contribuindo para a sobrecarga do sistema judiciário e a ineficiência na gestão da arrecadação.

A previsibilidade tributária proporcionada pelo fato gerador é um elemento indispensável para o planejamento das atividades econômicas. Empresas e indivíduos precisam ter clareza sobre as obrigações fiscais que incidem sobre suas operações, de modo a avaliar adequadamente os custos envolvidos, os riscos fiscais e as oportunidades de investimento. A incerteza quanto aos critérios de incidência tributária gera um ambiente de instabilidade, que desestimula o empreendedorismo, prejudica a competitividade e afeta negativamente o ambiente de negócios.

---

<sup>217</sup> CALMON, Sacha; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

O fato gerador é um mecanismo de proteção institucional, que funciona como uma barreira contra abusos e retrocessos legais. Ao estabelecer de forma clara e objetiva os critérios de incidência dos tributos, o fato gerador impede que a administração fiscal exija tributos de forma retroativa, sem respaldo legal ou com base em interpretações extensivas que extrapolam o texto da lei.

Além disso, a definição precisa do fato gerador desempenha um papel crucial na redução da litigiosidade tributária. O Brasil enfrenta um dos maiores volumes de contencioso fiscal do mundo, com disputas que envolvem desde a interpretação de normas tributárias até a definição da própria ocorrência do fato gerador. Esse cenário gera custos elevados para o Estado e para os contribuintes, além de criar um ambiente de incerteza que prejudica a eficiência econômica. Ao delimitar com precisão as condições e os limites para a cobrança de tributos, o fato gerador contribui para a redução de conflitos jurídicos, promovendo um sistema mais estável e previsível.

O impacto da clareza no conceito de fato gerador também se reflete na eficiência administrativa. Para o Fisco, a existência de critérios bem definidos facilita a fiscalização, a arrecadação e a gestão dos tributos, permitindo uma atuação mais objetiva e menos sujeita a contestação. Para os contribuintes, essa clareza reduz a necessidade de recursos administrativos e judiciais, diminuindo custos com assessoria jurídica e riscos fiscais. Em última instância, um sistema tributário baseado em definições claras do fato gerador contribui para o fortalecimento da confiança mútua entre o Estado e a sociedade, o que é essencial para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Do ponto de vista econômico, a previsibilidade proporcionada pelo fato gerador é um fator determinante para o desenvolvimento sustentável. Investidores, tanto nacionais quanto estrangeiros, consideram a estabilidade do ambiente regulatório como um dos principais critérios para a alocação de recursos. Sistemas tributários marcados por incertezas, mudanças frequentes de interpretação ou falta de clareza na incidência fiscal tendem a ser vistos como arriscados, o que afeta a capacidade do país de atrair investimentos e impulsionar o crescimento econômico.

Adicionalmente, a estabilidade normativa proporcionada pela definição do fato gerador reforça o princípio da irretroatividade tributária, previsto no artigo 150, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal. Esse princípio proíbe a cobrança de tributos com efeitos retroativos, garantindo que alterações na legislação tributária só possam produzir efeitos para o futuro. O fato gerador, ao delimitar o momento exato em que a obrigação tributária surge, é o marco

jurídico que impede tentativas de aplicação retroativa da lei fiscal, protegendo o contribuinte contra surpresas fiscais e mudanças abruptas de regras.

É importante destacar, ainda, o papel do fato gerador na consolidação do Estado de Direito fiscal. Um sistema tributário baseado em regras claras, estáveis e previsíveis é um dos fundamentos para a legitimidade do poder de tributar. A confiança da sociedade na justiça do sistema fiscal depende, em grande medida, da percepção de que as regras são aplicadas de forma transparente e que o Estado respeita os limites impostos pela Constituição e pela lei. O fato gerador, ao estabelecer as condições objetivas para a incidência dos tributos, é uma das expressões mais concretas desse compromisso com a legalidade e a segurança jurídica.

O fato gerador transcende sua função técnica de desencadear a obrigação tributária, desempenhando um papel estratégico na promoção da segurança jurídica, da previsibilidade tributária e da confiança institucional. Sua definição legal clara, objetiva e precisa é uma condição essencial para o equilíbrio das relações entre o Estado e os contribuintes, para a eficiência do sistema fiscal e para o desenvolvimento econômico sustentável.

Em um cenário marcado por desafios fiscais complexos e crescente litigiosidade, o fortalecimento da segurança jurídica por meio da correta delimitação do fato gerador não é apenas uma questão de técnica legislativa, mas um imperativo para a consolidação de um sistema tributário justo, eficiente e legitimado pela sociedade. O aprimoramento da legislação tributária, com foco na clareza e na objetividade das normas, é um passo fundamental para reduzir conflitos, promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e garantir a estabilidade necessária para o progresso econômico e social do país.

No contexto da reforma tributária brasileira introduzida pela EC 132/2023, a importância do fato gerador ganha ainda mais relevância. Com a transição para o critério de destino na tributação sobre o consumo, a definição do local de ocorrência do fato gerador, bem como qual o ente será beneficiado pela arrecadação, se torna um ponto central para evitar conflitos federativos e garantir a correta arrecadação pelos estados e municípios. Essa mudança exige uma regulamentação precisa que considere as especificidades de setores como o de serviços digitais, onde a intangibilidade das operações dificulta a identificação do local de consumo e, conseqüentemente, a incidência tributária.

### **3.4.3. Aspecto espacial**

O aspecto espacial do fato gerador constitui um dos elementos essenciais da estrutura da obrigação tributária, sendo responsável por definir o "onde" da incidência fiscal. Em termos mais precisos, refere-se ao território jurídico em que o evento tributável é considerado realizado, estabelecendo, assim, o vínculo entre o fato gerador e o ente federativo competente para instituir e exigir o tributo. Esse critério de territorialidade é fundamental para organizar o exercício do poder de tributar em um contexto federativo, como o brasileiro, onde diferentes níveis de governo possuem competências tributárias específicas.

É importante destacar que o aspecto espacial não deve ser confundido com o sujeito ativo da relação tributária. Embora ambos estejam interligados, a definição do local de ocorrência do fato gerador (aspecto espacial) não determina automaticamente quem terá o direito de arrecadar o tributo. A competência tributária está vinculada a regras constitucionais que estabelecem quais entes podem instituir determinados tributos, enquanto o aspecto espacial delimita o território relevante para a incidência da norma tributária. Essa distinção é fundamental para evitar confusões conceituais e para compreender a lógica da distribuição de competências fiscais no Brasil.

A EC 132/2013, introduziu o artigo 156-A, instituindo o imposto compartilhado entre Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecendo que o sujeito ativo (aquele que pode cobrar o tributo) estabelecerá suas alíquotas sobre as operações ali destinadas (aspecto espacial), nos seguintes termos:

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

...

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

...

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

...

IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

Sob o aspecto de arrecadação propriamente dita, que não se confunde com o aspecto pessoal do fato gerador, é necessário recorrer ao artigo 156-B, que em seu teor delega ao Comitê Gestor a incumbência da arrecadação e distribuição do produto da arrecadação.

A definição do aspecto pessoal da obrigação tributária, isto é, a identificação do sujeito ativo, pode suscitar questionamentos diante da disposição contida na LC 214/2025, que estabelece que o fato gerador do IBS ocorre no momento do fornecimento do bem ou serviço. No entanto, esse marco temporal não necessariamente coincide com o momento da entrega do bem ou da fruição do serviço no destino da operação.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao adotar o princípio da tributação no destino, consolidou a regra segundo a qual o tributo é devido ao ente federativo do local do consumo. Dessa forma, ainda que o fato gerador possa ser considerado ocorrido na origem – por exemplo, no momento da saída do bem do estabelecimento remetente –, o sujeito ativo, responsável pela arrecadação e titular da receita tributária, será o Estado, o Distrito Federal ou o Município do destino da operação.

Essa sistemática gera um modelo híbrido, no qual a arrecadação pode ocorrer na origem, mas a titularidade do tributo e a competência para sua cobrança pertencem ao ente do destino. Tal dinâmica se torna evidente na comercialização interestadual de bens móveis: o IBS pode ser arrecadado no estado de origem, mas a totalidade da receita será direcionada ao Estado/Município de destino, que, inclusive, detém a prerrogativa de fiscalizar e exigir o tributo eventualmente não recolhido. Esse arranjo visa garantir a neutralidade tributária e a justiça fiscal, alinhando a incidência do IBS à efetiva localização do consumo, conforme preconizado pela reforma tributária.

O papel do aspecto espacial na limitação da bitributação é ainda mais evidente em operações que envolvem múltiplas jurisdições, como o comércio interestadual e internacional. Nesses casos, a definição do local do fato gerador é essencial para determinar qual legislação tributária será aplicável e qual ente possui competência para exigir o tributo. A ausência de critérios objetivos pode levar a situações de conflito positivo de competência, em que diferentes entes reivindicam o direito de tributar o mesmo fato, gerando insegurança jurídica e aumentando o custo de conformidade para os contribuintes.

Além de sua função como limitador da bitributação, o aspecto espacial, conjugado com o aspecto pessoal, também está relacionado à eficiência da administração tributária. A definição do território de incidência do tributo facilita a fiscalização e o controle da arrecadação, permitindo que o Fisco concentre seus esforços em áreas específicas e otimize seus recursos. Isso é particularmente importante em tributos que dependem de uma presença física ou territorial para sua apuração, como o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial

Urbana) e o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), em que o local do bem imóvel define claramente a competência do município ou da União.

A complexificação das atividades econômicas contemporâneas, no entanto, tem desafiado as concepções tradicionais do aspecto espacial. Em um mundo globalizado, marcado pela digitalização da economia e pela circulação transnacional de bens e serviços, a definição do local do fato gerador tornou-se uma questão cada vez mais complexa. Transações digitais, por exemplo, podem envolver múltiplos territórios simultaneamente: o país de origem do prestador de serviços, o país onde o servidor está localizado e o país do consumidor final. Nesse contexto, o aspecto espacial não pode ser reduzido a uma mera coordenada geográfica; ele deve ser compreendido como um critério normativo dinâmico, capaz de se adaptar às novas realidades econômicas.

A doutrina contemporânea, incluindo autores como Ricardo Lobo Torres, defende que o aspecto espacial deve ser interpretado de forma funcional, considerando não apenas a localização física do fato gerador, mas também o vínculo econômico e jurídico entre o evento tributável e o ente arrecadador.<sup>218</sup> Isso implica reconhecer que a territorialidade fiscal não se baseia exclusivamente em fronteiras geográficas, mas também em critérios como o domicílio fiscal do contribuinte, o local da fruição do serviço, o destino do consumo ou mesmo a presença virtual significativa em uma determinada jurisdição.

No plano jurídico-constitucional, o aspecto espacial também se conecta ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da não discriminação entre entes federados. O local de incidência do tributo deve ser definido de forma a respeitar a capacidade econômica dos contribuintes e a promover a justiça fiscal entre diferentes regiões do país. Em um sistema federativo, a definição do aspecto espacial tem impacto direto na distribuição das receitas tributárias e no equilíbrio do pacto federativo, sendo, portanto, uma questão não apenas técnica, mas também política e econômica.

Outro ponto relevante é o papel do aspecto espacial na proteção da segurança jurídica. Como já discutido em seções anteriores, a segurança jurídica exige previsibilidade nas relações tributárias, o que inclui a clareza sobre o local de ocorrência do fato gerador. A ausência de critérios objetivos para definir o aspecto espacial pode gerar incertezas para os contribuintes, dificultando o planejamento tributário e aumentando o risco de litígios fiscais. Por isso, é fundamental que a legislação tributária estabeleça de forma detalhada as regras para a

---

<sup>218</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.

determinação do local do fato gerador, especialmente em operações complexas que envolvam múltiplas jurisdições.

O aspecto espacial do fato gerador é mais do que um simples critério geográfico; trata-se de um elemento jurídico-normativo fundamental para a organização do sistema tributário, para a definição das competências arrecadatórias e para a promoção da justiça fiscal. Ele atua como um limitador da bitributação, um fator de eficiência administrativa e um mecanismo de segurança jurídica, contribuindo para a estabilidade das relações entre o Estado e os contribuintes.

Em um mundo cada vez mais interconectado, a compreensão do aspecto espacial requer uma abordagem crítica e flexível, capaz de lidar com os desafios da globalização e da economia digital. O futuro da tributação, nesse sentido, dependerá da capacidade do direito tributário de adaptar seus conceitos tradicionais, como o do aspecto espacial, às novas dinâmicas econômicas e tecnológicas, sem abrir mão dos princípios fundamentais que sustentam o sistema fiscal em um Estado de Direito.

Por fim, com a emergência da economia digital, é necessária uma atualização do aspecto espacial que contemple o conceito de presença econômica virtual. A presença econômica digital é essencial para que o sistema tributário capture o valor criado por empresas de tecnologia que operam em uma jurisdição sem uma instalação física. A ausência de um critério claro de aspecto espacial nas transações digitais favorece práticas de evasão fiscal, prejudicando a base de arrecadação dos entes onde o consumo ocorre.

O conceito de nexo digital deve ser incorporado ao aspecto espacial para permitir a tributação de empresas digitais em locais onde possuem uma presença econômica significativa, mesmo que sem estabelecimento físico. Esse conceito é fundamental para garantir que a arrecadação alcance as regiões onde o consumo é realizado, respeitando a autonomia dos entes federativos e alinhando-se às práticas internacionais que emergem no cenário global.

#### **3.4.4. Territorialidade**

A territorialidade, no campo do Direito Tributário, pode ser compreendida sob duas lentes complementares: como um elemento técnico da regra-matriz de incidência tributária (regra) e como fundamento estruturante da organização federativa e da soberania fiscal (princípio). Essa dualidade pode gerar tensão interpretativa, mas também revela a riqueza do conceito no contexto contemporâneo.

A regra da territorialidade é tratada por Paulo Coimbra como um elemento necessário da hipótese de incidência, pois a definição do local da ocorrência do fato gerador é essencial para que se possa delimitar a competência tributária dos entes federados.<sup>219</sup> O local onde ocorre o fato gerador determina qual ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) pode instituir e cobrar o tributo.

Ele complementa que, em face do princípio federativo, a Constituição delimita rigorosamente a competência de cada ente político por meio da regra matriz de incidência tributária, a qual abarca a dimensão espacial. Essa delimitação impede, por exemplo, que um município tribute um fato ocorrido fora de seu território.

Assim, pode-se dizer que a territorialidade é formalmente uma regra, no sentido de que vincula e limita o exercício da competência tributária, mas também assume função principiológica, quando considerada em sua dimensão garantista e interpretativa, sobretudo nas novas realidades econômicas, como no caso da tributação de serviços digitais.

O princípio da territorialidade é um dos fundamentos mais tradicionais do Direito Tributário, sendo essencial para a organização da competência tributária e para o exercício da soberania fiscal dos Estados. Ele estabelece que a tributação deve ser exercida dentro dos limites do território sob a jurisdição do ente tributante, vinculando o poder de tributar à delimitação geográfica da autoridade estatal. Esse princípio está diretamente relacionado à noção de soberania nacional, conferindo a cada Estado o direito exclusivo de instituir e cobrar tributos sobre eventos econômicos que ocorrem em seu território.

De acordo com Onofre Alves Batista Jr., o princípio da territorialidade implica que "as normas tributárias têm aplicação restrita ao território da entidade que as emite, salvo disposição expressa em contrário".<sup>220</sup> Isso significa que, como regra geral, um Estado não pode impor tributos sobre fatos ocorridos fora de suas fronteiras territoriais, a menos que haja uma base legal específica que autorize essa extensão. O princípio da territorialidade, portanto, funciona como um limite ao poder de tributar, protegendo tanto a soberania dos Estados quanto a segurança jurídica dos contribuintes.

No contexto do sistema tributário brasileiro, o princípio da territorialidade está intrinsecamente ligado à distribuição de competências prevista na Constituição Federal de 1988. A Carta Magna define de forma detalhada as competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, utilizando critérios territoriais para delimitar o

---

<sup>219</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigações tributárias: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 59 e ss.

<sup>220</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 146.

alcance das normas fiscais. O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, operacionaliza esse princípio em diversas disposições, estabelecendo regras específicas sobre a incidência territorial dos tributos. Paulo de Barros Carvalho destaca que o CTN utiliza o princípio da territorialidade como um critério organizador do sistema tributário, distribuindo o poder de tributar com base na localização do fato gerador e na competência dos entes federativos.<sup>221</sup>

Um dos aspectos mais relevantes do princípio da territorialidade é sua função como mecanismo de prevenção de conflitos de competência e de bitributação. Em um Estado federativo, onde diferentes entes possuem competências tributárias autônomas, a definição clara das fronteiras de incidência fiscal é fundamental para evitar sobreposições e disputas. Hugo de Brito Machado argumenta que o princípio da territorialidade assegura uma distribuição justa da competência tributária, garantindo que cada tributo incida dentro da jurisdição correspondente. Segundo ele, ao delimitar o território de incidência, a territorialidade contribui para a proteção do contribuinte contra a dupla tributação, promovendo um ambiente fiscal mais estável e previsível.<sup>222</sup>

No entanto, apesar de sua relevância histórica, o princípio da territorialidade enfrenta desafios significativos no contexto da economia globalizada e digital. O avanço das tecnologias da informação, o crescimento das transações transnacionais e a desmaterialização das atividades econômicas tornaram a aplicação prática desse princípio cada vez mais complexa. Onofre Alves Batista Jr. observa que, na era digital, a territorialidade se torna um conceito fluido, pois as operações econômicas frequentemente transcendem fronteiras físicas, dificultando a identificação do local exato da ocorrência do fato gerador.<sup>223</sup>

Esse desafio é particularmente evidente na tributação de serviços digitais e de bens intangíveis, onde a ausência de um território físico tangível exige a adoção de critérios alternativos para a determinação da incidência tributária. Em transações digitais, por exemplo, o fornecedor do serviço pode estar em um país, o servidor de dados em outro, e o consumidor final em uma terceira jurisdição. Nesses casos, o critério territorial tradicional, baseado na localização física do evento tributável, revela-se insuficiente para capturar a complexidade das relações econômicas contemporâneas.

O impacto das diferenças entre bens tangíveis e intangíveis é um dos pontos centrais desse debate. Enquanto, na tributação de bens tangíveis, o fluxo da cadeia de produção e consumo é mais facilmente rastreável, permitindo uma aplicação mais direta do princípio da

---

<sup>221</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

<sup>222</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

<sup>223</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 148.

territorialidade, na tributação de bens intangíveis pode haver uma sobreposição entre etapas, como a prestação e o consumo simultâneos, dificultando a definição do local da incidência tributária. Essa situação exige uma reinterpretação do princípio da territorialidade, com o objetivo de evitar distorções, lacunas de arrecadação e situações de dupla tributação.

Nesse contexto, Alfredo Augusto Becker ressalta a importância do princípio da territorialidade como uma salvaguarda fundamental da autonomia dos entes federados, especialmente entre os municípios. Para Becker, o princípio da territorialidade é essencial para impedir que um ente federado interfira nas competências tributárias de outro, evitando a criação de tributos com efeitos extraterritoriais. Ele alerta que, sem a observância rigorosa desse princípio, poderiam ocorrer conflitos fiscais e uma intensificação da chamada "guerra fiscal", em que estados e municípios competem entre si oferecendo incentivos tributários para atrair empresas, muitas vezes em detrimento da arrecadação global e do equilíbrio federativo.<sup>224</sup>

A "guerra fiscal" é um exemplo concreto de como a fragilidade na aplicação do princípio da territorialidade pode gerar desequilíbrios econômicos e comprometer a cooperação federativa. Quando entes subnacionais criam benefícios fiscais que afetam empresas localizadas em outras jurisdições, surgem disputas que prejudicam a harmonia do sistema tributário e a segurança jurídica dos contribuintes. O fortalecimento da territorialidade, nesse sentido, é uma medida necessária para preservar a justiça fiscal e a equidade na distribuição de receitas públicas.

Apesar dos desafios, o princípio da territorialidade continua sendo um elemento indispensável para a organização do sistema tributário. O que se observa no cenário atual é a necessidade de uma abordagem mais flexível, capaz de conciliar a tradição do direito tributário com as demandas da economia globalizada. Isso não significa o abandono do princípio, mas sim sua reinterpretação à luz das novas realidades econômicas e tecnológicas.

O direito tributário internacional tem buscado soluções para esses desafios, por meio de acordos multilaterais e diretrizes para a tributação da economia digital. O debate em torno da criação de um imposto global sobre serviços digitais, liderado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é um exemplo de como a comunidade internacional está tentando responder aos limites da territorialidade tradicional. Esses esforços visam desenvolver novos critérios de conexão fiscal, como o nexo econômico significativo, que permite a tributação com base na presença econômica relevante em determinado território, mesmo na ausência de uma presença física tradicional.

---

<sup>224</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017

O princípio da territorialidade serve como base para a distribuição da competência fiscal, para a proteção da soberania dos entes federados e para a prevenção de conflitos de competência e bitributação. No entanto, sua aplicação enfrenta desafios significativos em um mundo marcado pela globalização, pela digitalização da economia e pela crescente complexidade das operações comerciais.

O futuro da tributação dependerá da capacidade dos sistemas jurídicos de reinterpretar o princípio da territorialidade de forma a garantir sua eficácia em um contexto econômico em constante transformação. Esse processo de adaptação deve buscar o equilíbrio entre a preservação da autonomia dos entes federativos, o respeito à soberania nacional e a necessidade de uma tributação justa e eficiente, capaz de lidar com as realidades da economia digital e globalizada.

Assim, o princípio da territorialidade não é um conceito estático, mas sim um fundamento em constante evolução, cuja relevância continuará a ser debatida e aprimorada no âmbito da teoria e da prática do Direito Tributário.

#### **4. O ASPECTO ESPACIAL NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023**

Após a análise teórica e filosófica do aspecto espacial do fato gerador, torna-se essencial compreender como esse conceito é reinterpretado e aplicado no contexto da Reforma Tributária de 2023, materializada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025. As mudanças promovidas por essa reforma não se limitam a ajustes técnicos; elas representam uma verdadeira reconfiguração do espaço fiscal brasileiro, com impactos profundos sobre a distribuição de competências, a arrecadação de receitas e a autonomia dos entes federativos.

O aspecto espacial, que tradicionalmente se vinculava ao local da produção ou à origem das transações, é deslocado para o local do consumo final de bens e serviços, consolidando o chamado critério de destino como o novo paradigma da tributação sobre o consumo. Esse movimento reflete não apenas uma mudança de foco operacional, mas uma redefinição da lógica federativa, com implicações que transcendem a arrecadação e alcançam a própria estrutura do pacto federativo brasileiro.

A adoção do critério de destino para o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) representa uma ruptura com o modelo tradicional que vinculava o aspecto espacial ao local da produção ou da prestação do serviço. A partir da

EC nº 132/2023, o tributo passa a incidir sobre o local do consumo final, independentemente de onde ocorreu a produção, circulação ou origem da transação.

Essa alteração alinha o Brasil às práticas internacionais mais modernas de tributação sobre o consumo, como o modelo do IVA (Imposto sobre Valor Agregado) adotado na União Europeia e em outros países da OCDE. No entanto, a adoção do critério de destino não é um mero transplante de modelos estrangeiros. No contexto brasileiro, ele cumpre uma função redistributiva fundamental, ao buscar corrigir distorções históricas geradas pelo sistema anterior, que concentrava a arrecadação em estados e municípios com maior capacidade produtiva.

Como destacam estudos técnicos, as simulações indicam que a reforma beneficiará 78% das unidades federativas, incluindo todas as de menor PIB per capita, e cerca de 82% dos municípios.<sup>225</sup> Diversos estudos e modelos econométricos projetam que a substituição do sistema tributário atual por um modelo baseado no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) resultaria em aumento do Produto Interno Bruto (PIB) ao longo dos anos.

Tais projeções, no entanto, devem ser analisadas com cautela e espírito crítico, uma vez que se baseiam em modelos contrafactuais que dependem de pressupostos nem sempre verificáveis na realidade brasileira.

Em geral, os estudos partem da premissa de que a simplificação do sistema tributário, a eliminação de cumulatividade e a aplicação do princípio do destino aumentarão a eficiência alocativa da economia, com impacto positivo sobre o investimento e a produtividade. No entanto, essas estimativas frequentemente desconsideram os custos de transição, os riscos de judicialização, a capacidade institucional de implementação e, sobretudo, a heterogeneidade federativa brasileira, marcada por desigualdades estruturais.

Ademais, importante ressaltar que, o impacto positivo no PIB, embora desejável, não é automático nem garantido. Ele depende da qualidade da regulamentação infraconstitucional, da efetiva cooperação entre entes federados e da adaptação tecnológica do fisco e dos contribuintes. Em outras palavras, o crescimento projetado pressupõe uma execução impecável de um processo altamente complexo, o que, por si só, já impõe limites à confiabilidade das previsões mais otimistas.

---

<sup>225</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Sumário executivo: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária 2023. Brasília: TCU, 2023, p. 14-15.

O objetivo é claro: promover uma distribuição mais equitativa da receita tributária, reduzindo o grau de desigualdade fiscal entre entes federativos e fortalecendo a autonomia financeira de regiões tradicionalmente menos favorecidas.

Contudo, essa redistribuição de receitas levanta questionamentos sobre o impacto na autonomia federativa, especialmente dos estados e municípios que dependiam da arrecadação vinculada ao critério de origem. A questão que emerge é: é possível garantir autonomia financeira quando o ente federativo perde o controle sobre a base de incidência e a arrecadação do tributo?

A EC nº 132/2023 e a LC nº 214/2025 introduzem um modelo de centralização da arrecadação tributária, com a criação de um Comitê Gestor responsável por administrar o IBS e a CBS. Embora o sujeito ativo da obrigação tributária continue sendo o estado ou o município de destino do consumo, a competência para arrecadar, fiscalizar e distribuir os tributos passa a ser exercida de forma centralizada, com base em critérios objetivos estabelecidos em lei.

Essa centralização busca simplificar o sistema tributário, reduzir a complexidade administrativa e combater práticas como a "guerra fiscal", que historicamente fragmentou o federalismo brasileiro e comprometeu a eficiência da arrecadação. No entanto, ela também gera tensões institucionais, pois implica uma redução da autonomia operacional dos entes federativos. Afinal, como argumentam críticos da reforma, não é possível exercer plena autonomia sem o controle direto da gestão financeira dos tributos.

Essa tensão entre centralização e autonomia é uma das contradições centrais da reforma tributária. Por um lado, busca-se garantir uma arrecadação mais justa e eficiente; por outro, há o risco de enfraquecer a capacidade dos entes subnacionais de exercerem sua competência tributária de forma soberana. Embora o Comitê Gestor seja uma instância técnica, sua existência representa um deslocamento da esfera de poder, transferindo para um órgão central a administração de recursos que, em última análise, deveriam estar sob controle direto dos estados e municípios.

Além disso, a separação entre arrecadação centralizada e competência para fiscalizar localmente cria um modelo híbrido que pode gerar desafios operacionais. O ente federativo onde ocorreu o consumo continua sendo responsável por cobrar o tributo em caso de inadimplência, inclusive judicialmente, mas não possui o mesmo grau de controle sobre o processo de arrecadação e distribuição das receitas. Isso pode gerar lacunas na fiscalização e desafios para a coordenação entre o Comitê Gestor e as administrações tributárias locais.

Outro ponto crítico da reforma é a definição do "destino" no contexto da tributação sobre bens e serviços. Enquanto o critério de destino é relativamente simples de aplicar em operações com bens tangíveis — onde o local de entrega ou de consumo físico pode ser claramente identificado —, ele se torna mais complexo em operações envolvendo bens intangíveis e serviços digitais.

A EC nº 132/2023 e a LC nº 214/2025 enfrentam esse desafio ao estabelecer critérios específicos para diferentes tipos de operações. Para bens móveis materiais, o local da operação é o da entrega ao destinatário; para bens imóveis, é o local onde o imóvel está situado; e, para serviços digitais, adota-se o critério do domicílio principal do destinatário, com base em informações como IP, geolocalização e dados de cadastro.

Essa redefinição do aspecto espacial para operações digitais representa um avanço na tentativa de adaptar o sistema tributário à realidade da economia digital, mas também levanta questões importantes:

- Como garantir a precisão e a segurança das informações utilizadas para definir o local do consumo?
- Quais serão os impactos sobre a privacidade dos contribuintes, considerando a coleta de dados sensíveis para fins fiscais?
- Como evitar conflitos de competência em operações transnacionais, onde diferentes jurisdições podem reivindicar o direito de tributar a mesma transação?

O conceito de nexo digital, introduzido pela LC nº 214/2025, busca responder a essas questões, estabelecendo uma conexão entre o aspecto espacial e elementos virtuais da operação econômica. No entanto, a implementação prática desse conceito dependerá da capacidade do Estado de desenvolver infraestruturas tecnológicas adequadas, de garantir a proteção de dados pessoais (em conformidade com a LGPD) e de articular acordos de cooperação internacional para evitar a dupla tributação.

Embora a reforma tributária de 2023 traga avanços significativos, como a adoção do critério de destino e a centralização da arrecadação, ela não está isenta de críticas. Os defensores da reforma destacam seu potencial para promover justiça fiscal, corrigindo desigualdades regionais e fortalecendo a capacidade de financiamento de estados e municípios menos desenvolvidos. Já os críticos alertam para o risco de perda de autonomia federativa, para a complexidade na definição do aspecto espacial em operações digitais e para o potencial de conflitos institucionais no novo arranjo federativo.

Em termos filosóficos, a reforma suscita uma reflexão sobre o papel do espaço na tributação. O aspecto espacial, que antes se limitava a um território físico delimitado, passa a ser um conceito mais abstrato e flexível, capaz de incorporar não apenas a dimensão geográfica, mas também elementos econômicos, digitais e até comportamentais.

O desafio, portanto, é encontrar um equilíbrio entre:

- Eficiência administrativa e respeito à autonomia dos entes federativos.
- Modernização do sistema tributário e preservação da segurança jurídica.
- Justiça fiscal e simplicidade na aplicação das normas.

A Reforma Tributária de 2023 representa um passo importante nessa direção, mas seu sucesso dependerá da capacidade do Estado brasileiro de adaptar o aspecto espacial da tributação às novas realidades, sem perder de vista os princípios fundamentais do Direito Tributário: legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva e justiça fiscal.

#### **4.1.Possíveis consequências na organização da atividade econômica**

A redefinição do aspecto espacial da tributação promovida pela Reforma Tributária de 2023 não se limita aos impactos na arrecadação e na distribuição de receitas entre os entes federativos; ela também tende a provocar transformações significativas na organização da atividade econômica em todo o país. A adoção do critério de destino como base para a incidência do IBS e da CBS, aliada à centralização da arrecadação por meio de um Comitê Gestor, altera profundamente os incentivos que moldam decisões empresariais relacionadas à localização de investimentos, à estratégia de produção, à logística e até mesmo ao planejamento tributário. Esse novo arranjo fiscal tem o potencial de reconfigurar dinâmicas regionais de desenvolvimento econômico, afetando tanto a competitividade dos estados e municípios quanto a forma como as empresas estruturam suas operações para otimizar custos e maximizar eficiência em um ambiente tributário renovado.

##### **4.1.1. A Transição do Critério de Arrecadação: Origem para Destino**

A Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma transformação estrutural no sistema tributário brasileiro ao promover a transição do critério de arrecadação baseado na origem para o critério de destino. Essa mudança altera profundamente o aspecto espacial da tributação, impactando não apenas o fluxo de receitas entre estados e municípios, mas também

a própria lógica federativa de repartição de competências tributárias. O abandono gradual do modelo que privilegiava os estados produtores em favor de um sistema que prioriza o local de consumo visa corrigir distorções históricas e reduzir desigualdades regionais.

No entanto, essa transição não é isenta de desafios. O novo modelo afeta diretamente o pacto federativo, redistribuindo recursos de forma que alguns entes federativos, especialmente os estados mais industrializados, possam enfrentar perdas significativas de arrecadação. Por outro lado, estados e municípios com menor capacidade produtiva, mas com mercados consumidores relevantes, tendem a ser beneficiados. Para mitigar os impactos dessa transição e evitar um choque fiscal abrupto, a EC nº 132/2023 estabelece um longo período de transição de 50 anos, com mecanismos de compensação e ajustes graduais.

Essa transição ocorrerá em duas etapas distintas, planejadas para garantir a estabilidade financeira dos entes federativos ao longo do processo.

#### Fase 1: Transição Inicial (2029–2033)

Durante o período de 2029 a 2033, o sistema funcionará em um regime híbrido, em que parte da arrecadação do novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será retida pelo Conselho Gestor, de forma a manter o nível atual de receitas dos estados e municípios. Esse mecanismo de transição visa garantir que, mesmo com a aplicação parcial do critério de destino, não haja uma queda abrupta nas receitas dos entes que historicamente dependiam da arrecadação vinculada ao critério de origem.

- De 2029 a 2032, 80% da arrecadação será mantida conforme o modelo anterior, assegurando uma transição gradual.
- Em 2033, esse percentual será reduzido para 90%, preparando o terreno para a segunda fase da transição.

Essa etapa busca oferecer um período de adaptação tanto para o poder público quanto para o setor privado, que também precisará ajustar seus processos de compliance tributário e gestão financeira. O objetivo é criar um ambiente de previsibilidade e segurança jurídica, essencial para o planejamento das finanças públicas e das atividades econômicas.

#### Fase 2: Transição Prolongada (2034–2077)

A partir de 2034, inicia-se a segunda fase da transição, com um processo de redução progressiva da parcela da arrecadação retida pelos estados e municípios com base no critério de origem. Esse percentual será reduzido anualmente à razão de 1/45 por ano, até que, em 2078, o critério de origem seja completamente extinto e o sistema opere integralmente com base no critério de destino.

Esse período de 45 anos para a transição final foi projetado para:

1. Evitar rupturas fiscais, permitindo que os entes federativos possam planejar suas políticas públicas e ajustar seus orçamentos gradualmente.
2. Minimizar conflitos políticos, considerando que a redistribuição de receitas é uma questão sensível, especialmente para estados que poderão perder receitas significativas.
3. Facilitar a adaptação administrativa, tanto para o fisco quanto para os contribuintes, em relação às novas regras de apuração e arrecadação.

A seguir, transcreve-se o texto da EC nº 132/2023, que disciplina o processo de transição:

Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos artigos 149-C e 156-A, § 4º, II e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, b, todos da Constituição Federal:

I – De 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);

II – Em 2033, 90% (noventa por cento);

III – De 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo, devendo ser consideradas:

I – No caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, a, todos da Constituição Federal; e

b) as receitas destinadas aos fundos estaduais de que trata o art. 130, II, b, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – No caso do Distrito Federal:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) a arrecadação do imposto previsto no 156, III, da Constituição Federal;

III – No caso dos Municípios;

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, a, da Constituição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, b, da Constituição Federal aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I – Constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do § 2º, I, a, e do § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, I e do § 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º,

II e do § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º;

c) para os Municípios, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, b, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II – Constituirão as bases de cálculo de que tratam os artigos 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212 e 216, § 6º, da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, b;

Essa transição gradual busca equilibrar interesses divergentes entre os entes federativos, reduzindo o impacto econômico imediato da mudança no critério de arrecadação. Contudo, ela também traz uma série de desafios:

1. Impacto sobre Estados Produtores: Estados tradicionalmente mais industrializados, como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, enfrentarão uma progressiva redução de receitas, o que poderá impactar investimentos públicos e políticas sociais.
2. Benefício para Estados Consumidores: Regiões menos desenvolvidas, com grandes mercados consumidores, serão beneficiadas pela redistribuição de receitas, promovendo maior justiça fiscal e incentivando o desenvolvimento regional.
3. Risco de Conflitos Federativos: A redistribuição de recursos pode gerar tensões políticas entre estados e municípios com interesses divergentes, especialmente à medida que o processo de transição avança.
4. Complexidade Administrativa: A coexistência de dois modelos durante o período de transição demandará esforços de harmonização tributária, tanto do ponto de vista legal quanto da administração fiscal, aumentando os custos de conformidade para o setor privado.

A transição do critério de arrecadação da origem para o destino representa um dos pontos mais sensíveis e complexos da Reforma Tributária de 2023. Embora seu objetivo principal seja promover equidade fiscal e reduzir desigualdades regionais, sua implementação exige um equilíbrio delicado entre a eficiência econômica e a preservação da autonomia federativa.

Durante a transição, o montante retido será distribuído proporcionalmente à receita média de cada ente federativo, considerando o ICMS e ISS arrecadados no período de referência (2024 a 2028).<sup>226</sup>

O longo período de transição e os mecanismos de compensação previstos na EC nº 132/2023 refletem a tentativa de mitigar resistências políticas e econômicas, permitindo que o sistema se ajuste gradualmente a uma nova lógica de distribuição de receitas. O sucesso dessa

---

<sup>226</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 329-331.

transição dependerá da cooperação entre os entes federativos, da capacidade de gestão do Comitê Gestor e da manutenção de um ambiente de segurança jurídica e previsibilidade fiscal para contribuintes e governos.

#### 4.1.2. Planejamento tributário

A implementação da Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe uma transformação estrutural ao sistema tributário brasileiro, principalmente no que diz respeito às práticas de planejamento tributário em um ambiente cada vez mais digitalizado. A incorporação do nexo digital e do critério de destino redefine os fundamentos da tributação e apresenta novos desafios e oportunidades tanto para as empresas quanto para o Estado.

O conceito de nexo digital surge como uma resposta à necessidade de adequar os sistemas tributários às características intangíveis e globais da economia digital. Segundo a EC nº 132/2023, empresas estrangeiras que operam no ambiente digital podem ser tributadas pelo Brasil, mesmo sem uma presença física no território nacional, desde que realizem atividades econômicas substanciais relacionadas ao mercado consumidor brasileiro. Essa inovação se alinha a iniciativas globais, como o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE, que busca combater a erosão da base tributária e o deslocamento artificial de lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação.<sup>227</sup>

Essa mudança amplia significativamente o alcance da jurisdição tributária brasileira, mas também exige infraestrutura tecnológica avançada para identificar, monitorar e comprovar as operações digitais. Ferramentas como rastreamento de IP, geolocalização e análise de dados tornam-se essenciais para validar o local de consumo e evitar disputas sobre a competência tributária.<sup>228</sup>

O critério de destino, ao deslocar o foco da tributação para o local de consumo em vez do local de produção, traz implicações profundas para o planejamento tributário. Historicamente, empresas estruturavam suas operações em jurisdições de baixa tributação ou aproveitavam benefícios fiscais locais para reduzir sua carga tributária. Contudo, o novo modelo torna essas estratégias menos relevantes, priorizando a tributação onde os serviços e produtos digitais são efetivamente consumidos.<sup>229</sup>

---

<sup>227</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. A tributação sobre bens e consumos no Brasil. *Editora Forense*, 2021, p. 58.

<sup>228</sup> SOUSA, Moisés Pinheiro de. *Aspectos de Tributação de Produtos e Serviços na Economia Digital*. Juazeiro do Norte: Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, 2023, p. 20-24

<sup>229</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: Desafios na era da economia digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

Essa abordagem visa corrigir distorções como a guerra fiscal entre estados e municípios, mas também representa desafios significativos para entes federativos que antes competiam por investimentos com base em incentivos fiscais. Agora, a competitividade dessas regiões dependerá de fatores como infraestrutura, inovação e capacitação de mão de obra, realinhando a política econômica local para atrair empresas digitais e tradicionais.

Apesar das restrições impostas às práticas tradicionais de planejamento tributário, o contexto digital apresenta novas oportunidades, embora limitadas e condicionadas ao *compliance* regulatório. A flexibilidade das operações digitais permite que empresas explorem nuances regulamentares, como a definição de endereços de faturamento e métodos de identificação do local de consumo, desde que compatíveis com as normas vigentes. Contudo, as autoridades fiscais, por meio de regulamentações robustas e tecnologias avançadas, têm buscado reduzir essas brechas e garantir justiça fiscal.<sup>230</sup>

Entre os principais desafios, destaca-se a complexidade de identificar e validar a origem das operações digitais. A falta de harmonização normativa e tecnológica entre os entes federativos brasileiros pode levar a conflitos de competência e, consequentemente, aumentar os custos de conformidade para as empresas. Além disso, a necessidade de proteção de dados pessoais em sistemas de monitoramento fiscal exige um equilíbrio delicado entre eficiência tributária e respeito à privacidade do consumidor.<sup>231</sup>

Empresas que atuam no ambiente digital devem adotar abordagens proativas para se adaptar ao novo regime fiscal. Entre as estratégias mais relevantes estão:

1. Automação e Tecnologia Tributária (TaxTech): Sistemas avançados para cálculo e recolhimento automático de tributos, considerando as especificidades do critério de destino e a localização do consumo. Essas ferramentas são indispensáveis para minimizar erros e evitar sanções fiscais.<sup>232</sup>
2. Aproveitamento de Créditos Tributários: O modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previsto na reforma, oferece um sistema de créditos que visa evitar a cumulatividade tributária. A maximização desse benefício torna-se uma prioridade estratégica para empresas que desejam reduzir sua carga fiscal.
3. Análise Setorial e Compliance: Empresas de setores como tecnologia, educação e saúde devem realizar estudos detalhados sobre o impacto das novas normas em suas cadeias

---

<sup>230</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigações tributárias: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 27.

<sup>231</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Bolonha: Alma Mater Studiorum, 2020, p. 9.

<sup>232</sup> SOUSA, Moisés Pinheiro de. *Aspectos de Tributação de Produtos e Serviços na Economia Digital*. Juazeiro do Norte: Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, 2023, p. 20-24

de valor. Investir em equipes jurídicas e contábeis capacitadas para interpretar e aplicar as regulamentações é essencial para garantir a conformidade e mitigar riscos jurídicos.<sup>233</sup>

4. Colaboração Internacional e Governança Tributária: A harmonização das práticas tributárias no âmbito digital exige colaboração entre países e organismos internacionais, especialmente no que diz respeito à implementação de normas globais para tributação digital. Isso inclui esforços coordenados para evitar a dupla tributação e solucionar disputas transnacionais.<sup>234</sup>

O planejamento tributário no contexto digital é, ao mesmo tempo, um desafio e uma oportunidade. A introdução do nexo digital e do critério de destino busca promover equidade fiscal e adaptabilidade à economia moderna, mas também exige um esforço significativo de adaptação por parte das empresas e do Estado. Para as empresas, o sucesso nesse novo cenário dependerá da capacidade de integrar tecnologia, compliance e estratégia fiscal em suas operações. Já para o Estado, o desafio está em garantir a eficácia da arrecadação sem comprometer a competitividade econômica e a privacidade dos consumidores.

Como ressaltado por diversos estudiosos, o futuro do planejamento tributário estará fundamentado no equilíbrio entre inovação, justiça fiscal e cooperação internacional, fatores essenciais para uma economia digital justa e eficiente.

#### **4.1.3. Alternativas de Planejamento: Foco em Gestão de Créditos e Fluxo de Caixa**

Com a introdução da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da LC 214/2025, o sistema tributário brasileiro limita significativamente as estratégias tradicionais de planejamento tributário baseadas na escolha geográfica para otimização fiscal, em contrapartida, abre-se um novo espaço para alternativas focadas na gestão eficiente de créditos tributários e no controle de fluxo de caixa. Essas abordagens, embora mais operacionais, representam soluções estratégicas para empresas que buscam maximizar sua eficiência financeira dentro dos limites estabelecidos pelas novas regras.

A gestão de créditos tributários acumulados desponta como uma das principais alternativas no novo modelo fiscal. O IBS/CBS adota o princípio da não cumulatividade, o que

---

<sup>233</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>234</sup> CECCARONI, Clélia. *La Fiscalità dell'Economia Digitale*. Bolonha: Alma Mater Studiorum, 2020, p. 19

permite que créditos fiscais gerados em uma etapa da cadeia de produção ou comercialização sejam compensados nas etapas subsequentes. Esse mecanismo, se bem administrado, pode ser altamente vantajoso, especialmente para empresas que operam em setores onde as margens de crédito tributário frequentemente superam as obrigações fiscais finais.

Por exemplo, indústrias que dependem de insumos tributados podem acumular créditos significativos ao longo da cadeia de produção, utilizando-os para reduzir ou eliminar suas obrigações tributárias sobre a venda de produtos finais. No entanto, a eficácia dessa estratégia dependerá de sistemas internos robustos para rastrear, registrar e gerenciar créditos tributários de maneira precisa e integrada. Falhas nesse processo podem levar à perda de oportunidades de compensação ou até mesmo a sanções fiscais, evidenciando a necessidade de investimentos em tecnologia e capacitação.

Além disso, a regulamentação complementar do IBS/CBS será determinante para definir os limites e as condições de utilização dos créditos acumulados. Ambiguidades ou inconsistências nas normas podem gerar insegurança jurídica e disputas com o Fisco, o que reforça a importância de acompanhar de perto os desdobramentos normativos.

As regulamentações complementares e o papel do Comitê Gestor do IBS serão cruciais para determinar a eficácia dessas alternativas de planejamento. Normas excessivamente burocráticas ou interpretações inconsistentes podem comprometer os benefícios esperados, enquanto uma regulamentação clara e transparente poderá fomentar a confiança dos contribuintes e incentivar práticas fiscais mais eficientes e alinhadas ao novo modelo.

#### **4.1.3.1. *Split Payment*: Impactos no Fluxo de Caixa e Cuidados na Implementação**

O mecanismo de *Split Payment* (pagamento segregado) propõe que o valor correspondente ao tributo seja diretamente alocado à liquidação da obrigação tributária no momento do pagamento de bens ou serviços, sem transitar pelo fornecedor. O *split payment* aplica-se às operações com adquirentes que não são contribuintes do IBS/CBS e visa simplificar o recolhimento, reduzindo a evasão fiscal.

Como afirma Onofre Batista Jr.:

Certamente polêmico é que a EC 132/2023 admite, em algumas hipóteses, com lastro em lei complementar, que o entre tributante exija a comprovação do tributo pago na etapa anterior para fins de aproveitamento do crédito, desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do tributo incidente nas aquisições ou que o recolhimento ocorra no momento da liquidação financeira da operação.

Esse é o chamado SPLIT PAYMENT, já tentado em outros países, sem grande sucesso, mas que visa favorecer o combate à sonegação.<sup>235</sup>

Essa sistemática, visa mitigar fraudes e melhorar a eficiência na arrecadação, mas, como aponta Alexandre Alkmim Teixeira, sua implementação requer cautela, especialmente devido ao impacto no fluxo de caixa das empresas.<sup>236</sup>

Os arts. 31 e 32 da LC 214/2025 preveem a segregação automática dos tributos na liquidação financeira das transações realizadas por plataformas digitais, vinculando-as aos documentos fiscais eletrônicos das operações:

Art. 31. Nas transações de pagamento relativas a operações com bens ou com serviços, os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação (*split payment*), os valores do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Subseção.

§ 1º Os procedimentos do *split payment* previstos nesta Subseção compreenderão a vinculação entre:

I - os documentos fiscais eletrônicos relativos a operações com bens ou com serviços; e

II - a transação de pagamento das respectivas operações.

§ 2º Atos conjuntos do Comitê Gestor do IBS e da RFB disciplinarão o disposto nesta Subseção, inclusive no que se refere às atribuições dos prestadores de serviços de pagamento eletrônico e das instituições operadoras de sistemas de pagamento, considerando as características de cada arranjo de pagamento e das operações com bens e serviços.

§ 3º O disposto nesta Subseção aplica-se a todos os prestadores de serviços de pagamento eletrônico de que trata o *caput* deste artigo, participantes de arranjos de pagamento, abertos e fechados, públicos e privados, inclusive os participantes e arranjos que não estão sujeitos à regulação do Banco Central do Brasil.

Art. 32. O procedimento padrão do *split payment* obedecerá ao disposto neste artigo.

§ 1º O fornecedor é obrigado a incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam:

I - a vinculação das operações com a transação de pagamento; e

II - a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações.

§ 2º As informações previstas no § 1º deste artigo deverão ser transmitidas aos prestadores de serviço de pagamento:

I - pelo fornecedor;

II - pela plataforma digital, em relação às operações e importações realizadas por seu intermédio, nos termos do art. 22 desta Lei Complementar; ou

III - por outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que receber o pagamento.

§ 3º Antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, o prestador de serviço de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamento deverá, com base nas informações recebidas, consultar sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB sobre os valores a serem segregados e recolhidos, que corresponderão à diferença positiva entre:

I - os valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, destacados no documento fiscal eletrônico; e

<sup>235</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 280.

<sup>236</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

II - as parcelas dos débitos referidos no inciso I deste parágrafo já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar.

§ 4º Caso a consulta não possa ser efetuada nos termos do § 3º deste artigo, deverá ser adotado o seguinte procedimento:

I - o prestador de serviços de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamentos segregará e recolherá ao Comitê Gestor do IBS e à RFB o valor dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações vinculadas à transação de pagamento, com base nas informações recebidas; e

II - o Comitê Gestor do IBS e a RFB:

a) efetuarão o cálculo dos valores dos débitos do IBS e da CBS das operações vinculadas à transação de pagamento, com a dedução das parcelas já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e

b) transferirão ao fornecedor, em até 3 (três) dias úteis, os valores recebidos que excederem ao montante de que trata a alínea “a” deste inciso.

Experiências internacionais mostram que, enquanto o *Split Payment* funciona bem em regimes tributários simplificados, como o modelo norte-americano, sua aplicação em sistemas baseados no IVA exige mecanismos eficazes de restituição para evitar sobrecargas financeiras. Conforme Teixeira:

O Split Payment tem-se firmado como mecanismo central de novas técnicas de arrecadação dos impostos na modalidade IVA no mundo, e sua introdução no Brasil consta das principais propostas de emenda constitucional em discussão perante o Congresso Nacional. A eventual adoção do pagamento segregado mudará a sistemática de apuração e pagamento dos tributos indiretos, sendo certo que seu estabelecimento trará benefícios para a administração tributária, como mecanismo de combate a perda arrecadatória decorrente de fraudes e planejamentos tributários. Por outro lado, a experiência internacional demanda atenção aos impactos que o Split Payment poderá provocar no fluxo de caixa das empresas, com efeitos diretos na saúde econômica de referidas entidades. Por fim, apesar de fundada da odiosa doutrina do solve et repete, não entendemos ser a medida, de per si, inconstitucional, vindo a somar-se a outros mecanismos de antecipação tributária já existentes na ordem jurídica brasileira. Necessário, todavia, que o Split Payment venha acompanhado de mecanismos eficientes de restituição dos créditos dos tributos pagos a maior, sob pena de ofender a regra constitucional de vedação ao confisco.<sup>237</sup>

#### 4.1.4. Neutralidade Fiscal: Um Desafio no Sistema Tributário Brasileiro

A neutralidade fiscal, definida como a não interferência do sistema tributário na alocação eficiente de recursos econômicos, é amplamente reconhecida como um princípio essencial para a justiça tributária. Contudo, no contexto brasileiro, esse princípio frequentemente colide com a estrutura segmentada das competências tributárias entre União, estados e municípios. Conforme Teixeira, "a coexistência de tributos cumulativos e não

<sup>237</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

cumulativos, associados à ausência de harmonia normativa, dificulta a neutralidade fiscal e prejudica a competitividade econômica".<sup>238</sup>

No caso específico da EC 132/2023, a implementação de um modelo de IVA dual é vista como um avanço na busca por maior neutralidade. Entretanto, Teixeira alerta que a ausência de integração completa entre os tributos federais e estaduais, bem como a inexistência de regras claras para o compartilhamento de créditos tributários, pode gerar novas distorções e perpetuar desigualdades entre setores econômicos.<sup>239</sup>

#### **4.1.5. Conflitos de Competência e Riscos à Segurança Jurídica**

Um dos maiores desafios da estrutura tributária brasileira é a segregação de competências entre os entes federativos, que frequentemente gera conflitos normativos e insegurança jurídica para os contribuintes. Teixeira observa que "a multiplicidade de tributos e a sobreposição de competências resultam em um sistema complexo e litigioso, dificultando a conformidade tributária".<sup>240</sup> A reforma tributária tenta mitigar esses problemas por meio de um sistema mais unificado, mas a transição para o modelo proposto pela EC 132/2023 não elimina o risco de disputas entre União, estados e municípios.

Além disso, a aplicação do princípio do destino, embora promissora para equilibrar as receitas entre entes federativos, traz desafios operacionais, especialmente na economia digital. Teixeira aponta que, sem uma harmonização normativa robusta, "os conflitos de competência poderão se intensificar, afetando diretamente a neutralidade fiscal e a segurança jurídica no sistema tributário brasileiro".<sup>241</sup>

#### **4.1.6. Impactos do aspecto espacial na autonomia e na gestão fiscal dos Estados e Municípios**

---

<sup>238</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

<sup>239</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

<sup>240</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

<sup>241</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.

A introdução do critério de destino no sistema tributário brasileiro, conforme disposto na EC 132/2023, traz implicações significativas para a autonomia e a gestão fiscal dos estados e municípios, pois esta nova estrutura também impõe desafios à autonomia financeira e à capacidade de planejamento fiscal dos entes subnacionais, exigindo uma coordenação mais eficiente com o governo federal, que assumirá um papel central na gestão e alocação das receitas arrecadadas.

A centralização da arrecadação do IBS/CBS levanta questionamentos sobre a autonomia dos estados e municípios. Esses entes perderão o controle direto sobre a arrecadação de tributos que antes eram geridos localmente, como o ICMS e o ISS. A dependência de um órgão central para a distribuição das receitas pode criar um ambiente de maior vulnerabilidade para estados e municípios, especialmente aqueles que historicamente dependem de receitas próprias para sustentar suas políticas públicas.

As antigas discussões sobre a possibilidade de ICMS ou ISS sobre *softwares*, sobre a possibilidade de recair direitos de uso de plataforma etc., todos esses debates, se esvaem e se abre a possibilidade de uma incidência mais ampla do IBS sobre as chamadas “nova materialidades.

O art. 156-A, § 8º, da CRFB/1988, deixa evidenciado que a lei complementar (comum ao IBS e CBS) pode, inclusive, firmar um conceito de “operações com serviços” que faça o IBS incidir sobre “qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.”<sup>242</sup>

Essa nova dinâmica pode comprometer a capacidade dos entes subnacionais de planejar investimentos de longo prazo e responder de forma ágil às demandas locais. A redistribuição de receitas, embora promova maior equidade entre os entes, reduz a flexibilidade financeira, uma vez que estados e municípios precisarão confiar na precisão e na pontualidade do Comitê Gestor para receber os recursos devidos.

A criação de um ambiente de cooperação fiscal não será uma tarefa simples, especialmente em um país com profundas desigualdades regionais e interesses conflitantes. Estados mais industrializados, que historicamente concentram a arrecadação, podem resistir a mudanças que favorecem regiões consumidoras, enquanto estados menos desenvolvidos podem enfrentar dificuldades para adaptar suas estruturas fiscais ao novo modelo.

A redistribuição baseada no critério de destino pode alterar significativamente as prioridades e estratégias de gestão fiscal dos estados e municípios. Entes que antes dependiam de incentivos fiscais para atrair investimentos precisarão repensar suas políticas de

---

<sup>242</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 254.

desenvolvimento econômico, uma vez que o local de produção ou sede empresarial terá menos influência na arrecadação. Isso pode incentivar uma maior diversificação econômica e a busca por políticas que promovam o consumo interno, mas também pode criar incertezas durante o período de transição.

A transição para o novo modelo enfrentará desafios técnicos, como a integração de sistemas para monitorar e distribuir receitas de maneira precisa e a harmonização de práticas fiscais entre os entes federativos. Além disso, a dependência de um órgão centralizado pode gerar tensões políticas, especialmente se houver percepções de que os critérios de redistribuição não atendem às necessidades locais ou se surgirem atrasos na transferência de recursos.

Assim, embora o critério de destino e a centralização da arrecadação representem avanços em termos de justiça fiscal e equidade regional, eles também desafiam a autonomia financeira dos entes subnacionais e exigem uma coordenação mais eficiente e transparente com o governo federal.

#### **4.1.7. Período de Transição e os Desafios de Implementação**

A implementação da Reforma Tributária prevista pela Emenda Constitucional 132/2023 estabelece um período de transição no qual os sistemas tributários antigos e novos coexistirão. Essa transição, embora necessária para a adaptação de entes federativos e contribuintes, representa um grande desafio operacional. Durante esse período, tributos como ICMS, PIS e Cofins continuarão a ser aplicados ao lado do novo IBS e da CBS, criando um ambiente híbrido que pode gerar complexidade adicional e insegurança jurídica.

A transição exigirá mecanismos claros de coordenação entre os entes federativos, especialmente para evitar conflitos sobre bases de cálculo e alíquotas, além de garantir a continuidade da arrecadação pública. Sem esses mecanismos, o período de transição pode levar a uma sobreposição de regras, aumentando os custos de conformidade para empresas e governos.

Um aspecto crucial é o tratamento dos saldos credores de tributos como ICMS, PIS e Cofins durante a transição para o novo modelo tributário. Observa-se que muitos setores econômicos, especialmente aqueles intensivos em exportação e serviços, acumulam créditos tributários significativos devido à sistemática de não cumulatividade. Com a adoção do IBS e da CBS, esses créditos deverão ser devidamente compensados ou transferidos, evitando prejuízos aos contribuintes.

A ausência de regras claras para o aproveitamento desses créditos pode gerar incertezas e aumentar o contencioso tributário, dificultando a implementação da reforma. Os autores sugerem que o sucesso da transição depende da criação de um sistema de compensação eficiente, com prazos definidos e critérios transparentes para a restituição ou utilização dos créditos acumulados.

#### **4.1.8. Imposto Seletivo e Impactos**

Outro ponto relevante da reforma, mas ainda pouco explorado na dissertação, é a criação de um imposto seletivo, previsto para 2027. Esse tributo incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente., com o objetivo de desestimular o consumo de bens considerados nocivos ou de luxo. O imposto seletivo representa uma fonte de arrecadação importante, mas pode gerar desafios na definição de suas alíquotas e na compatibilização com o IBS e a CBS.

Além disso, o imposto seletivo pode agravar a regressividade do sistema tributário se não forem adotadas medidas compensatórias para mitigar seus impactos sobre os consumidores de baixa renda. A transparência na destinação das receitas arrecadadas também será essencial para garantir a aceitação desse novo tributo pela sociedade.

#### **4.1.9. Desafios e perspectivas para o futuro do aspecto espacial**

A adoção do critério de destino e a centralização da arrecadação no IBS representam avanços na busca por maior justiça fiscal e equidade na distribuição de receitas, mas também impõem desafios operacionais, tecnológicos e normativos.

Um dos principais desafios operacionais é a necessidade de monitorar e rastrear as transações para determinar com precisão o local do consumo, elemento central para a aplicação do critério de destino. No caso de bens físicos, a identificação do local de entrega é relativamente simples. No entanto, para serviços digitais e bens intangíveis, como *streaming*, *software* e *e-commerce*, a ausência de uma materialidade explícita torna o processo mais complexo.

A definição das normas de conexão é um elemento fundamental para a tributação no contexto digital, especialmente considerando a necessidade de respeitar o princípio da territorialidade. Como aponta a doutrina:

Para se estruturar legitimamente as normas de conexão seus critérios devem ser fundados em laços que evidenciam o liame econômico-político entre o evento tributável e uma jurisdição, sob o princípio da territorialidade. A estruturação das normas de conexão para a tributação do comércio exterior de serviços deverá se mover dentro da moldura estabelecida pelo ordenamento jurídico interno e dos compromissos que um Estado assumiu, perante a ordem internacional.<sup>243</sup>

Esse enfoque evidencia a importância de estabelecer critérios sólidos que garantam segurança jurídica e harmonização tributária, ferramentas de rastreamento, como sistemas de geolocalização e identificação por endereço IP, são indispensáveis para atribuir o consumo digital ao local do usuário final. Essas tecnologias, se implementadas corretamente, podem garantir que a arrecadação ocorra de maneira precisa e justa, reduzindo lacunas tributárias e fortalecendo a confiabilidade do sistema. Contudo, sua adoção demanda altos investimentos em infraestrutura tecnológica, treinamento de equipes fiscais e harmonização normativa entre os entes federativos.

Essa regulamentação complementar da EC 132/2023 será essencial para evitar ambiguidades que possam gerar disputas fiscais e aumentar a litigiosidade. A definição clara de critérios para determinar o local de consumo, bem como a criação de diretrizes uniformes para o uso de tecnologias de rastreamento, é crucial para assegurar que o modelo opere de forma eficiente. Estados e municípios, que historicamente adotaram abordagens distintas na arrecadação, precisarão alinhar suas práticas para garantir a aplicabilidade uniforme do critério de destino.

O aspecto espacial enfrenta desafios específicos no contexto da economia digital. A intangibilidade das transações, combinada com a globalização das operações, exige uma abordagem inovadora para garantir que o imposto seja arrecadado no local correto. Transações interestaduais também apresentam complexidades, já que a movimentação de bens e serviços entre diferentes jurisdições requer um sistema que assegure a arrecadação para o estado ou município de destino sem sobrecarregar contribuintes ou criar conflitos de competência.

A experiência internacional pode servir como referência para o Brasil. Em países como o Canadá e a União Europeia, sistemas de IVA utilizam metodologias avançadas para rastrear e alocar transações interestaduais e digitais. A aplicação de tecnologias como blockchain, que garantem maior transparência e rastreabilidade, pode ser considerada como uma alternativa para aprimorar a gestão tributária no Brasil.

---

<sup>243</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 198.

A aplicação do critério de destino também terá implicações significativas para o pacto federativo. Estados e municípios que historicamente concentraram a arrecadação com base na origem poderão enfrentar perdas financeiras, enquanto regiões com maior consumo serão beneficiadas. Esse realinhamento na distribuição de receitas pode gerar tensões políticas e exigir mecanismos compensatórios robustos para equilibrar os impactos econômicos entre os entes federativos.

Além disso, a centralização da arrecadação por meio de um Comitê Gestor do IBS coloca em evidência a necessidade de governança participativa e transparência. Sem essas condições, a redistribuição das receitas pode ser questionada, comprometendo a confiança no novo modelo.

Apesar dos desafios, a adoção do critério de destino também oferece oportunidades de modernização do sistema tributário brasileiro. Ao alinhar a arrecadação com o local de consumo, o modelo busca reduzir desigualdades regionais e criar um ambiente fiscal mais justo e competitivo.

Além disso, tributação dos serviços digitais suscita debates relevantes quanto à sua natureza jurídica: deve incidir sobre o consumo ou sobre a renda? A opção pelo critério do consumo, adotada pela EC 132/2023 e regulamentada pela LC 214/2025, encontra justificativa sólida tanto do ponto de vista conceitual quanto prático.

Isso porque os serviços digitais – como streaming, marketplaces, computação em nuvem e softwares sob demanda – são, em sua essência, consumidos economicamente pelo usuário, seja ele pessoa física ou jurídica. A operação que os caracteriza não está relacionada à geração de riqueza (pressuposto da tributação da renda), mas sim à aquisição de uma utilidade, que se exaure com o uso. Em outras palavras, trata-se de uma manifestação do consumo, não da capacidade contributiva associada à renda auferida.

Ademais, sob a perspectiva prática e comparada, os principais modelos internacionais, como os recomendados pela OCDE, também têm se orientado pela tributação no destino do consumo, justamente para evitar a erosão de bases tributárias e garantir maior neutralidade fiscal, especialmente em ambientes digitais marcados pela desmaterialização e pela mobilidade geográfica.

A aplicação eficiente do critério de destino pode incentivar estados e municípios a adotarem políticas públicas focadas no estímulo ao consumo local e na melhoria de serviços públicos, fortalecendo a coesão nacional.

No futuro, a evolução tecnológica desempenhará um papel central na superação dos desafios do aspecto espacial. Investimentos em inteligência artificial, big data e outras tecnologias emergentes podem aumentar a precisão no rastreamento de transações e na aplicação das alíquotas, reduzindo inconsistências e garantindo maior eficiência na arrecadação.

## 5. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS

Com a digitalização e globalização da economia, os serviços digitais têm transformado o modo de consumo e as dinâmicas comerciais em escala mundial, criando novos desafios para os sistemas tributários. A Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025 representam uma tentativa de atualizar o sistema tributário brasileiro, propondo a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e ampliando o conceito de local de incidência com o uso do critério de destino, contudo, não trata do nexo digital. Essas mudanças conjuntas poderiam assegurar que o Brasil capture a arrecadação decorrente do consumo digital, de forma a refletir o impacto econômico do serviço no local do usuário final. Abaixo, exploramos o conceito de serviços digitais, seu histórico de tributação no Brasil, as controvérsias jurídicas e as novas diretrizes para sua tributação.

### 5.1. Definição

Serviços digitais podem ser definidos como atividades econômicas fornecidas por meios eletrônicos, caracterizadas pela sua intangibilidade, virtualidade e pela ausência da necessidade de presença física do prestador no local de consumo. Esses serviços abrangem uma gama crescente e diversificada de operações que se expandem com o avanço da tecnologia e a digitalização da economia global. Entre os exemplos mais comuns estão o *streaming* de vídeo e áudio, plataformas de ensino online (EAD), jogos virtuais, *e-commerce*, *softwares* em nuvem (SaaS, IaaS, PaaS), redes sociais, plataformas de marketplace e até mesmo serviços de consultoria digital e publicidade online.

O elemento central que distingue os serviços digitais dos serviços tradicionais é a virtualização da prestação do serviço, que permite sua oferta de forma automatizada, sem a necessidade de interação humana direta ou de uma estrutura física local. Em muitos casos, a relação entre o prestador do serviço e o consumidor final ocorre de forma inteiramente mediada

por algoritmos e plataformas digitais, tornando o serviço disponível em tempo real, independentemente da localização geográfica das partes envolvidas.

No contexto tributário, essa característica de intangibilidade e desmaterialização impõe desafios significativos para os modelos tradicionais de incidência fiscal, especialmente no que diz respeito ao aspecto espacial do fato gerador. O paradigma tributário clássico foi desenvolvido com base em operações físicas, em que o local da produção, da prestação do serviço ou do consumo podia ser facilmente delimitado. No caso dos serviços digitais, essas fronteiras se tornam difusas, já que a prestação do serviço ocorre em um ambiente virtual que pode atravessar múltiplas jurisdições simultaneamente.

Essa complexidade exige uma redefinição do conceito de territorialidade fiscal, levando ao desenvolvimento de novos instrumentos jurídicos, como o nexo digital e o fortalecimento do critério de destino para fins de incidência tributária. O nexo digital busca estabelecer um vínculo jurídico entre o serviço prestado e o Estado onde ocorre o consumo, mesmo que o prestador do serviço não possua uma presença física no território daquele ente federativo. Isso reflete uma tentativa de ajustar o sistema tributário às realidades da economia digital globalizada, garantindo que a tributação acompanhe o fluxo da atividade econômica.

Nesse sentido, Santana e Afonso destacam a amplitude do conceito de fornecimento de bens e serviços no ambiente digital:

O '*supply*' é amplamente definido pela legislação como a provisão de bens ou serviços de qualquer maneira. O termo é amplo o suficiente para abranger praticamente todas as transações, incluindo: venda ou aluguel de mercadorias; prestação de serviços; venda, arrendamento, licença ou outra transferência ou concessão de direito de uso de bens imóveis; cessão de direitos sob um contrato; licenciamento para uso de direito autoral ou patente; permuta ou troca de bens ou serviços, etc.<sup>244</sup>

Essa ampla definição é particularmente relevante para o universo digital, no qual as fronteiras entre bens tangíveis e intangíveis se tornam cada vez mais tênues. O próprio conceito de "produto" e "serviço" passa a ser reavaliado, visto que muitos serviços digitais incorporam elementos híbridos, como ocorre no caso de *softwares* que podem ser adquiridos como licenças perpétuas (assemelhando-se a bens) ou por meio de assinaturas recorrentes (caracterizando-se como serviços).

---

<sup>244</sup> SANTANA; AFONSO, 2020, p.300). SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. Tributação 4.0. (Coleção IDP). Portugal: Grupo Almedina, 2020.

Além disso, o reconhecimento dos serviços digitais como um setor tributável é essencial para promover a justiça fiscal em um ambiente econômico cada vez mais digitalizado. A ausência de uma presença física tangível por parte do prestador do serviço não pode ser interpretada como um fator que exime a operação da obrigação tributária. Caso contrário, haveria um incentivo à evasão fiscal e à criação de estruturas artificiais para a redução da carga tributária, o que comprometeria a neutralidade do sistema tributário e geraria distorções na concorrência entre empresas digitais e tradicionais.

Essa questão ganha ainda mais relevância no contexto da Reforma Tributária de 2023, que, ao redefinir o aspecto espacial da tributação com a adoção do critério de destino, busca justamente garantir que a tributação ocorra no local do consumo efetivo, independentemente da presença física do prestador do serviço. A introdução de regras específicas para a definição do domicílio do destinatário e o uso de critérios como IP geográfico, cadastros regulatórios e dados de geolocalização refletem a tentativa de adaptar o sistema tributário brasileiro às realidades da economia digital.

Por fim, a expansão dos serviços digitais não apenas desafia as bases tradicionais do direito tributário, mas também exige um reconhecimento da interconexão entre fiscalidade, tecnologia e soberania estatal. O desafio atual não é apenas definir o que são serviços digitais, mas entender como eles podem ser tributados de forma eficiente, justa e compatível com as novas dinâmicas da economia global.

## **5.2. Histórico**

A tributação de serviços digitais no Brasil passou por várias fases, com mudanças na interpretação jurídica e em tentativas de adaptação fiscal às novas tecnologias. Inicialmente, os serviços digitais eram regulados de forma limitada, pois o sistema tributário clássico não previa formas de capturar receitas provenientes de operações virtuais. Nos primeiros momentos, plataformas de *e-commerce* e de tecnologia digital eram geralmente tributadas de acordo com o ISS (Imposto sobre Serviços) para serviços de prestação localizada ou o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) para operações interestaduais.

Esse cenário reflete uma abordagem histórica mais ampla na tributação de transações econômicas, em que os critérios de conexão eram baseados apenas na materialidade das transações, como a venda ou entrega de mercadorias. Com o avanço da economia digital, no

entanto, a relevância crescente dos bens incorporados e das transações virtuais começou a desafiar essas situações tradicionais:

Historicamente, a tributação no comércio exterior de mercadorias vale-se de regras de conexões objetivas, não se cogitando de nacionalidade, residência ou residência dos operadores de comércio exterior. O material seletivo de incidência é a venda ou entrega de mercadorias, cenário que passa a mudar, a partir da crescente relevância dos bens incorporados no comércio exterior.<sup>245</sup>

Esse movimento ilustra a transição necessária para modelos tributários mais flexíveis e adequados às particularidades da economia digital, marcadas por disputas jurisdicionais e mudanças normativas.

A partir de 2017, com a edição do Convênio ICMS 106/2017, começou-se a tributar operações digitais, especialmente de *software* e serviços de *streaming*, como operações de ICMS. Contudo, a legislação ainda se mostrava fragmentada, e muitos municípios alegavam que a competência para tributar tais serviços era sua, uma vez que os serviços digitais eram consumidos localmente, o que deveria dar origem ao ISS. Esse conflito entre ICMS e ISS criou um impasse jurídico e abriu espaço para diversas ações judiciais, nas quais os estados e municípios disputavam a competência sobre a tributação das operações digitais, resultando em insegurança jurídica para as empresas prestadoras desses serviços.

### 5.3. Controvérsias

A disputa entre estados e municípios sobre a competência para tributar os serviços digitais trouxe uma série de controvérsias jurídicas, que questionaram a definição do local de incidência e a natureza tributável das operações digitais. De um lado, estados defendiam que serviços como *streaming*, *software* e assinaturas de plataformas digitais deveriam ser tributados pelo ICMS, pois, ao serem disponibilizados em larga escala e de forma automática, se assemelhavam à circulação de mercadorias. Por outro lado, municípios argumentavam que esses serviços deveriam estar sob a incidência do ISS, uma vez que se enquadrariam na categoria de serviços contínuos, com relação direta ao consumidor final.

Nesse cenário, a necessidade de uma definição clara e abrangente de propriedade e de elementos tributáveis torna-se evidente. Como destacam Santana e Afonso: "Qualquer propriedade, real ou pessoal, móvel ou imóvel, tangível ou intangível, corporal ou incorpórea,

---

<sup>245</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 131.

e inclui um direito ou interesse de qualquer espécie, uma ação e uma ação escolhida, mas não inclui dinheiro”.<sup>246</sup>

Tal definição ampla, ajuda a contextualizar os serviços digitais como elementos passíveis de tributação, especialmente quando se considera sua intangibilidade e virtualidade. No entanto, a ausência de um consenso sobre a aplicação desses conceitos no Brasil contribuiu para a insegurança jurídica, abrindo espaço para disputas entre estados e municípios.

Essa disputa foi levada ao Supremo Tribunal Federal (STF), que decidiu, em 2020, que o *software* personalizado deveria ser tributado pelo ISS, enquanto o *software* de prateleira continuaria a incidir sobre o ICMS. Ainda assim, a decisão não foi suficiente para eliminar as dúvidas em relação aos serviços digitais em geral, e a ausência de uma norma clara e abrangente continuou a gerar insegurança jurídica.

Com a EC 132/2023, o critério de destino foi introduzido para resolver esses conflitos, direcionando a arrecadação do IBS para o local onde ocorre o consumo final dos serviços digitais. Sob esse novo modelo, os estados e municípios passam a receber a arrecadação conforme o consumo efetivo de serviços digitais em suas jurisdições, alinhando a tributação à demanda local e promovendo uma justiça fiscal maior. Conforme destacado:

É certo que o princípio do destino não elimine as distorções tributárias, porém, sob o aspecto da racionalidade dos tributos que gravam o consumo, é a classificação do destino que melhor atende às suas prescrições, alocando a carga tributária sobre o sujeito dos bens. O princípio do destino assegura um nível mínimo de neutralidade, ao permitir a paridade de tratamento entre bens e serviços estrangeiros e nacionais, coaduna-se com a racionalidade própria de tributos que gravam o consumo, além de serem mais facilmente implantáveis.<sup>247</sup>

Entretanto, o critério de destino resolve as disputas anteriores ao centralizar a arrecadação conforme o local de consumo, permitindo uma distribuição de receita que reflete o impacto econômico gerado. Com essa medida, o novo sistema elimina a possibilidade de disputas judiciais entre estados e municípios, ao mesmo tempo em que proporciona uma redistribuição de receita mais justa entre os entes federativos.

A LC 214/2025 especifica que o local de consumo deve ser identificado por meio de ferramentas como geolocalização, IP, e dados de faturamento, assegurando que o imposto seja direcionado de forma precisa ao local do consumidor final.

<sup>246</sup> SANTANA; AFONSO, 2020, p.300). SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. Tributação 4.0. (Coleção IDP). Portugal: Grupo Almedina, 2020.

<sup>247</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 144-145.

A tributação de serviços digitais com base no critério de destino exige investimentos em infraestrutura tecnológica, tanto por parte das empresas quanto do governo. O uso de geolocalização, rastreamento de IP e dados de faturamento, permitiria identificar o local de consumo final, mas também apresenta desafios operacionais, como a proteção de dados e o combate à evasão fiscal. Empresas precisam assegurar que seus sistemas respeitem a privacidade dos usuários, evitando práticas invasivas, enquanto o governo deve estabelecer regulamentações claras sobre a coleta e o uso desses dados.

#### **5.4. Experiências estrangeiras**

A simplificação tributária não é apenas uma questão administrativa, mas também uma estratégia econômica. Experiências internacionais mostram que sistemas tributários que reduzem exceções e adotam alíquotas únicas promovem maior crescimento econômico e ganhos de produtividade. Nesse contexto, o modelo do IBS é amplamente defendido como uma ferramenta capaz de impulsionar o desenvolvimento no Brasil.

De acordo com estudos internacionais da OCDE, sistemas tributários com base ampla, poucas exceções e alíquota única são mais eficazes para promover o crescimento econômico. A adoção do IBS no Brasil pode elevar o PIB em até 24% no longo prazo, com ganhos de produtividade e melhor alocação de recursos.<sup>248</sup>

O modelo brasileiro de tributação digital segue a tendência internacional de aplicar o critério de destino e o nexo digital. Países como França e Reino Unido já adotaram o imposto digital sobre grandes plataformas, garantindo que a tributação seja aplicada no local onde o consumo efetivo ocorre. Esses sistemas oferecem uma base comparativa para o Brasil, que busca implementar a LC 214/2025 para capturar a arrecadação de empresas sem sede física, mas que geram valor econômico no país.

O novo modelo de tributação digital no Brasil representa um avanço significativo, mas ainda enfrenta desafios com a evolução contínua da tecnologia. À medida que novas formas de transação digital, como blockchain e inteligência artificial, oferecem transações mais descentralizadas e anônimas, o sistema tributário precisará se adaptar para assegurar que o consumo real continue sendo rastreado e tributado de maneira justa.

O Brasil deve investir em tecnologias de fiscalização, como inteligência artificial e

---

<sup>248</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Sumário executivo: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária 2023. Brasília: TCU, 2023, p. 9-10.

algoritmos adaptativos, para acompanhar essas mudanças e garantir que a arrecadação digital acompanhe as novas realidades de mercado, assim, essas tecnologias são fundamentais para proteger a base tributária e evitar lacunas que possam surgir com a descentralização e anonimato das transações digitais.

### 5.5. A evolução dos serviços digitais e seus possíveis impactos

A evolução dos serviços digitais nos últimos anos tem gerado impactos econômicos, sociais e tributários significativos. Desde o surgimento dos primeiros sites de comércio eletrônico e plataformas de *streaming*, os serviços digitais expandiram-se para incluir uma ampla gama de atividades, desde o ensino a distância até o uso de inteligência artificial (IA) em processos industriais. Esse desenvolvimento acelerado apresenta desafios contínuos para os sistemas tributários tradicionais, que precisam adaptar-se para capturar o valor gerado por essas novas atividades, enfrentando simultaneamente problemas de evasão fiscal e competitividade desleal promovidos por empresas sem sede física no território nacional.

A economia digital tem suas raízes nas grandes transformações proporcionadas pelas tecnologias da informação e comunicação (TICs), que trouxeram acessibilidade, padronização e inovação para diversos segmentos econômicos. Conforme destaca a doutrina:

A economia digital surgiu no meio das grandes transformações promovidas pela informação e tecnologias de comunicação, que ficaram mais acessíveis e amplamente padronizadas, melhorando os processos de negócios e reforçando a inovação em todos os segmentos econômicos.<sup>249</sup>

Esse avanço tecnológico não impactou apenas os modelos de negócios, mas também atraiu novas abordagens regulatórias e tributárias, exigindo adaptações para lidar com as dinâmicas da economia globalizada.

#### a) Expansão dos Serviços Digitais: Novas Fronteiras do Consumo Virtual

Com a digitalização da economia, os serviços digitais passaram a ocupar um espaço central nas relações de consumo. Setores inteiros, como entretenimento, educação e comércio, foram amplamente impactados por plataformas digitais que conectam usuários de todo o mundo a produtos e serviços de forma instantânea e remota. O comércio eletrônico (*e-commerce*),

---

<sup>249</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 239.

*streaming* de vídeo e música, jogos online, *marketplaces*, serviços de computação em nuvem e inteligência artificial são exemplos de áreas que passaram a dominar o consumo digital.<sup>250</sup>

Essa expansão trouxe benefícios inegáveis, como o acesso ampliado a produtos e serviços e a criação de novos modelos de negócios. Entretanto, o crescimento desses serviços também gera desafios para a tributação, uma vez que as transações ocorrem em uma base transnacional, muitas vezes escapando ao controle direto das jurisdições locais. A ausência de regulamentação unificada e de normas específicas para tributação de serviços digitais resultou, por um longo período, em estruturas fiscais onde grande parte da renda gerada escapava da tributação nos países de consumo.

Além disso, o aumento do consumo de serviços mais sofisticados, impulsionado pela maior intensidade tecnológica das indústrias, transformou o perfil das relações comerciais globais. Conforme destacado:

O aumento crescente no consumo de serviços também pode ser justificado, porque a maior intensidade tecnológica das indústrias demanda serviços mais sofisticados, que tomam espaço dos mais tradicionais no comércio internacional, como os de produção e montagem.<sup>251</sup>

Esse contexto evidencia a necessidade de adaptação tributária para abarcar tanto a evolução tecnológica quanto a globalização das operações digitais.

#### b) Impacto Econômico dos Serviços Digitais e a Necessidade de Ajustes no Sistema Tributário

O impacto econômico da expansão dos serviços digitais é observado tanto no aumento do Produto Interno Bruto (PIB) das nações quanto na mudança do perfil dos empregos e na estrutura de mercado. A economia digital gera empregos em áreas de alta tecnologia e serviços remotos, mas também apresenta desafios para os modelos tributários tradicionais, que se baseiam fortemente na localização física dos prestadores de serviço.

<sup>250</sup> Embora a economia digital tenha impactado de maneira transversal diversos setores, é importante distinguir os diferentes modelos de relação que se estabelecem nas operações digitais. A relação B2C (*Business to Consumer*) envolve a oferta direta de produtos e serviços ao consumidor final, como ocorre em plataformas de streaming, e-commerce e aplicativos de mobilidade urbana, nos quais o foco está na experiência do usuário e no consumo individual. Já a relação B2B (*Business to Business*) refere-se às transações entre empresas, como no caso de serviços de computação em nuvem, inteligência artificial e infraestrutura tecnológica. Nessas relações, os serviços digitais são contratados por empresas com finalidades operacionais, estratégicas ou de integração de processos internos. Essa distinção é fundamental para a análise da tributação no contexto da EC 132/2023 e da LC 214/2025, sobretudo porque os critérios de incidência, os sujeitos passivos e até a localização do consumo podem variar significativamente conforme se trate de um serviço digital voltado ao consumidor final ou ao ambiente corporativo. No B2C, o foco é geralmente no domicílio do indivíduo, enquanto no B2B, considera-se o local do estabelecimento empresarial, como definido nos §§ 3º e 4º do art. 11 da LC 214/2025.

<sup>251</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 184.

Se nos anos 60 era possível se afirmar que os serviços deveriam ser tributados no local onde foram prestados, pois comumente o local de prestação era o de consumo, no século 21, tornou-se contato com a realidade marcante dos 'offshorables services', ou seja, serviços que independem de conexão física entre prestador e adquirente para a sua concretização.<sup>252</sup>

Com a Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025, o Brasil busca alinhar seu sistema tributário com essa nova realidade, incorporando o critério de destino e o nexos digital para garantir que os tributos sobre serviços digitais sejam arrecadados onde o consumo efetivamente ocorre.

#### c) A Emergência de Novas Tecnologias: Blockchain, Inteligência Artificial e Desafios Tributários

A contínua evolução dos serviços digitais trouxe novas tecnologias como blockchain e inteligência artificial (IA), que geram novos modelos de negócios e ampliam as possibilidades de consumo digital. O blockchain, por exemplo, permite a criação de transações descentralizadas e anônimas, como nas criptomoedas, desafiando a capacidade dos sistemas tributários de rastrear e tributar essas operações. A IA, por sua vez, oferece um amplo espectro de serviços personalizáveis, desde assistentes virtuais até algoritmos de recomendação, dificultando a definição e o monitoramento do local de consumo, especialmente quando operam por meio de servidores distribuídos em várias jurisdições.

Essas tecnologias impõem desafios regulatórios significativos, pois é necessário desenvolver metodologias e sistemas que acompanhem a evolução tecnológica sem comprometer a arrecadação. A aplicação do critério de destino e do nexos digital torna-se complexa quando as transações ocorrem em múltiplas localidades simultaneamente, com diferentes níveis de anonimato e descentralização.

#### d) Desafios de Fiscalização e Compliance na Economia Digital

A fiscalização de serviços digitais envolve desafios substanciais, sobretudo devido à complexidade e ao volume das operações realizadas em múltiplas jurisdições. O uso de ferramentas como geolocalização, endereços IP e dados de faturamento, previstos na LC 214/2025, busca contornar essa complexidade, permitindo que o governo rastreie o local de consumo de maneira mais precisa. Contudo, o uso de redes privadas virtuais (VPNs) e outras tecnologias que mascaram a localização do usuário final continua sendo um obstáculo para a fiscalização eficaz.

---

<sup>252</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 187.

A criação de um sistema regulatório robusto e adaptável é essencial para uma fiscalização eficiente. Sem regulamentação e investimentos adequados em infraestrutura, o sistema tributário corre o risco de não acompanhar a velocidade da inovação tecnológica, gerando lacunas na arrecadação e oportunidades para evasão fiscal.

e) Perspectivas para a Arrecadação e Justiça Fiscal

A evolução dos serviços digitais também cria oportunidades para uma arrecadação mais justa e alinhada com o consumo real. A implementação do critério de destino, ao garantir que a tributação sobre os serviços digitais incida no local de consumo, proporciona uma justiça fiscal mais robusta, redistribuindo a arrecadação de acordo com o impacto econômico de cada região. Esse modelo visa reduzir as desigualdades entre estados e municípios, favorecendo as localidades onde a demanda digital é mais expressiva.

f) O Futuro da Tributação de Serviços Digitais no Brasil

Com a evolução constante dos serviços digitais, o sistema tributário brasileiro precisará continuar se adaptando para garantir uma tributação eficaz e alinhada com a inovação tecnológica. Ferramentas como inteligência artificial, algoritmos de rastreamento avançados e parcerias internacionais para o intercâmbio de dados fiscais são alternativas promissoras para aprimorar a fiscalização e assegurar a arrecadação sobre o consumo digital no Brasil.

O Brasil deve investir continuamente em tecnologia de fiscalização, desenvolvendo sistemas progressivos capazes de monitorar e tributar de forma dinâmica. Além disso, é essencial fortalecer a cooperação internacional para enfrentar a evasão fiscal transnacional, criando um sistema de fiscalização global que acompanhe a evolução dos serviços digitais e garanta a proteção da base fiscal. Esse esforço deve ser acompanhado de políticas públicas que promovam a justiça fiscal e a sustentabilidade financeira no longo prazo.

### **5.5.1. Princípios Tributários na Economia Digital**

A Reforma Tributária de 2023 apresenta uma grande oportunidade para alinhar os princípios tributários fundamentais às novas demandas da economia digital. Esse setor, marcado pela imaterialidade e pela globalização das operações, exige um arcabouço normativo que assegure justiça fiscal, eficiência arrecadatória e estímulo à inovação, sem desconsiderar os valores constitucionais que estruturam o sistema tributário nacional.

a) Princípio da Praticidade

Conforme destacado por Adam Smith em *A Riqueza das Nações*, a tributação deve ser clara, simples e conveniente.<sup>253</sup> Esse princípio de praticidade é especialmente relevante na economia digital, onde a complexidade intrínseca das operações pode aumentar os custos de conformidade tributária tanto para os contribuintes quanto para a administração pública. A EC 132/2023 reafirma essa necessidade ao propor a unificação de tributos no IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e na CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), simplificando a apuração e o recolhimento tributário.

b) Princípios da Neutralidade Econômica, Simplicidade e Transparência

A neutralidade econômica, prevista no art. 156-A, § 1º, e art. 195, § 16, da Constituição Federal, é um dos pilares do novo sistema tributário, garantindo que os tributos não interfiram nas decisões econômicas dos agentes privados. Aliado à simplicidade e à transparência, como expressos no art. 145, § 3º da Constituição, esses princípios promovem um sistema tributário que reduz assimetrias e evita distorções no mercado. Na economia digital, esses valores são essenciais para garantir um ambiente de negócios competitivo e acessível, especialmente para pequenas e médias empresas.

A neutralidade é especialmente importante no contexto da economia digital, onde as características intangíveis das operações e a globalização dos serviços apresentam desafios únicos ao sistema tributário.

No Brasil, a implementação da Emenda Constitucional 132/2023 e da Lei Complementar 214/2025 trouxe à tona a discussão sobre a neutralidade na tributação da economia digital. A adoção do princípio do destino, que prioriza a tributação no local onde ocorre o consumo, visa reduzir distorções históricas causadas pelo modelo baseado na origem. No entanto, o setor de serviços digitais enfrenta questões que colocam à prova a neutralidade fiscal, como a dificuldade em identificar claramente o local de consumo e a crescente dependência de dados como insumo econômico.

Por exemplo, a aplicação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) a serviços digitais pode apresentar desafios relacionados à identificação do fato gerador. Enquanto bens tangíveis possuem um local de consumo claramente delimitado, plataformas digitais – como serviços de *streaming*, armazenamento em nuvem e comércio eletrônico – operam em um espaço virtual onde o consumidor, o servidor e o provedor podem estar em locais distintos. Essa configuração pode gerar um tratamento tributário não uniforme, ameaçando a neutralidade.

---

<sup>253</sup> SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 29.

Além disso, a neutralidade é colocada em risco pela crescente utilização de modelos de negócios baseados em dados. Serviços oferecidos gratuitamente ao usuário final, mas que geram receitas substanciais por meio da coleta e monetização de dados, como redes sociais e mecanismos de busca, desafiam os conceitos tradicionais de operação onerosa. A ausência de uma regulamentação clara para tributar a riqueza gerada por esses modelos pode criar um descompasso entre o avanço tecnológico e o sistema fiscal, resultando em lacunas tributárias que favorecem desproporcionalmente as grandes corporações digitais.

Por outro lado, a neutralidade também precisa ser analisada sob a ótica do impacto no desenvolvimento regional e na competitividade. Uma tributação mal calibrada sobre os serviços digitais pode concentrar ainda mais recursos em estados mais desenvolvidos, mesmo com a aplicação do princípio do destino, e dificultar o crescimento de startups e pequenas empresas digitais em regiões menos favorecidas. Esse risco é particularmente sensível no Brasil, dado seu histórico de desigualdades regionais e a complexidade de harmonizar interesses federativos em um ambiente digital globalizado.

Portanto, para que a neutralidade tributária seja efetiva no contexto da economia digital, é fundamental que o sistema tributário avance em três frentes: (1) estabelecer critérios precisos para identificar o local de consumo, (2) criar parâmetros específicos para a tributação de operações digitais baseadas em dados e (3) implementar mecanismos de redistribuição que assegurem uma distribuição equitativa de receitas entre regiões. Sem esses ajustes, há o risco de perpetuar distorções que vão contra os objetivos de simplificação, equidade e transparência defendidos pela reforma tributária.

#### c) Princípio da Defesa do Meio Ambiente

Outro avanço significativo introduzido pela EC 132/2023 é a incorporação do princípio da defesa do meio ambiente no sistema tributário. O art. 43, § 4º da Constituição estabelece que incentivos fiscais devem considerar critérios de sustentabilidade ambiental e redução de emissões de carbono, reforçando a necessidade de "tributos verdes". Na economia digital, isso pode ser traduzido em incentivos para tecnologias sustentáveis e maior tributação sobre operações que gerem impactos ambientais significativos, alinhando a arrecadação fiscal aos compromissos climáticos globais.

#### d) Princípio da Cooperação

O princípio da cooperação, já consagrado em sistemas tributários estrangeiros, como o espanhol, torna-se explícito no Direito Tributário brasileiro com a EC 132/2023. Ele estabelece que o contribuinte deve colaborar com o fisco, garantindo o autolancamento e o cumprimento

das obrigações acessórias que asseguram o fluxo regular de receitas públicas. No contexto digital, a cooperação pode ser facilitada por tecnologias como blockchain e inteligência artificial, que aprimoram a rastreabilidade e a conformidade tributária.

#### e) Princípio da Justiça Tributária

O princípio da justiça tributária, previsto no art. 3º da Constituição, reforça a função redistributiva do sistema tributário, buscando eliminar desigualdades sociais e regionais. A EC 132/2023 enfatiza a progressividade da tributação e proíbe alterações legislativas que tornem o sistema mais regressivo. Na economia digital, esse princípio exige atenção especial para evitar que a tributação de serviços digitais penalize desproporcionalmente os consumidores de baixa renda ou as regiões menos desenvolvidas.

#### f) Princípio da territorialidade

Para que o princípio da territorialidade continue relevante, é necessário que o Brasil adapte suas normas e adote um entendimento de presença econômica significativa, especialmente no caso de operações digitais que desafiam as fronteiras físicas.

A Lei Complementar nº 214/2025, não responde todas as questões levantadas neste universo, contudo, passa a prevê a utilização de mecanismos digitais como a geolocalização para definição do destino e ainda propõe em seu artigo 22 a responsabilidade das plataformas digitais, nos seguintes termos:

Art. 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e

II - solidariamente com o fornecedor, caso este:

a) seja residente ou domiciliado no País;

b) seja contribuinte, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21 desta Lei Complementar; e

c) não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - serviços de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.

§ 3º Na hipótese de que trata o inciso I do caput deste artigo, o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 2º do art. 21 desta Lei Complementar se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital inscrita no cadastro do IBS e da CBS no regime regular.

§ 4º Para fins de aplicação do disposto no inciso II do caput deste artigo, compete ao Comitê Gestor do IBS e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) informar à plataforma digital a condição de contribuinte do fornecedor residente ou domiciliado no País que não esteja inscrito no cadastro.

§ 5º A plataforma digital apresentará ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, na forma do regulamento, informações sobre as operações e importações com bens ou com serviços realizadas por seu intermédio, inclusive identificando o fornecedor, ainda que não seja contribuinte.

§ 6º Na hipótese em que o processo de pagamento da operação ou importação seja iniciado pela plataforma digital, esta deverá apresentar as informações necessárias para a segregação e o recolhimento dos valores do IBS e da CBS devidos pelo fornecedor na liquidação financeira da operação (split payment), quando disponível, inclusive no procedimento simplificado, nos termos dos arts. 31 a 35 desta Lei Complementar.

§ 7º A plataforma digital que cumprir o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo não será responsável pelo pagamento de eventuais diferenças entre os valores do IBS e da CBS recolhidos e aqueles devidos na operação pelo fornecedor residente ou domiciliado no País.

§ 8º Na hipótese em que o fornecedor seja residente ou domiciliado no País e o processo de pagamento da operação não seja iniciado pela plataforma digital, esta não será responsável tributária caso cumpra o disposto no § 5º e o fornecedor emita documento fiscal eletrônico pelo valor da operação realizada por meio da plataforma.

§ 9º Aplica-se o disposto no § 8º, também, caso o processo de pagamento da operação seja iniciado pela plataforma digital e não seja realizado o split payment.

§ 10. Nas hipóteses em que a plataforma digital for responsável, nos termos dos incisos I e II do caput deste artigo:

I - a plataforma será responsável solidária pelos débitos de IBS e de CBS do fornecedor relativos à operação, de acordo com as regras tributárias a ele aplicáveis, caso o fornecedor seja residente ou domiciliado no País e esteja inscrito como contribuinte do IBS e da CBS, no regime regular ou em regime favorecido; e

II - nos demais casos, os débitos de IBS e de CBS serão calculados pelas regras do regime regular, inclusive quanto às alíquotas, regimes diferenciados e regimes específicos aplicáveis aos bens e serviços.

§ 11. A plataforma digital não será responsável tributária em relação às operações em que ela não controle nenhum dos elementos essenciais, nos termos do inciso II do § 1º deste artigo.

§ 12. A plataforma digital poderá optar, com anuência do fornecedor residente ou domiciliado no País, observados os critérios estabelecidos no regulamento:159a

I - por emitir documentos fiscais eletrônicos em nome do fornecedor, inclusive de forma consolidada; e

II - por pagar o IBS e a CBS, com base no valor e nas demais informações da operação intermediada pela plataforma, mantida a obrigação do fornecedor em relação a eventuais diferenças.

Empresas que intermediam transações online passam a ser responsáveis pelo recolhimento de tributos como o IBS e a CBS. Essas plataformas desempenham um papel estratégico, conectando fornecedores e consumidores em operações digitais e controlando aspectos essenciais das transações, como cobrança, pagamento, definição de condições comerciais e, em alguns casos, a entrega do produto ou serviço. Essa definição abrange desde

gigantes do *e-commerce* até aplicativos de *delivery* e serviços de assinatura, garantindo que as empresas com maior impacto econômico sejam incluídas na base tributária.

Contudo, é importante observar que o dispositivo não trata do critério espacial ou do critério pessoal, tampouco da definição de quem é o sujeito passivo da relação tributária. A lei foca exclusivamente em identificar quem é responsável pelo recolhimento dos tributos nas operações digitais. Essa responsabilidade é atribuída às plataformas em situações específicas, como quando o fornecedor está domiciliado no exterior ou quando, mesmo residente no Brasil, não emite o documento fiscal eletrônico conforme exigido pela legislação.

Ao mesmo tempo, a lei estabelece alguns critérios, como por exemplo plataformas que desempenham papéis de apoio, como provedores de acesso à internet, processadores de pagamento ou ferramentas de busca, não são incluídas na responsabilidade tributária. Essa delimitação visa focar nos atores que têm controle significativo sobre o ciclo econômico das transações digitais, sem onerar desnecessariamente empresas que apenas fornecem infraestrutura ou serviços de suporte.

No modelo tradicional, apenas empresas com sede ou instalações físicas no país eram tributadas. Agora, o foco se desloca para critérios como receita gerada em uma jurisdição ou o volume de interações com usuários locais. Com isso, mesmo empresas globais sem presença física no Brasil podem ser obrigadas a recolher tributos, desde que atendam a esses critérios.

As mudanças propostas pela LC 214/2025 têm implicações significativas, ampliando a base de contribuintes. No caso das plataformas digitais, a legislação exige que elas assumam a responsabilidade pelo recolhimento de tributos como o IBS e a CBS, o que demanda adaptações nos seus modelos de negócios, investimentos em conformidade fiscal e um entendimento aprofundado das regras locais. Apesar disso, é importante destacar que as plataformas não são contribuintes, mas apenas responsáveis tributárias.

Nesse contexto, o contribuinte (sujeito passivo) continua sendo o consumidor final da operação, enquanto a plataforma atua na qualidade de responsável tributária, recolhendo o tributo devido em nome do consumidor. Essa atribuição de responsabilidade tem relação direta com o aspecto pessoal, pois define quem deve cumprir a obrigação de recolher o tributo, sem alterar o local onde ocorre o fato gerador (aspecto espacial).

Assim, a legislação busca operacionalizar a arrecadação no ambiente digital de forma mais eficiente, sem modificar a essência da relação jurídico-tributária. A plataforma funciona como um intermediário que recolhe os tributos em nome do contribuinte, assegurando que o

IBS e a CBS sejam efetivamente pagos, mesmo em operações realizadas por fornecedores domiciliados no exterior ou que não estejam em conformidade com a legislação fiscal.

Embora essa nova função aumente os custos de operação das plataformas digitais, especialmente em termos de adaptação e compliance, ela reflete uma abordagem alinhada às demandas da economia digital, garantindo maior eficiência arrecadatória sem comprometer a definição do sujeito passivo ou do fato gerador.

A territorialidade, embora fundamental para delimitar o alcance das normas tributárias, é frequentemente apontada como uma das principais causas de insegurança jurídica no Direito Tributário. Segundo Onofre Alves Batista Jr., a territorialidade estabelece que "as normas tributárias de uma entidade federativa só podem produzir efeitos dentro do espaço físico sob sua jurisdição, salvo disposição em contrário".<sup>254</sup> No entanto, essa delimitação nem sempre é clara ou facilmente aplicável, especialmente em situações envolvendo operações complexas, como transações digitais ou atividades transfronteiriças.

Um dos fatores que amplificam a insegurança jurídica relacionada à territorialidade é a dificuldade de determinar o local de ocorrência do fato gerador em operações econômicas contemporâneas. Batista Jr. ressalta que, no caso de transações digitais, "a ausência de elementos físicos palpáveis, como o local de entrega do bem ou o estabelecimento do prestador de serviços, torna a identificação do território aplicável um desafio jurídico significativo".<sup>255</sup> Essa indefinição não apenas gera incertezas para os contribuintes, mas também abre margem para disputas entre entes federativos, cada um reivindicando sua competência para tributar.

Além disso, a multiplicidade de regras tributárias nos diferentes níveis da federação brasileira intensifica a insegurança jurídica. Como argumenta Batista Jr., "a coexistência de normas conflitantes ou sobrepostas entre União, estados e municípios resulta em uma sobrecarga regulatória, que frequentemente viola o princípio da neutralidade fiscal e prejudica o ambiente de negócios".<sup>256</sup> A guerra fiscal, por exemplo, é uma manifestação direta dessa insegurança, na qual estados competem pela arrecadação de tributos mediante concessão de benefícios fiscais questionáveis, muitas vezes sem respaldo jurídico claro.

A Emenda Constitucional 132/2023 tenta mitigar parte dessa insegurança jurídica ao adotar o princípio do destino como critério predominante para a tributação. No entanto, Batista Jr. adverte que a implementação desse modelo, sem uma regulamentação clara e harmonizada, pode gerar novos problemas. "A transição para um sistema baseado no destino exige

---

<sup>254</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 146.

<sup>255</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 149.

<sup>256</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 152.

mecanismos robustos de cooperação entre os entes federativos e critérios objetivos para determinar a localização do consumo", afirma o autor.<sup>257</sup> Sem esses elementos, o sistema tributário corre o risco de perpetuar a insegurança jurídica, agora em um contexto diferente.

Outro ponto crucial destacado por Batista Jr. é o impacto da insegurança jurídica sobre os contribuintes. "Empresas que operam em múltiplas jurisdições enfrentam custos elevados para garantir conformidade tributária, além de estarem expostas a riscos fiscais decorrentes de interpretações divergentes entre os entes federativos".<sup>258</sup> Essa situação não apenas desestimula o investimento e a inovação, mas também compromete a competitividade econômica do país.

Portanto, a territorialidade, enquanto princípio estruturante do sistema tributário, deve ser complementada por regulamentações que promovam uniformidade, previsibilidade e segurança jurídica. A criação de um comitê gestor nacional, conforme previsto pela EC 132/2023, pode ser um passo importante nessa direção, desde que suas decisões sejam vinculantes e sustentadas por critérios técnicos claros.

#### g) Princípio da Proibição do Retrocesso Social

O § 4º do art. 145 da Constituição consagra o princípio da proibição do retrocesso social no âmbito tributário, vedando a criação de tributos que ampliem desigualdades ou tornem o sistema mais regressivo. Essa norma é crucial para assegurar que a reforma tributária contribua para o desenvolvimento social, especialmente em um setor tão dinâmico e inovador como a economia digital.

A adoção desses princípios na tributação da economia digital representa um avanço significativo na modernização do sistema tributário brasileiro. Ao integrar valores como sustentabilidade, justiça e simplicidade, a EC 132/2023 propõe um modelo fiscal alinhado às melhores práticas internacionais e às necessidades de uma sociedade digital. No entanto, sua implementação dependerá de regulamentações complementares robustas e de uma cooperação efetiva entre os entes federativos para superar os desafios operacionais e garantir a segurança jurídica.

## **6. A LEI COMPLEMENTAR: REGULAMENTAÇÃO E IMPACTOS DO NEXO DIGITAL NA TRIBUTAÇÃO**

---

<sup>257</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 154.

<sup>258</sup> BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 157.

A implementação do IBS e do CBS, conforme estabelecido pela Emenda Constitucional 132/2023, inaugura uma nova era no sistema tributário brasileiro<sup>259</sup>. Com o objetivo de simplificar a estrutura tributária e redistribuir receitas de maneira mais equitativa, esses tributos se baseiam no princípio do destino. Tal princípio promove a arrecadação no local de consumo, corrigindo distorções históricas que concentravam recursos em estados produtores e aprofundavam desigualdades regionais. Além de equilibrar a distribuição de receitas, essa mudança é fundamental para fortalecer o pacto federativo, promovendo maior justiça social e econômica.<sup>260</sup>

O princípio do destino também desempenha um papel estratégico na competitividade econômica do Brasil. Ao redistribuir receitas para os estados e municípios consumidores, ele corrige a concentração de arrecadação nas regiões mais industrializadas. Entretanto, para garantir sua eficácia, será necessário estabelecer critérios claros que definam o local de consumo, evitando conflitos de competência entre os entes federativos.<sup>261</sup> Além disso, a modernização tecnológica das administrações fiscais é indispensável, pois permitirá maior eficiência no monitoramento e na arrecadação, alinhando o sistema brasileiro às práticas tributárias globais.

Como destacado, “a predominância de um modelo de tributação na origem gerava uma concentração desproporcional de receitas tributárias em regiões industrializadas, como o Sudeste, em detrimento de áreas menos desenvolvidas”. Com a redistribuição para o local de consumo, o modelo promove maior equidade fiscal, mas também exige uma redefinição técnica para rastrear de forma eficiente as operações de consumo, especialmente no contexto digital.

No plano jurídico, a adoção do IBS e CBS apresenta desafios relacionados à segurança fiscal e à previsibilidade das normas. Uma legislação complementar clara e bem estruturada será essencial para evitar disputas judiciais e assegurar a aplicação harmoniosa do novo sistema.<sup>262</sup> A introdução de mecanismos de mediação e arbitragem poderá reduzir a litigiosidade

---

<sup>259</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>260</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; e outros. *Nossa reforma tributária*: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. ISBN 978-65-01-18182-0.

<sup>261</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária*: fundamentos e aplicações práticas. V. I. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018.

<sup>262</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária*: fundamentos e aplicações práticas. V. I. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018.

e fortalecer a confiança de contribuintes e entes arrecadadores, promovendo maior estabilidade no ambiente tributário.<sup>263</sup>

Entre os maiores desafios da reforma está a tributação de serviços digitais, cuja natureza intangível e transnacional demandam soluções inovadoras. Tecnologias como *blockchain* e inteligência artificial terão papel crucial na identificação do local de consumo e na garantia de uma arrecadação eficiente.<sup>264</sup> Essa abordagem tecnológica deve ser acompanhada de regulamentações que equilibrem a necessidade de arrecadação com a competitividade das empresas brasileiras no mercado global, assegurando que o país permaneça competitivo diante de padrões internacionais.

Finalmente, os impactos econômicos e jurídicos dessa transição serão sentidos de forma desigual pelos diferentes entes federativos. Para mitigar eventuais perdas, será imprescindível implementar estratégias de compensação, como fundos de desenvolvimento regional, além de políticas de transição fiscal que amparem estados menos favorecidos.<sup>265</sup> Simultaneamente, a harmonização das práticas tributárias com padrões globais pode posicionar o Brasil como um exemplo de modernização e eficiência fiscal, promovendo um sistema mais justo, equilibrado e adaptado às dinâmicas econômicas do século XXI.<sup>266</sup>

### **6.1. Lei Complementar de regulação do aspecto espacial do IBS/CBS**

A implementação do IBS e da CBS, proposta pela Reforma Tributária de 2023, trouxe à tona a necessidade de uma visão detalhada sobre o aspecto espacial do fator gerador, especialmente no contexto da economia digital. A Lei Complementar surge, nesse cenário, como um instrumento essencial para operacionalizar as diretrizes previstas pela Emenda Constitucional 132/2023, definindo critérios claros e obrigações para a identificação do consumo local em operações e nacionais.

Este tópico analisa o papel central da Lei Complementar na regulamentação do nexo digital, abordando os desafios e as oportunidades associadas à sua implementação. Além de

---

<sup>263</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; e outros. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. ISBN 978-65-01-18182-0.

<sup>264</sup> COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

<sup>265</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: Desafios na era da economia digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>266</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de; e outros. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. ISBN 978-65-01-18182-0.

discutir os critérios para determinação do fator local do fator gerador, o texto explora os impactos econômicos e jurídicos dessa regulamentação sobre estados, municípios, empresas e consumidores. Ao final, propõe-se uma reflexão sobre as perspectivas futuras e as medidas para consolidar um sistema tributário mais justo, eficiente e adaptado às especificidades da economia digital.

### **6.1.1. A importância da Lei Complementar no contexto da EC 132/2023**

A Lei Complementar emerge como peça central para a concretização das mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, consolidando as diretrizes estruturais da reforma tributária em um modelo operacional viável e juridicamente seguro. Enquanto a EC 132/2023 trouxe inovações significativas, como a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), sua plena implementação depende da regulamentação detalhada fornecida pela Lei Complementar. É nesse contexto que a legislação complementar assume um papel fundamental ao estabelecer os mecanismos normativos, operacionais e administrativos que sustentam o funcionamento do novo sistema tributário.

Embora a EC 132/2023 represente um marco histórico ao propor mudanças estruturais de longo alcance, é a Lei Complementar que traz o detalhamento necessário para sua execução. Entre as principais funções desse instrumento está a regulamentação de aspectos técnicos e práticos, como a delimitação do local de consumo e a definição do fato gerador, especialmente no contexto da economia digital. A introdução de critérios claros para essas questões busca mitigar conflitos de competência entre União, estados e municípios, reduzindo a litigiosidade no sistema tributário e promovendo a previsibilidade para empresas e consumidores.

A relevância da Lei Complementar, entretanto, vai além da mera regulamentação técnica. Ela desempenha um papel estratégico ao equilibrar os interesses federativos, minimizar desigualdades regionais e garantir que os objetivos de simplificação, equidade e eficiência fiscal sejam alcançados. No modelo proposto pela EC 132/2023, o princípio do destino, que determina que a tributação deve ocorrer no local onde o bem ou serviço é consumido, é uma das inovações centrais. Contudo, sua aplicação prática em setores como a economia digital apresenta desafios únicos que a Lei Complementar busca enfrentar, criando um ambiente tributário que atenda às especificidades do mundo contemporâneo.

A expansão da economia digital traz à tona questões que desafiam os paradigmas tradicionais de tributação. Diferentemente de bens tangíveis, cuja localização física facilita a

definição do local de entrega e consumo, bens imateriais e serviços digitais escapam das convenções tributárias clássicas. Serviços como *streaming*, comércio eletrônico e computação em nuvem frequentemente envolvem consumidores e provedores em jurisdições diferentes, criando dificuldades para identificar o local de consumo e aplicar o princípio do destino.

Nesse sentido, a Lei Complementar assume a responsabilidade de estabelecer diretrizes claras para a territorialidade da tributação digital. Conforme disposto no art. 11 da Lei Complementar 214/2025, o local de consumo é determinado pelo domicílio do adquirente ou pela localização do dispositivo utilizado na transação. Essa inovação rompe com os modelos antigos, que frequentemente utilizavam o local de estabelecimento do prestador como critério principal, gerando distorções e conflitos de competência entre estados e municípios. Além disso, a padronização das obrigações acessórias para empresas digitais, introduzida pela Lei Complementar, busca simplificar o cumprimento das normas tributárias, especialmente para empresas que operam em múltiplos estados, promovendo a conformidade fiscal e reduzindo custos administrativos.

Apesar desses avanços, a implementação prática enfrenta desafios consideráveis. Para que os critérios de territorialidade sejam eficazes, é necessário adotar tecnologias avançadas, como sistemas de geolocalização e rastreamento de IP, que garantam a precisão na identificação do local de consumo. Contudo, esses mecanismos exigem investimentos substanciais em infraestrutura tecnológica, o que pode gerar dificuldades para empresas de menor porte. Como observa Bittencourt Siqueira, a adoção de ferramentas tecnológicas avançadas precisa ser acompanhada de incentivos ou suporte técnico para evitar que a reforma favoreça apenas grandes conglomerados, em detrimento de pequenos negócios.<sup>267</sup>

A EC 132/2023 introduziu novos tributos e centralizou a gestão arrecadatória em um Comitê Gestor, composto por representantes da União, estados e municípios. A Lei Complementar, nesse contexto, é essencial para operacionalizar os mecanismos de governança compartilhada, estabelecendo regras claras para a cooperação intergovernamental e a redistribuição de receitas. Essa harmonização é vital para evitar conflitos administrativos, especialmente em um país marcado por desigualdades regionais e tensões federativas históricas.

Um dos principais desafios para a Lei Complementar é enfrentar a resistência política de estados e municípios que percebem a centralização como uma ameaça à sua autonomia fiscal. Estados menos industrializados, que dependem de políticas fiscais locais para atrair

---

<sup>267</sup> SIQUEIRA, Andressa de Bittencourt. *Tributação dos serviços digitais e a evolução normativa*. In: SIQUEIRA, Andressa; MARINHO, Alice (Coord.). *Tributação, tecnologia e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: FGV, 2021. p. 344.

investimentos, podem se opor à uniformização tributária, considerando-a prejudicial às suas estratégias de desenvolvimento econômico. Para superar essas resistências, a Lei Complementar precisa promover transparência e inclusão, garantindo que representantes de todas as esferas de governo participem do processo de formulação e aplicação das normas.

A segurança jurídica é um dos pilares da reforma tributária e uma condição indispensável para a atração de investimentos e o fortalecimento do ambiente de negócios. Ao regulamentar aspectos como o fato gerador e os procedimentos de arrecadação, a Lei Complementar deve priorizar a clareza e a previsibilidade das normas. Essa abordagem busca reduzir ambiguidades e evitar litígios tributários, que são recorrentes no sistema atual e prejudicam tanto os entes federativos quanto as empresas.

Entretanto, a dependência de regulamentação complementar também expõe fragilidades no modelo proposto pela EC 132/2023. O histórico de morosidade legislativa no Brasil sugere que atrasos na aprovação de leis complementares podem gerar lacunas normativas, perpetuando incertezas e comprometendo a confiança no novo sistema tributário. Esses atrasos podem afetar a transição para o novo modelo, criando um ambiente de instabilidade que prejudica contribuintes e governos.

A Lei Complementar desempenha um papel central na transformação do sistema tributário brasileiro, especialmente ao regulamentar os aspectos operacionais da EC 132/2023. Sua relevância transcende a mera função técnica, sendo um instrumento essencial para consolidar os avanços estruturais propostos pela reforma. A clareza normativa que ela oferece, particularmente no setor digital, representa um avanço significativo em direção a um sistema tributário mais justo, eficiente e adaptado à realidade contemporânea.

#### **6.1.2. A relação entre a Lei Complementar e a harmonização do sistema tributário federativo**

O pacto federativo brasileiro é historicamente caracterizado por uma dinâmica de tensões e disputas entre os entes da federação — União, estados, Distrito Federal e municípios —, sobretudo no que diz respeito à arrecadação de tributos e à distribuição das competências fiscais. Esse cenário reflete as desigualdades econômicas e regionais que marcam o Brasil, onde a concentração de receitas em determinados estados e a dependência de transferências intergovernamentais em outros criam um ambiente de constante competição fiscal. Nesse contexto, a Lei Complementar emerge como um instrumento jurídico fundamental para

promover a harmonização do sistema tributário federativo, especialmente após as profundas mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) não apenas reestrutura o sistema tributário nacional, mas também reconfigura o aspecto espacial da arrecadação, exigindo novos parâmetros para o equilíbrio federativo.

A harmonização tributária referida aqui não se limita à uniformização de normas fiscais, mas envolve um esforço mais amplo para reduzir assimetrias regionais, prevenir conflitos de competência entre entes federativos, promover uma distribuição de receitas mais equitativa e garantir a segurança jurídica tanto para o fisco quanto para os contribuintes. A Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta diversos dispositivos da EC nº 132/2023, desempenha um papel central nesse processo de harmonização. Sua função é estabelecer normas gerais que assegurem a coerência do sistema tributário em um país federativo, respeitando as autonomias locais, mas dentro de um quadro regulatório que evite distorções e conflitos.

O aspecto espacial do fato gerador, um dos principais desafios da reforma, é regulado de forma a garantir que a arrecadação tributária seja distribuída proporcionalmente ao consumo final. Esse alinhamento com o princípio do destino — que determina que o tributo incida no local do consumo e não da produção — busca corrigir um desequilíbrio histórico que favorecia estados produtores, em detrimento de regiões com menor capacidade industrial, mas com mercados consumidores significativos. Essa mudança é crucial para a justiça fiscal, pois redistribui receitas de forma mais equitativa, beneficiando regiões tradicionalmente marginalizadas pela lógica arrecadatória anterior. Estados e municípios do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que antes dependiam fortemente de transferências federais para manter suas finanças, agora têm a possibilidade de fortalecer suas arrecadações com base no dinamismo de seus mercados internos.

No entanto, a harmonização tributária não pode ser alcançada apenas com declarações normativas amplas. É necessário que a Lei Complementar ofereça critérios claros, objetivos e operacionalizáveis, capazes de orientar tanto os entes federativos quanto os contribuintes. Isso envolve uma série de desafios práticos, como definir de forma precisa o "local do consumo", especialmente em operações complexas, como serviços digitais e transações interestaduais; criar mecanismos de resolução de conflitos de competência tributária, para evitar litígios entre estados e municípios que disputem a titularidade da arrecadação; estabelecer parâmetros para o funcionamento do Comitê Gestor do IBS, assegurando transparência e participação equilibrada

dos entes federativos em suas decisões; e normatizar procedimentos de fiscalização e cobrança, evitando sobreposições de competências e conflitos administrativos.

Um dos pontos críticos da nova estrutura é a criação do Comitê Gestor do IBS, um órgão centralizado que será responsável por arrecadar, fiscalizar e distribuir as receitas do novo imposto entre os entes federativos. Embora essa centralização administrativa possa trazer benefícios em termos de simplificação tributária e eficiência arrecadatória, ela também levanta preocupações sobre o risco de concentração de poder e a possível redução da autonomia fiscal dos estados e municípios. A Lei Complementar, portanto, deve estabelecer regras claras para a governança do Comitê Gestor, definindo critérios de composição que garantam a representatividade de todos os entes federativos, mecanismos de transparência e controle para evitar abusos de poder ou decisões arbitrárias e procedimentos para a solução de impasses, assegurando que disputas entre entes federados possam ser resolvidas de forma célere e imparcial.

Além disso, a participação ativa dos entes federativos no processo decisório do Comitê Gestor é fundamental para manter o equilíbrio federativo. A harmonização tributária só será legítima se respeitar a pluralidade de interesses regionais, reconhecendo a diversidade econômica, social e cultural que caracteriza o Brasil. Apesar dos avanços institucionais previstos, a implementação da nova estrutura tributária e a efetiva harmonização do sistema enfrentam uma série de desafios concretos, entre os quais se destacam: conflitos de competência, mesmo com a centralização da arrecadação do IBS, uma vez que é provável que surjam disputas entre estados e municípios sobre a titularidade da receita em operações interestaduais ou em serviços digitais, cuja definição do local do consumo é mais complexa; o risco à autonomia federativa, visto que alguns estados e municípios podem sentir que perderam parte de sua autonomia fiscal, uma vez que a arrecadação e a fiscalização estão sendo geridas de forma centralizada, sendo difícil equilibrar a necessidade de eficiência com o respeito à autonomia dos entes; desigualdades regionais persistentes, já que, embora o critério de destino tenha um potencial redistributivo, ele não elimina automaticamente as disparidades regionais, e o fortalecimento da capacidade de arrecadação em estados consumidores não resolve, por si só, os desafios relacionados à infraestrutura, à educação fiscal e à capacidade administrativa local; e a segurança jurídica, uma vez que a ausência de definições claras sobre certos aspectos, como o conceito de "local do consumo" em operações digitais, pode gerar insegurança jurídica e aumentar o contencioso tributário, ao invés de reduzi-lo.

A relação entre a Lei Complementar nº 214/2025 e a harmonização do sistema tributário federativo é complexa e multifacetada. Embora a lei tenha o papel de promover a unificação de normas e a redução de conflitos entre os entes federativos, o sucesso desse processo dependerá da capacidade de equilibrar a centralização administrativa com o respeito à autonomia local. O desafio da harmonização não é apenas jurídico, mas também político e institucional. O Brasil, enquanto federação, precisa conciliar interesses divergentes em um contexto de grande desigualdade regional, buscando soluções que promovam tanto a eficiência tributária quanto a justiça fiscal. Nesse sentido, a Lei Complementar é um instrumento fundamental para a coesão do pacto federativo, mas sua eficácia dependerá da forma como será interpretada, aplicada e, sobretudo, do compromisso político dos entes federativos com o fortalecimento da federação e com o princípio da solidariedade fiscal.

Se a Lei Complementar conseguir transformar o potencial redistributivo da reforma em resultados concretos, ela poderá ser um marco na construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e harmonizado. Contudo, se falhar em oferecer mecanismos adequados para lidar com os desafios práticos da nova ordem fiscal, o risco é de que o sistema se torne ainda mais fragmentado e litigioso do que antes da reforma.

## **6.2. A relevância do nexo digital na tributação moderna**

O advento da economia digital impôs uma série de desafios aos sistemas tributários em todo o mundo, forçando uma reconsideração dos modelos tradicionais de incidência tributária. No Brasil, esse impacto é ainda mais significativo devido à complexidade do pacto federativo e à necessidade de adaptação das normas fiscais às novas dinâmicas econômicas. O crescimento exponencial de atividades como serviços de *streaming*, *e-commerce*, plataformas digitais, fintechs, publicidade online e serviços em nuvem revelou a inadequação das estruturas tributárias baseadas em conceitos de territorialidade física e presença econômica tangível. Nesse contexto, o nexo digital emerge como um conceito central para redefinir a relação entre a atividade econômica virtual e a competência tributária dos entes federativos.

O nexo digital refere-se à capacidade de estabelecer um vínculo jurídico-fiscal entre uma transação econômica digital e uma determinada jurisdição, independentemente da presença física do prestador do serviço ou do fornecedor do bem. Trata-se, portanto, de uma evolução conceitual do tradicional “nexo físico”, que por décadas serviu de base para determinar a competência tributária com base na localização da sede da empresa, do estabelecimento

comercial ou do local da prestação do serviço. O nexo digital desloca o foco para o local do consumo ou para a presença econômica significativa em um determinado território, mesmo quando essa presença é puramente virtual.

Esse conceito está em plena consonância com o princípio do destino, um dos pilares da Emenda Constitucional nº 132/2023, que busca garantir que os tributos sobre o consumo incidam no local onde ocorre o uso efetivo dos bens e serviços. A adoção do nexo digital, nesse contexto, representa uma resposta normativa aos desafios da globalização e da digitalização da economia, permitindo que as receitas tributárias sejam redistribuídas de forma mais justa e alinhada à realidade do mercado contemporâneo. Tradicionalmente, o aspecto espacial do fato gerador era delimitado por critérios objetivos relacionados à territorialidade física. No entanto, no contexto da economia digital, a noção de "local da ocorrência do fato gerador" torna-se mais fluida e complexa. Serviços digitais, como o fornecimento de *softwares* via nuvem, o *streaming* de conteúdo ou a intermediação de negócios por plataformas digitais, podem ser prestados por empresas localizadas em diferentes países, com data centers espalhados globalmente e consumidores distribuídos em múltiplas jurisdições.

O nexo digital propõe uma nova lógica para resolver essa questão, ao considerar fatores como o local do consumidor final, o endereço IP ou a geolocalização do usuário, dados de faturamento e meios de pagamento, informações do cadastro do usuário em plataformas digitais e a presença digital significativa de uma empresa em um território, mesmo sem uma base física. Essa abordagem permite que a tributação acompanhe o fluxo econômico real das transações digitais, capturando a capacidade contributiva associada ao consumo, independentemente da localização do fornecedor do serviço ou do bem.

A Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentar a EC nº 132/2023, desempenha um papel crucial na consolidação do nexo digital como um parâmetro normativo central para o novo modelo tributário brasileiro. Essa lei tem a missão de transformar o conceito do nexo digital em regras claras e operacionalizáveis, estabelecendo critérios objetivos para identificar o local do consumo e, consequentemente, definir a competência tributária dos entes federativos. Entre os principais desafios que a Lei Complementar precisa enfrentar estão a definição de critérios técnicos, com parâmetros concretos para identificar a presença digital relevante, como o uso de geolocalização, endereços IP, registros de dispositivos e informações de meios de pagamento; a garantia de segurança jurídica, criando um ambiente normativo que ofereça previsibilidade para contribuintes e administrações tributárias, reduzindo o potencial de conflitos e litígios decorrentes de interpretações divergentes sobre a aplicação do nexo digital;

a interoperabilidade internacional, considerando as diretrizes de organismos internacionais, como a OCDE, especialmente no que diz respeito à tributação da economia digital em operações transnacionais, para evitar a dupla tributação e conflitos de jurisdição; e a proteção de dados pessoais, conciliando as exigências de controle fiscal com a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), assegurando que o uso de informações pessoais para fins tributários respeite os princípios da privacidade, da transparência e da proporcionalidade.

A incorporação do nexo digital ao sistema tributário brasileiro tem implicações significativas para a justiça fiscal e para a competitividade econômica. Do ponto de vista da justiça fiscal, o nexo digital contribui para a redução das desigualdades regionais, ao garantir que a tributação ocorra no local do consumo, beneficiando estados e municípios com mercados consumidores relevantes, mesmo que não sejam polos de produção de bens ou de sede de grandes empresas digitais. Esse aspecto é particularmente relevante em um país de dimensões continentais como o Brasil, onde o desequilíbrio na distribuição da arrecadação tributária historicamente favoreceu regiões mais industrializadas. No entanto, do ponto de vista da competitividade, o nexo digital levanta preocupações legítimas por parte do setor empresarial. A necessidade de cumprir obrigações fiscais em múltiplas jurisdições, com regras potencialmente diferentes sobre o que constitui presença digital significativa, pode aumentar o custo de conformidade tributária e criar obstáculos para a expansão de negócios digitais, especialmente para pequenas e médias empresas. Para mitigar esses impactos, a legislação precisa ser simples, clara e harmonizada, reduzindo a complexidade regulatória sem comprometer a eficácia da arrecadação.

Além disso, a implementação do nexo digital deve ser acompanhada de investimentos em tecnologia e capacitação administrativa. O sucesso desse modelo depende da capacidade das administrações tributárias de monitorar, fiscalizar e processar grandes volumes de dados digitais, o que exige uma infraestrutura robusta e profissionais qualificados para lidar com as especificidades da tributação da economia digital. Embora o nexo digital represente uma inovação necessária para a modernização do sistema tributário, sua implementação no Brasil enfrenta desafios significativos. Um dos principais obstáculos é a heterogeneidade da infraestrutura tecnológica entre os diferentes entes federativos. Enquanto grandes centros urbanos possuem recursos avançados para a gestão de dados e a fiscalização eletrônica, muitos municípios de menor porte ainda enfrentam limitações significativas em termos de conectividade, tecnologia e pessoal qualificado.

Outro desafio reside na complexidade dos modelos de negócios digitais, que evoluem

rapidamente, dificultando a adaptação das normas tributárias. O surgimento de novas tecnologias, como blockchain, inteligência artificial e economia de plataforma, exige uma legislação flexível, capaz de se ajustar às mudanças do ambiente digital sem a necessidade de reformas frequentes. Há também a questão da cooperação internacional, especialmente em relação às operações transfronteiriças. O Brasil precisará alinhar sua legislação às práticas tributárias globais, considerando acordos internacionais que visam a evitar a dupla tributação e garantir a repartição justa das receitas entre os países envolvidos em uma cadeia de valor digital.

O nexo digital representa uma evolução necessária para que o sistema tributário brasileiro se adapte à realidade da economia do século XXI. Ao permitir a tributação de operações digitais com base no local do consumo e na presença econômica significativa, esse conceito contribui para a promoção da justiça fiscal, o fortalecimento da arrecadação pública e a redução das desigualdades regionais. No entanto, o sucesso dessa iniciativa dependerá da capacidade do Brasil de superar desafios tecnológicos, normativos e institucionais, promovendo um equilíbrio entre a eficiência arrecadatória e a competitividade do setor digital. A Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentar o nexo digital, desempenha um papel estratégico nesse processo, devendo estabelecer um marco regulatório claro, transparente e alinhado às melhores práticas internacionais. Por fim, o nexo digital não é apenas uma inovação técnica, mas um reflexo das transformações estruturais que a economia digital impõe aos modelos tradicionais de tributação. Sua adoção representa um passo importante para a construção de um sistema tributário mais moderno, eficiente e justo, capaz de responder aos desafios da era digital e de contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil.

### **6.3. Aspecto Espacial na tributação do IBS e CBS**

O aspecto espacial do fato gerador representa um elemento central para a operacionalização de qualquer sistema tributário, determinando o local em que se considere ocorrido o fato imponible e, conseqüentemente, o ente federativo competente para receber o tributo. No contexto do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e do CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), implementados pela Reforma Tributária de 2023, a definição do aspecto espacial ganha ainda mais relevância, especialmente em razão da complexidade crescente das operações econômicas na era digital.

A efetividade do aspecto espacial no modelo do IBS e do CBS é fundamental para viabilizar o princípio do destino, que orienta a tributação no local de consumo final. Contudo,

uma diversidade de situações econômicas, incluindo operações onerosas, não onerosas, digitais e relacionadas a bens imateriais, exige uma regulamentação específica e precisa para evitar conflitos de competência e garantir a segurança jurídica.

### **6.3.1. Definição do Aspecto Espacial e sua Aplicação Prática**

O aspecto espacial refere-se ao seletivo territorial que define o local de ocorrência do fato gerador. Em sistemas tributários baseados no princípio do destino, como o IBS e o CBS, esses seletivos estão intrinsecamente ligados ao local de consumo final, em oposição ao princípio de origem, que privilegiava o local de produção. Essa busca mudança promove maior justiça fiscal, redistribuindo receitas para as regiões onde efetivamente ocorre o consumo, corrigindo distorções históricas no pacto federativo brasileiro.

A tributação indireta, ao incidir sobre o consumo, baseia-se em signos presuntivos de riqueza derivados do negócio jurídico contratual. Como aponta a doutrina:

O signo presuntivo de riqueza almejado pela tributação é a renda dispendida do negócio jurídico contratual, representativo do fato jurídico consumo visado na tributação indireta. E para que se erija a tributação, o legislador poderá validamente eleger quaisquer um dos aspectos que gravitam em torno da relação contratual, que serão indiciárias do fato que se quer tributar.<sup>268</sup>

Essa perspectiva evidencia que o legislador dispõe de liberdade para definir os elementos de conexão que melhor se ajustem à hipótese de incidência, permitindo a estruturação de normas mais eficazes no alcance do fato jurídico consumo, que é o núcleo da tributação indireta.

A aplicação prática do aspecto espacial no IBS e no CBS depende de objetivos que permitam identificar o local de consumo de forma clara e eficiente. Para operações físicas, como a venda de bens tangíveis, esse local é relativamente simples de identificar, correspondendo ao endereço de entrega ou retirada do produto. Entretanto, em operações digitais ou envolvendo bens imateriais, a identificação do consumo local é mais complexa, exigindo métodos tecnológicos avançados e regras específicas.

Além disso, a definição do aspecto espacial no IBS e CBS precisa garantir a uniformidade na aplicação das normas para todos os entes federativos, evitando disputas de competência que possam comprometer a arrecadação e gerar insegurança jurídica para os

---

<sup>268</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 204.

contribuintes. Isso requer uma regulamentação complementar que harmonize os critérios no âmbito nacional, estabelecendo diretrizes claras para situações específicas, como as operações digitais e transnacionais.

### 6.3.2. Regras específicas para serviços digitais e bens imateriais

Os serviços digitais e os bens imateriais, por sua natureza intangível, representam um dos maiores desafios para a aplicação do aspecto espacial na tributação. Ao contrário dos bens físicos, esses serviços muitas vezes não possuem um local de entrega ou consumo facilmente identificável, ou que exigem a adoção de critérios específicos e ferramentas tecnológicas para determinar o local do fato gerador.

A dificuldade em delimitar o local de consumo de serviços digitais encontra no contrato um instrumento essencial para garantir segurança jurídica. Nesse sentido:

O instrumento contratual assume importância fundamental nos serviços, pois, diferentemente das transações com bens tangíveis, a intangibilidade dificulta a delimitação, no mundo fenomênico, dos efeitos do negócio jurídico. A análise do objeto contratual trará subsídios para que possam verificar questões essenciais, como a identidade das partes, do beneficiário efetivo, o serviço contratado e assim, definir o local do consumo dos bens, permitindo o corte que delimite os eventos anteriores ao resultado do serviço, desdobramentos da execução, além de efeitos posteriores.<sup>269</sup>

Essa análise é crucial para o estabelecimento de critérios que orientem a identificação do beneficiário efetivo, a execução e os efeitos posteriores, delimitando com precisão o aspecto espacial do fato gerador.

A normatização dos serviços apresenta desafios significativos, especialmente devido à sua natureza econômica e à abrangência do setor terciário. Como ressaltado:

Essa multiplicidade de qualificações decorre da própria natureza econômica dos serviços, que é classificado como o setor terciário; ou seja, sendo o setor primário composto pela agropecuária e extrativismo, o secundário pela atuação das indústrias, todas as demais atividades serão incluídas no terciário. Portanto, nessa categoria entrarão bens com características bem distintas entre si, sendo complexa a sua normatização.<sup>270</sup>

A complexidade da situação exige que o legislador estabeleça critérios claros e específicos, principalmente no contexto da economia digital, para evitar sobreposições e

<sup>269</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 201.

<sup>270</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 206.

ambiguidades nas normas tributárias aplicáveis.

## 1. Serviços digitais:

Serviços como *streaming*, armazenamento em nuvem e plataformas digitais exigem critérios que consideram o endereço de IP do usuário, localização geográfica baseada em dispositivos móveis ou dados de pagamento. A aplicação do princípio dos destinos nesses casos busca garantir que o IBS e o CBS sejam arrecadados no local onde o serviço é eficaz.

Exemplo prático: Um usuário que assina uma plataforma de *streaming* enquanto viaja para outro estado deve ter sua tributação direcionada ao local de consumo, mesmo que sua residência habitual seja diferente.

As divergências conceituais sobre o que constitui um serviço impactam diretamente a aplicação do princípio do destino. Como observa Masuki: “As divergências irão convergir para a operacionalização do princípio do destino, pois a falta de limites precisos para a definição de serviços, torna-o conceito bastante elástico, o que impacta diretamente na estruturação da tributação”.<sup>271</sup>

Essa elasticidade dificulta a identificação de onde ocorre o consumo, elemento essencial para o modelo tributário baseado no destino.

## 2. Bens imateriais:

A tributação de bens imateriais, como *softwares* e direitos autorais, segue critérios semelhantes, considerando o domicílio do adquirente ou destinatário como local de consumo. As regras garantem que a arrecadação ocorra de forma proporcional ao consumo, independentemente do desenvolvimento local ou da distribuição do bem.

Exemplo prático: Um *software* adquirido por uma empresa com sede no Rio de Janeiro será tributado no estado, mesmo que uma empresa fornecedora tenha sede em outro país.

Os serviços de consumo massivo, como os oferecidos por restaurantes, apresentam dificuldades específicas para a aplicação de elementos de conexão subjetiva, principalmente devido aos custos de conformidade e à baixa eficiência. Como aponta a doutrina:

Os serviços normalmente oferecidos a um número muito grande de consumidores, em pequenas quantidades, em curtos períodos de tempo, como os serviços de restaurante, inviabilizam o emprego de elementos de conexão subjetivos, pois geram custos de conformidade exacerbados aos fornecedores, além de pouca eficiência para as autoridades, no interior de se certificar se efetivamente o consumidor estaria estabelecido em outro país.<sup>272</sup>

<sup>271</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 207.

<sup>272</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 213.

Esse contexto reforça a necessidade de adotar critérios mais objetivos, que sejam operacionalmente viáveis para fornecedores e autoridades tributárias.

A regulamentação do aspecto espacial para serviços digitais e bens imateriais deve considerar as práticas internacionais e as diretrizes da OCDE, adaptando-se às especificidades do sistema tributário brasileiro. A adoção de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e blockchain, pode facilitar a identificação do consumo local e garantir maior eficiência na arrecadação.

Os serviços educacionais exemplificam bem as dificuldades de classificação tributária no contexto digital.

Por exemplo, nos serviços educacionais, o critério de interpretação que se utiliza para qualificá-los como fornecimentos de serviços digitais ou como, simplesmente, educacionais, é o quantum de intervenção humana haverá no caso concreto: se houver pouca ou nenhuma, incidirá outra regra. Contudo, se o serviço apenas se valer da internet para fazer entrega de materiais, como um instrumento pedagógico, não se distinguirá de um serviço educativo tradicional.<sup>273</sup>

Essa diferenciação reforça a necessidade de critérios específicos que orientem a aplicação das normas tributárias, respeitando as características do serviço prestado.

Considerando o princípio do destino como parâmetro de tributação, é fundamental identificar elementos de conexão objetivos para determinar a jurisdição tributária. Nesse contexto, “e considerando-se como parâmetro de tributação o princípio do destino, o local do domicílio do adquirente passa a ser um elemento de conexão relevante para a efetivação da jurisdição tributária”.<sup>274</sup>

Essa abordagem reforça a importância de critérios claros que vinculem a tributação ao local onde ocorre o consumo final, promovendo maior equidade fiscal.”

A norma jurídica de conexão, nesse contexto, assume um papel crucial ao estabelecer os parâmetros para a tributação de serviços digitais com elementos internacionais. Como destacado: “A norma jurídica de conexão descreverá em sua hipótese de incidência a celebração do contrato de serviços com elemento internacional. O cumprimento desse contrato implica que houve o consumo do serviço, fato jurídico relevante para a norma jurídica de tributação”.<sup>275</sup>

Essa definição reflete a necessidade de vincular a norma tributária ao consumo efetivo

---

<sup>273</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 213.

<sup>274</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 210.

<sup>275</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 202.

do serviço, reforçando a conexão entre o evento tributável e a hipótese de incidência, especialmente em operações transnacionais, onde a identificação do local de consumo pode ser complexa.

O aspecto espacial da tributação do IBS e CBS é um componente essencial para garantir a funcionalidade do novo modelo tributário brasileiro. A definição de critérios claros e específicos para operações onerosas, não onerosas, serviços digitais e bens imateriais é indispensável para garantir uma aplicação justa e eficiente do princípio do destino. Contudo, a implementação prática dessas regras apresenta desafios significativos, como a necessidade de investimentos em tecnologia, harmonização normativa e capacitação das administrações fiscais.

Considerando que os elementos de conexão objetivos foram conceituados como os vínculos que o bem mantém com o território, os mais comumente utilizados na legislação é a localização do bem imóvel, das mercadorias em que os serviços são prestados, da execução ou desenvolvimento.<sup>276</sup>

Esses critérios ajudam a delimitar a incidência tributária, garantindo maior segurança jurídica, especialmente em operações complexas que envolvem diferentes jurisdições.

Uma regulamentação, por meio de uma Lei Complementar específica e técnica precisa, será fundamental para superar esses desafios e consolidar um sistema tributário alinhado às demandas da economia digital. Esse esforço não apenas modernizará o sistema tributário brasileiro, mas também promoverá maior justiça fiscal, segurança jurídica e competitividade econômica, elementos indispensáveis para o desenvolvimento sustentável do país no século XXI.

### **6.3.3. Critérios de localização do consumo**

A localização do consumo é um aspecto essencial na aplicação do princípio do destino, que orienta o recolhimento do IBS e do CBS. Em um contexto de digitalização crescente da economia, a identificação precisa do local onde ocorre o consumo de bens e serviços é desafiadora, especialmente em operações digitais e transnacionais. Este tópico aborda os critérios estabelecidos para a determinação do fato gerador local, os métodos subsidiários usados para a identificação do consumo e os desafios tecnológicos e operacionais que emergem no processo de implementação dessas diretrizes.

---

<sup>276</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: Desafios na era da economia digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 211.

### **6.3.3.1. Determinação do Local do Fato Gerador**

A determinação do local do fato gerador do IBS e da CBS é orientada por critérios que privilegiam o domicílio do adquirente ou do destinatário, em conformidade com o princípio do destino. Esses critérios buscam garantir que os tributos sejam arrecadados não localmente onde ocorre o consumo eficaz, promovendo maior justiça fiscal e equidade na distribuição de receitas entre os entes federativos.

Para operações onerosas, o domicílio principal do adquirente é utilizado como referência para identificar o local do consumo. Essa abordagem visa estabelecer um vínculo direto entre o consumo e a arrecadação tributária, garantindo que os recursos sejam direcionados ao ente federativo onde o serviço ou bem é efetivamente consumido. Já nas operações não onerosas, como doações ou cessões gratuitas, o domicílio do destinatário é adotado como designado principal, ampliando a abrangência do princípio do destino.

Essa distinção entre adquirente e destinatário é particularmente relevante no contexto da economia digital, onde bens e serviços intangíveis atravessam frequentemente fronteiras sem necessidade de localização física. A regulamentação clara desses critérios é indispensável para evitar conflitos de competência entre os entes federativos e garantir a aplicabilidade prática do modelo tributário.

A aplicação desses critérios é relativamente simples em operações nacionais envolvendo bens tangíveis, onde o local de entrega ou retirada do produto geralmente coincide com o domicílio do adquirente. Entretanto, nas operações internacionais, especialmente as digitais, a identificação do consumo local é mais complexa, exigindo métodos adicionais para garantir a conformidade com o princípio do destino.

Por exemplo, em serviços digitais prestados por empresas estrangeiras a consumidores brasileiros, o domicílio do destinatário é utilizado para determinar a incidência do IBS e do CBS. Essa regra busca evitar a evasão fiscal e garantir que as receitas sejam direcionadas ao ente federativo correspondente ao local do consumo final, mesmo quando o prestador do serviço estiver fora do território nacional.

Dada a complexidade de identificar o consumo local em algumas operações, especialmente as digitais, a legislação prevê o uso de métodos subsidiários para determinar o aspecto espacial do fato gerador. Esses métodos complementam os critérios principais, fornecendo ferramentas adicionais para identificar o local de consumo com precisão.

A geolocalização e o rastreamento de endereços IP são ferramentas tecnológicas amplamente utilizadas para determinar a localização de usuários em transações digitais. Esses métodos permitem identificar o físico local do dispositivo utilizado na transação, fornecendo uma referência geográfica para a aplicação do princípio do destino.

No entanto, a eficácia desses métodos depende da qualidade e disponibilidade dos dados. O uso de redes privadas virtuais (VPNs) e outras tecnologias que mascaram a localização do usuário podem comprometer a precisão dos resultados. Por isso, a legislação deve prever mecanismos para validar e cruzar as informações obtidas, garantindo maior confiabilidade no processo de identificação.

Outra abordagem complementar é o uso de dados financeiros, como informações de faturamento, endereço de cobrança e localização dos meios de pagamento utilizados na transação. Esses dados são frequentemente mais confiáveis do que as informações baseadas nos dispositivos e podem ser usados para verificar a consistência das informações fornecidas pelos consumidores.

Por exemplo, numa operação de compra de *software* realizada por uma empresa brasileira, os dados de pagamento podem ser utilizados para confirmar o domicílio do adquirente, garantindo que o tributo seja arrecadado pelo ente federativo correspondente.

#### **6.3.4. Desafios Tecnológicos e Operacionais**

Apesar da clareza normativa sobre os critérios e métodos subsidiários para a localização do consumo, a implementação prática dessas diretrizes enfrenta uma série de desafios tecnológicos e operacionais. Esses obstáculos precisam ser superados para garantir a eficácia do modelo tributário baseado no princípio do destino. No âmbito da tributação indireta, um dos desafios mais notáveis é a ausência de um conceito formal para 'beneficiário efetivo'. “No âmbito da tributação indireta, não foi desenvolvido um conceito de “beneficiário efetivo”. Como se viu na OCDE, parte-se da premissa de que o destinatário do consumo efetivo do serviço, dificilmente será localizado, de sorte que a regra geral não o tem como foco”.<sup>277</sup>

A digitalização global ampliou as operações transnacionais e obstruiu as barreiras físicas, mas não acompanhou os mecanismos necessários para identificar e localizar o consumidor final de maneira eficiente. Nesse sentido, Martinuzzo e Lara Leite destacam que a

---

<sup>277</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços*: Desafios na era da economia digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 219.

digitalidade transformou a economia em um mercado onde a atenção é uma commodity principal, resultando em desafios inéditos para o consumo.<sup>278</sup> Essa realidade exige um novo paradigma jurídico que vá além das estruturas tributárias tradicionais, focando na adaptação à nova dinâmica de consumo.

Essa lacuna reflete as dificuldades inerentes à identificação do consumidor final em um contexto de operações transnacionais, especialmente em serviços digitais, onde os vínculos territoriais são frequentemente diluídos.

Um dos principais desafios tecnológicos é a falta de infraestrutura adequada para monitorar e processar as informações necessárias para identificar o local de consumo. As administrações tributárias brasileiras ainda operam, em muitos casos, com sistemas obsoletos e fragmentados, incapazes de lidar com o volume e a complexidade dos dados gerados pelas operações digitais.

Além das demandas tecnológicas, é essencial considerar os efeitos da economia digital sobre a governança fiscal. Conforme observado por Zuboff, o capitalismo de vigilância utiliza de forma intensiva os dados comportamentais como um recurso central para novas dinâmicas de controle econômico. Essa realidade expõe não apenas as limitações tecnológicas das administrações tributárias na análise e gestão de grandes volumes de dados, mas também levanta questões sérias sobre a soberania digital e fiscal do Estado. Para mitigar esses desafios, é necessário adotar tecnologias avançadas, como inteligência artificial e blockchain, aliadas a políticas robustas que protejam os dados dos investidores e garantam seu uso ético e regulamentado.<sup>279</sup>

Além disso, a ausência de padrões tecnológicos uniformes entre os entes federativos dificulta a interoperabilidade dos sistemas fiscais, aumentando o risco de erros e inconsistências na arrecadação tributária. A implementação de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e *blockchain*, pode ajudar a superar essas barreiras, mas requer investimentos significativos e profundamente intergovernamentais.

A interoperabilidade entre sistemas fiscais é fundamental para a construção de um modelo tributário justo e eficiente. No entanto, esta questão também levanta preocupações sobre a autonomia regional e os impactos econômicos locais. Saldanha observa que a história política brasileira é marcada por tensões constantes entre os interesses locais e a necessidade de

---

<sup>278</sup> MARTINUZZO, José Antonio; LARA LEITE, Janaina Frechiani. *A digitalidade, a vivência pelas telas, a economia da atenção e o mercado do olhar*. Universidade Federal do Espírito Santo, 2021, p. 921.

<sup>279</sup> ZUBOFF, Shoshana. *A era do capitalismo de vigilância*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019. p. 45.

centralização como estratégia para promover o desenvolvimento nacional.<sup>280</sup> Nesse contexto, a unificação do ISS e do ICMS em um único tributo, o IBS, exige um equilíbrio cuidadoso. É necessário atender às demandas regionais e aproveitar os benefícios administrativos de um sistema mais integrado, garantindo que a centralização não enfraqueça a autonomia dos municípios nem comprometa a equidade federativa.

A modernização das administrações fiscais é essencial para garantir a eficiência do modelo tributário baseado no princípio do destino. Isso inclui não apenas a atualização tecnológica, mas também a capacitação de servidores e o estabelecimento de protocolos claros para o compartilhamento de informações entre os entes federativos.

A modernização fiscal proposta pela reforma tributária apresenta um desafio adicional no contexto municipal: a unificação de tributos como o ISS e o ICMS em um novo imposto, o IBS. De acordo com Trigueiro et al., "no que se refere ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), também chamado de ISS, um tributo de competência dos municípios brasileiros que poderá, a partir da proposta contida na reforma em tramitação, ser unificado ao ICMS gerando um novo tributo".<sup>281</sup> Tal proposta pode gerar impactos positivos, como maior simplicidade administrativa, mas também levanta questões importantes sobre a autonomia municipal e a capacidade de arrecadação local.

A unificação dos tributos ISS e ICMS em um único imposto, o IBS, traz impactos significativos para os municípios. Ramos et al. apontam que com a unificação dos impostos, a arrecadação do IBS seria centralizada e, posteriormente, distribuída entre os estados e municípios.<sup>282</sup> Essa mudança pode simplificar o sistema tributário e eliminar a “guerra fiscal”, mas também limita o controle direto dos municípios sobre as receitas tributárias. Esse cenário exige que as administrações locais adaptem suas estratégias para garantir uma transição eficiente e a manutenção da prestação de serviços essenciais.

A interoperabilidade dos sistemas fiscais é particularmente importante no contexto das operações digitais e transnacionais, onde múltiplos entes podem estar envolvidos na arrecadação do tributo. A criação de uma plataforma nacional unificada para o monitoramento

---

<sup>280</sup> SALDANHA, Nelson Nogueira. *História das ideias políticas no Brasil*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2001. p. 361.

<sup>281</sup> TRIGUEIRO, Tainá Ribeiro; SANTOS, Ramon Tomás; SILVA, Isadora Margarete Guimarães da. Uma tessitura sobre os impactos da reforma tributária no âmbito municipal. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*. São Paulo, v. 10, pág. 3115-3144, 2023, p. 3138.

<sup>282</sup> RAMOS, Edith Maria Barbosa.; RAMOS, Paulo Roberto Barbosa; QUEIROZ, Fernanda Dayane dos Santos.; CASTRO, Bruno Denis Vale. A autonomia financeira dos municípios no federalismo brasileiro. *E-Legis – Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados*, Brasília, DF, Brasil, v. 13, n. 32, p. 76–102, 2020. Disponível em: <https://e-legis.camara.leg.br/cefor/index.php/e-legis/article/view/550>. Acesso em: 02 jan. 2025.

e a gestão das operações tributárias pode ser uma solução viável, proporcionando maior eficiência e transparência no processo de arrecadação.

Os critérios de localização do consumo no modelo do IBS e do CBS representam um avanço significativo na busca por um sistema tributário mais justo e eficiente, alinhado às demandas da economia digital. Contudo, sua implementação prática exige não apenas regulamentações claras, mas também o desenvolvimento de soluções tecnológicas inovadoras e a harmonização dos sistemas fiscais no âmbito nacional.

A criação de uma plataforma nacional unificada para a gestão tributária tem o potencial de marcar um importante avanço na modernização fiscal no Brasil. Essa medida se alinha aos princípios de governança digital, que busca promover eficiência, transparência e equidade no sistema tributário. Magalhães e Vieira destacam que as tecnologias disruptivas, como a inteligência artificial, não apenas melhoram os processos fiscais, mas também aumentam a confiança nos sistemas, desde que sejam acompanhadas por regulamentações éticas e práticas de transparência operacional.<sup>283</sup>

Ao abordar os desafios tecnológicos e operacionais de forma proativa, o Brasil poderá consolidar um modelo tributário que não apenas respeite o princípio do destino, mas também promoverá a competitividade econômica e a justiça fiscal, contribuindo para o fortalecimento do pacto federativo e o desenvolvimento sustentável do país.

#### **6.4. Redação da Lei Complementar**

A Lei Complementar proposta para o IBS e o CBS, no que tange ao aspecto espacial do fato gerador, é uma peça indispensável para as coleções do modelo tributário criado pela Reforma Tributária de 2023. Dada a complexidade das operações econômicas na era digital, a redação dessa lei deve priorizar critérios claros, técnicos robustos e adaptados às particularidades das transações digitais. Este tópico apresenta uma proposta de estrutura e dispositivos fundamentais para a Lei Complementar, com destaque para as regras específicas aplicáveis às transações digitais e para as obrigações acessórias impostas às empresas, além de mecanismos de fiscalização que garantem a efetividade da norma.

---

<sup>283</sup> MAGALHÃES, Diego de Castilho Suckow; VIEIRA, Ana Lúcia. *Direito, tecnologia e disrupção*. Revista de Ciências Jurídicas, 2018. p. 45.

#### **6.4.1. Estrutura e Dispositivos Fundamentais da Lei Complementar**

A Lei Complementar nº 214/2025 é um marco fundamental da reforma tributária brasileira, criada para regulamentar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), conforme estabelecido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Essa lei representa um esforço para simplificar o sistema tributário nacional, promover a justiça fiscal e garantir maior eficiência administrativa. Sua estrutura é meticulosamente organizada, abrangendo desde disposições gerais sobre a natureza dos tributos até regras específicas para operações complexas, como transações internacionais e atividades digitais. Além disso, inclui dispositivos transitórios e anexos que detalham aspectos técnicos relevantes, como alíquotas de referência, regimes especiais e critérios de distribuição de receitas entre os entes federativos.

O texto da lei é dividido em cinco livros, com um total de 547 artigos, além de dispositivos transitórios e anexos. O Livro I trata das disposições gerais, estabelecendo a criação do IBS e da CBS, suas competências e os princípios que orientam sua aplicação. O Artigo 1º institui formalmente o IBS, de competência compartilhada entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e a CBS, de competência exclusiva da União. O Artigo 2º consagra o princípio da neutralidade fiscal, que busca minimizar distorções na economia, assegurando que a tributação não interfira de forma indevida nas decisões de consumo e na organização da atividade produtiva. O Artigo 3º define termos essenciais para a correta interpretação da lei, como “fornecedor”, “adquirente”, “destinatário final”, “bens materiais e imateriais” e “operações digitais”, estabelecendo uma base conceitual sólida para evitar ambiguidades na aplicação das normas.

O Livro II aborda as regras de incidência, o fato gerador e os aspectos essenciais da tributação, detalhando as condições em que o IBS e a CBS serão devidos. Os Artigos 4º a 10 definem as hipóteses de incidência e de não incidência dos tributos, incluindo operações onerosas, como vendas e prestações de serviços, e não onerosas, como doações e bonificações. Este trecho da lei também contempla as imunidades tributárias previstas na Constituição, como as aplicáveis a exportações e a determinadas atividades de interesse público. Um dos dispositivos mais relevantes é o Artigo 11, que trata do aspecto espacial do fato gerador, definindo o local da ocorrência do fato gerador com base no princípio do destino. Esse princípio estabelece que o tributo deve ser recolhido no local onde ocorre o consumo final do bem ou serviço, promovendo uma distribuição mais equitativa da arrecadação entre os entes

federativos. O artigo especifica critérios para diferentes tipos de operações: para bens móveis, considera-se o local da entrega ao destinatário; para bens imóveis e serviços relacionados, o local da situação do imóvel; e, para serviços digitais e bens imateriais, o domicílio do destinatário ou adquirente é o fator determinante. O §3º do Artigo 11 prevê critérios subsidiários para casos em que o domicílio do destinatário não possa ser claramente identificado, utilizando parâmetros como o endereço IP, dados de geolocalização e informações do método de pagamento.

O Livro III trata da base de cálculo, das alíquotas e dos regimes diferenciados de tributação. O Artigo 35 define a base de cálculo do IBS e da CBS como o valor da operação, incluindo encargos financeiros, tributos incidentes e outros acréscimos cobrados do adquirente. O Artigo 58 regula as alíquotas aplicáveis, diferenciando entre alíquotas padrão e alíquotas de referência, estas últimas sendo utilizadas como parâmetro para ajustar a arrecadação entre os entes federativos, de acordo com as necessidades de cada estado e município. O Artigo 60 trata do regime de compensação de créditos tributários, um mecanismo essencial para garantir a não cumulatividade dos tributos, permitindo que os créditos acumulados em uma etapa da cadeia produtiva sejam utilizados para abater débitos futuros. Este livro também aborda regimes especiais de tributação, destinados a setores específicos da economia, como o agronegócio, o setor de combustíveis e as microempresas, adaptando as regras de arrecadação às peculiaridades dessas atividades.

O Livro IV é dedicado à administração tributária e à criação do Comitê Gestor do IBS, um órgão colegiado responsável pela coordenação da arrecadação e distribuição das receitas do imposto entre os entes federativos. O Artigo 130 institui o Comitê Gestor, composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com o objetivo de promover a gestão integrada do IBS e garantir a harmonização das normas tributárias em todo o território nacional. O Artigo 266 define as competências do Comitê, que incluem a gestão da arrecadação e distribuição de receitas, a resolução de conflitos de competência tributária entre os entes federativos e a supervisão da fiscalização e auditoria tributária, com o objetivo de combater fraudes e sonegação. O Comitê Gestor também terá um papel importante na definição de normas complementares e na coordenação de ações conjuntas entre os fiscos estaduais e municipais.

O Livro V trata da tributação de operações internacionais e da aplicação do nexo digital, em resposta aos desafios da economia globalizada e digitalizada. O Artigo 403 estabelece as regras para a incidência do IBS e da CBS em operações internacionais, determinando que o

imposto será devido no Brasil sempre que o consumo do bem ou serviço ocorrer em território nacional, independentemente da localização do fornecedor. O Artigo 404 regulamenta mecanismos para evitar a bitributação em transações transnacionais, harmonizando a legislação brasileira com acordos internacionais, especialmente no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). O conceito de nexo digital é introduzido para assegurar que empresas estrangeiras que atuam digitalmente no Brasil estejam sujeitas à tributação, mesmo sem presença física no país.

Além da parte dispositiva principal, a Lei Complementar nº 214/2025 inclui disposições transitórias, que regulam o processo de transição do atual modelo de tributação para o novo regime baseado no princípio do destino. O Artigo 544 estabelece o cronograma de implementação da lei, prevendo uma transição gradual até 2078. Durante esse período, coexistirão regras antigas e novas, com mecanismos de compensação financeira entre os entes federativos para mitigar possíveis perdas de arrecadação. O processo de transição inclui ajustes progressivos nas alíquotas e na redistribuição da arrecadação, visando garantir a estabilidade fiscal e evitar impactos abruptos nas finanças públicas.

Por fim, a lei é complementada por uma série de anexos, que detalham aspectos técnicos essenciais para a sua implementação. O Anexo I apresenta as tabelas de alíquotas de referência para o IBS e a CBS, diferenciadas por setores da economia, permitindo a calibragem da arrecadação conforme as especificidades de cada atividade. O Anexo II define os parâmetros para o cálculo da distribuição de receitas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com base no critério do destino e em indicadores econômicos regionais. O Anexo III detalha o nexo digital, especificando critérios técnicos para a identificação do local de consumo em operações digitais, incluindo parâmetros como a geolocalização, o endereço IP e dados de registro do consumidor. O Anexo IV regulamenta os regimes diferenciados e favorecidos de tributação, como o Simples Nacional, estabelecendo regras específicas para microempresas e empresas de pequeno porte, bem como orientações para o processo de transição desses regimes para o novo modelo tributário.

A Lei Complementar nº 214/2025 representa um avanço significativo para o sistema tributário brasileiro, promovendo a simplificação das normas fiscais, a redução da burocracia e a harmonização da arrecadação entre os entes federativos. Sua implementação busca criar um ambiente de negócios mais transparente e competitivo, estimular o crescimento econômico e fortalecer o pacto federativo. O sucesso da reforma tributária dependerá da capacidade dos entes federativos e dos contribuintes de se adaptarem às novas regras, bem como da eficácia dos

mecanismos de governança e fiscalização previstos na lei.

#### **6.4.2. Regras Específicas para Transações Digitais**

A crescente digitalização da economia global impôs desafios significativos aos sistemas tributários tradicionais, que foram originalmente concebidos para tributar operações tangíveis e baseadas em uma presença física claramente identificável. No Brasil, a Lei Complementar nº 214/2025, ao regulamentar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), dedica atenção especial às transações digitais, reconhecendo que essas operações, por sua natureza intangível, transnacional e altamente dinâmica, exigem um tratamento jurídico específico para garantir a eficácia da arrecadação tributária, a justiça fiscal e a segurança jurídica.

O primeiro aspecto crucial para a tributação de transações digitais refere-se à definição do local do consumo, que é o elemento central para a aplicação do princípio do destino, consagrado pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Diferentemente das operações tradicionais, em que o local do consumo pode ser facilmente identificado pelo local da entrega física do bem ou da prestação do serviço, as transações digitais ocorrem em um ambiente desmaterializado, onde a presença física do fornecedor e do consumidor é irrelevante. Para enfrentar esse desafio, a Lei Complementar adota uma abordagem técnica e criteriosa, determinando o uso de dados objetivos para identificar o local do consumo.

Entre os principais parâmetros utilizados destacam-se o endereço de IP do dispositivo utilizado na transação, a geolocalização do usuário no momento da contratação do serviço e os dados do meio de pagamento, como o endereço associado ao cartão de crédito ou à conta bancária do consumidor. O objetivo é estabelecer uma conexão jurídica entre a operação digital e o território do ente federativo competente para a arrecadação do tributo. Contudo, a lei também prevê mecanismos para lidar com situações em que esses dados apresentem inconsistências ou ambiguidade. Nesses casos, critérios subsidiários são aplicados, como o endereço de faturamento do consumidor, o local da prestação de serviços relacionados (quando aplicável) ou até mesmo a verificação cruzada de múltiplos indicadores para assegurar maior precisão.

No campo da tributação de serviços digitais, a Lei Complementar estabelece regras específicas para uma ampla gama de atividades, incluindo plataformas de *streaming* de vídeo e áudio, serviços de computação em nuvem (*cloud computing*), assinaturas de *softwares* como

serviço (*SaaS*), aplicativos móveis, jogos eletrônicos e publicidade digital. A principal inovação reside na atribuição de responsabilidades tributárias não apenas aos prestadores diretos desses serviços, mas também às plataformas digitais que intermediam as operações. Essa abordagem reconhece o papel central que tais plataformas desempenham na economia digital contemporânea, funcionando como facilitadoras de transações entre milhões de usuários e empresas em escala global.

A lei prevê que, sempre que uma plataforma digital atuar como intermediária em operações realizadas por terceiros, ela poderá ser considerada responsável tributária pelo recolhimento do IBS e da CBS. Esse mecanismo é inspirado em práticas internacionais, especialmente no modelo europeu de tributação do comércio eletrônico, onde a responsabilidade fiscal é compartilhada entre o fornecedor do serviço e a plataforma que facilita a transação. O objetivo é ampliar a base de arrecadação, reduzir a evasão fiscal e simplificar a fiscalização, transferindo parte do ônus do cumprimento das obrigações acessórias para grandes operadores do mercado digital, que dispõem de infraestrutura tecnológica avançada para gerir essas demandas.

A tributação de operações transnacionais digitais representa outro desafio significativo, dado o caráter global da economia digital, em que empresas situadas fora do território nacional podem fornecer bens e serviços a consumidores brasileiros sem qualquer presença física no país. Para lidar com essa complexidade, a Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que o IBS e a CBS incidirão sobre serviços digitais prestados por empresas estrangeiras sempre que o domicílio do consumidor final estiver localizado no Brasil. Esse critério de conexão territorial é fundamental para assegurar que o consumo de bens e serviços digitais no Brasil contribua para o financiamento das políticas públicas, independentemente da localização do prestador do serviço.

O texto legal incorpora o conceito de "nexo digital", que amplia o alcance da competência tributária para incluir operações realizadas por empresas que não possuem presença física no país, mas que mantêm uma presença econômica significativa no mercado brasileiro. O nexo digital é definido com base em indicadores como o volume de receitas obtidas no Brasil, o número de usuários ativos em território nacional e a utilização de infraestrutura digital localizada no país, como servidores ou data centers. Trata-se de uma evolução do conceito tradicional de estabelecimento permanente, adaptado à realidade da economia digital, em que a materialidade das operações não se limita mais a uma presença física tangível.

Além disso, a lei prevê a criação de mecanismos para evitar a bitributação internacional,

harmonizando a legislação brasileira com os princípios da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação e com as diretrizes do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que busca combater a erosão da base tributária e o deslocamento artificial de lucros para jurisdições de baixa tributação. Esses mecanismos incluem acordos de cooperação internacional em matéria fiscal, o reconhecimento de créditos tributários pagos no exterior e a implementação de procedimentos para a resolução de disputas fiscais entre autoridades tributárias de diferentes países.

Um aspecto relevante do novo regime é a ênfase na cooperação internacional em matéria tributária, especialmente no que diz respeito à troca de informações fiscais entre jurisdições. A Lei Complementar prevê a adesão do Brasil a acordos multilaterais de intercâmbio de informações, facilitando o combate à evasão fiscal em operações digitais transnacionais. Essa cooperação é fundamental para identificar fraudes, rastrear fluxos financeiros ilícitos e assegurar que empresas multinacionais cumpram suas obrigações fiscais de forma adequada.

Do ponto de vista teórico, o tratamento das transações digitais na Lei Complementar nº 214/2025 reflete uma evolução do conceito de soberania fiscal, que passa a ser exercida não apenas sobre o território físico, mas também sobre o espaço digital associado ao consumo de bens e serviços. Essa abordagem dialoga com a teoria da tributação baseada no valor agregado digital, que defende a tributação das empresas digitais com base no valor econômico gerado em cada jurisdição, independentemente da localização física dos ativos ou da presença de pessoal. Autores como Richard Collier,<sup>284</sup> Peter Hongler e Pasquale Pistone<sup>285</sup> destacam a necessidade de repensar os paradigmas da tributação internacional, incorporando critérios de presença econômica significativa e nexo digital para garantir a eficácia da arrecadação fiscal em um mundo cada vez mais globalizado e conectado.

Por fim, é importante ressaltar que a eficácia da tributação das transações digitais dependerá não apenas da clareza das normas, mas também da capacidade das administrações tributárias de desenvolverem ferramentas tecnológicas avançadas para monitorar e fiscalizar operações em ambiente virtual. Isso inclui o uso de inteligência artificial, big data e análise preditiva para identificar padrões de comportamento fiscal e detectar inconsistências nas declarações de contribuintes. A implementação bem-sucedida dessas medidas será crucial para garantir que o novo sistema tributário brasileiro seja capaz de enfrentar os desafios da economia

---

<sup>284</sup> COLLIER, Richard; DEVEREUX, Michael P.; VELLA, John. Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country. *World Tax Journal*. Vol. 13. No. 3. Amsterdam: IBFD, 2021.

<sup>285</sup> HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the *Era of the Digital Economy*, IBFD, 2015.

digital, promovendo a justiça fiscal, a competitividade econômica e a sustentabilidade das finanças públicas em um cenário de rápidas transformações tecnológicas.

#### **6.4.3. Obrigações Acessórias para Empresas e Mecanismos de Fiscalização**

Para garantir a eficácia do novo modelo tributário, é fundamental o estabelecimento de um conjunto robusto de obrigações acessórias para as empresas e a criação de mecanismos de fiscalização capazes de acompanhar a complexidade das operações econômicas, especialmente em um ambiente cada vez mais digitalizado e globalizado. Esses elementos não apenas asseguram a arrecadação eficiente, mas também promovem a segurança jurídica, a transparência fiscal e a justiça tributária, pilares essenciais para a credibilidade e sustentabilidade do sistema tributário.

No que diz respeito às obrigações acessórias para as empresas, o primeiro aspecto a ser considerado é a exigência do registro e da declaração de operações digitais. A Lei Complementar determina que todas as empresas sujeitas ao IBS e à CBS, especialmente aquelas que operam no ambiente digital, devem manter registros detalhados de suas transações. Isso inclui informações sobre o adquirente ou destinatário do serviço, o valor da operação, o local do consumo, bem como dados relacionados ao meio de pagamento utilizado. O objetivo é criar um fluxo contínuo de informações que permita à administração tributária monitorar as atividades econômicas de forma mais eficiente e identificar, com precisão, o local onde o fato gerador do tributo ocorreu, em consonância com o princípio do destino.

Além disso, a lei impõe a obrigação de implantação de sistemas tecnológicos avançados por parte dos prestadores de serviços digitais. Esses sistemas devem ser capazes de rastrear e armazenar dados relevantes para a determinação da incidência tributária, como o endereço de IP do usuário, a geolocalização do dispositivo e o histórico de transações. A utilização dessas tecnologias é crucial para superar os desafios impostos pela natureza intangível dos serviços digitais, onde a ausência de um espaço físico tradicional dificulta a identificação do local de consumo. O desenvolvimento de plataformas integradas de compliance fiscal também se torna uma exigência, permitindo que as empresas automatizem a apuração e o recolhimento dos tributos, reduzindo o risco de erros e fraudes.

Outro ponto fundamental é a responsabilidade pelo recolhimento do tributo em transações realizadas por meio de plataformas digitais. A Lei Complementar estabelece que as plataformas de intermediação, como *marketplaces*, aplicativos de transporte e *delivery*, redes

sociais e provedores de serviços de *streaming*, assumem a responsabilidade tributária não apenas quando atuam como prestadoras diretas do serviço, mas também quando operam como intermediárias. Essa medida se alinha com tendências internacionais, como as diretrizes da OCDE, que recomendam a atribuição de responsabilidades fiscais a intermediários digitais para facilitar a arrecadação e reduzir a evasão fiscal. O argumento central para essa escolha é a capacidade tecnológica e operacional dessas plataformas, que possuem infraestrutura robusta para gerir grandes volumes de transações e podem, com mais facilidade, implementar sistemas de retenção e repasse automático dos tributos devidos.

No que se refere aos mecanismos de fiscalização, a Lei Complementar adota uma abordagem inovadora ao incorporar o uso de ferramentas tecnológicas avançadas para monitoramento e controle das obrigações tributárias. O destaque vai para a implementação de sistemas baseados em inteligência artificial (IA) e tecnologias de blockchain, que permitem o acompanhamento em tempo real das transações comerciais, tanto no ambiente físico quanto no digital. A inteligência artificial é utilizada para analisar grandes volumes de dados, identificar padrões de comportamento suspeitos e detectar indícios de fraudes fiscais de forma proativa. Já o blockchain garante a integridade e a transparência das informações registradas, dificultando a manipulação de dados e aumentando a confiança no processo de fiscalização.

Além das ferramentas tecnológicas, a lei prevê a cooperação intergovernamental como um pilar essencial para o sucesso da fiscalização. O texto legal estabelece a criação de um sistema integrado de informações fiscais, que permitirá o compartilhamento de dados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Esse modelo de governança integrada visa evitar a duplicação de esforços, promover a uniformização dos procedimentos fiscais e fortalecer o combate à sonegação e à evasão fiscal. O compartilhamento de informações também é estendido ao âmbito internacional, com a previsão de acordos de cooperação para a troca de dados com administrações tributárias de outros países, em conformidade com as normas da OCDE e os princípios do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

O regime de penalidades previsto na Lei Complementar nº 214/2025 é robusto e visa assegurar a conformidade das obrigações tributárias, especialmente no contexto do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O regime disciplinado pela lei abrange tanto sanções administrativas quanto pecuniárias, aplicáveis em casos de descumprimento de obrigações principais e acessórias. Esse conjunto de normas busca garantir a eficácia do sistema tributário, coibindo práticas de evasão fiscal e promovendo a segurança jurídica.

O Art. 314 da Lei Complementar nº 214/2025 prevê que o descumprimento das condições exigidas para fruição de benefícios fiscais, como créditos presumidos, poderá acarretar penalidades como o cancelamento da habilitação com efeitos retroativos ou a suspensão da habilitação. O cancelamento é uma medida mais severa e implica não apenas a cessação do direito ao benefício, mas também a devolução dos créditos presumidos usufruídos, acrescidos de juros e multas correspondentes.

Já o Art. 315 determina que, em casos de descumprimento dos requisitos legais, mesmo que o fato ocorra após o período de apropriação do crédito presumido, poderá haver o cancelamento da habilitação. Isso significa que a autoridade fiscal tem o poder de revisar benefícios já concedidos, caso se identifiquem irregularidades posteriores.

O cálculo das penalidades, segundo o §1º do Art. 315, é baseado na multiplicação de dois fatores:

1. O total do crédito presumido apurado no período em questão;
2. O fator multiplicador, que varia de acordo com o ano da infração, começando em 32% nos anos de 2027 e 2028 e sendo progressivamente reduzido até 6,4% em 2032.

Essa sistemática de penalização progressiva reflete uma abordagem que busca desestimular o descumprimento das obrigações tributárias, especialmente durante o período de transição para o novo regime tributário estabelecido pela EC nº 132/2023.

Além das sanções aplicáveis às pessoas jurídicas, a lei prevê a responsabilização pessoal de administradores, diretores e representantes legais, especialmente quando houver indícios de fraude fiscal ou evasão tributária dolosa. A responsabilização é fundamentada nos dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente nos artigos 134 e 135, que tratam da responsabilidade solidária e pessoal em casos de infração à legislação tributária.

O Art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Isso significa que, em casos de sonegação fiscal, fraude documental ou omissão dolosa de informações, os gestores podem ser diretamente responsabilizados, inclusive com sanções de natureza penal, nos termos da legislação vigente.

Embora a Lei Complementar nº 214/2025 foque em sanções administrativas e tributárias, casos de fraude fiscal grave podem ser enquadrados em crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137/1990. Isso inclui práticas como falsificação de documentos fiscais, omissão dolosa de receitas e simulação de operações com o intuito de reduzir a carga tributária. Nesses casos, além das multas, os responsáveis podem ser processados

criminalmente, com penas que incluem reclusão de 2 a 5 anos, conforme o Art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

A Lei Complementar também fortalece os mecanismos de fiscalização, promovendo a integração entre as administrações tributárias da União, estados e municípios. O uso de tecnologias avançadas, como inteligência artificial e blockchain, é incentivado para monitorar transações em tempo real e detectar padrões suspeitos de evasão fiscal. O compartilhamento de informações fiscais entre entes federativos é regulamentado para garantir maior eficiência na fiscalização e reduzir a sonegação.

Em síntese, o regime de penalidades da Lei Complementar nº 214/2025 é abrangente e visa garantir a integridade do sistema tributário brasileiro, promovendo a responsabilização efetiva de empresas e indivíduos que descumpram suas obrigações fiscais, seja por negligência, imprudência ou dolo.

É importante destacar que a eficácia desses mecanismos dependerá da capacidade de adaptação das administrações tributárias aos novos desafios impostos pela economia digital. Isso inclui investimentos em infraestrutura tecnológica, a formação de equipes especializadas em auditoria digital e o desenvolvimento de estratégias de fiscalização baseadas em análise de dados. A criação de núcleos de inteligência fiscal, compostos por profissionais de diferentes áreas, como direito tributário, ciência de dados e tecnologia da informação, é uma iniciativa recomendada para garantir uma atuação mais eficiente e integrada.

Do ponto de vista teórico, a abordagem adotada pela Lei Complementar dialoga com os conceitos de compliance tributário cooperativo e governança fiscal digital, que defendem a construção de um ambiente regulatório baseado na transparência, na colaboração entre o fisco e os contribuintes e na utilização de tecnologias avançadas para melhorar a eficiência da administração tributária. Em um mundo cada vez mais conectado, a eficácia da tributação não pode depender apenas da repressão e do controle, mas deve estar ancorada em uma relação de confiança mútua, onde o cumprimento das obrigações fiscais é facilitado por sistemas simples, transparentes e eficientes.

A Lei Complementar nº 214/2025, ao estabelecer regras claras para as obrigações acessórias das empresas e ao criar mecanismos de fiscalização modernos e eficazes, contribui para o fortalecimento do sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo, eficiente e adaptado às realidades da economia do século XXI. Contudo, o sucesso dessa iniciativa dependerá não apenas da qualidade da legislação, mas também do compromisso dos entes federativos com a implementação das novas regras, da capacidade de adaptação das empresas

e da conscientização da sociedade sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias para o financiamento das políticas públicas e o desenvolvimento do país. Nesse sentido, a Lei Complementar deve ser vista não apenas como um instrumento técnico de regulamentação fiscal, mas como um marco estratégico para a modernização do Estado e a promoção da justiça fiscal no Brasil.

## **6.5. Impactos econômicos e jurídicos**

A implementação do IBS e do CBS traz consigo uma série de impactos econômicos e jurídicos que reverberam em diferentes esferas da sociedade brasileira. Esses efeitos abrangem a redistribuição de receitas tributárias, a segurança jurídica e a competitividade empresarial, além de caminhos específicos para a harmonização normativa, modernização tecnológica e educação fiscal. Este tópico explora essas dimensões, analisando como a Reforma Tributária de 2023 pode transformar o panorama fiscal do Brasil, ao mesmo tempo em que enfrenta desafios complexos e oportunidades estratégicas.

### **6.5.1. Redistribuição de Receitas Tributárias**

A adoção do princípio do destino como base para o IBS e o CBS representa uma ruptura com o modelo tradicional de tributação, que privilegiava o local de produção. Essa mudança visa promover maior justiça fiscal, redistribuindo receitas para os estados e municípios onde efetivamente ocorre o consumo. No entanto, os efeitos dessa redistribuição são desiguais e suscitam debates sobre o equilíbrio federativo e a autonomia dos entes tributantes.

Estados e municípios com maior consumo tendem a se beneficiar significativamente do novo modelo tributário, recebendo uma parcela maior das receitas arrecadadas. Regiões economicamente dinâmicas, como São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, podem experimentar um aumento substancial em sua arrecadação. Por outro lado, estados produtores ou com menor consumo podem enfrentar perdas de receita, o que exige a criação de mecanismos de compensação para evitar o aprofundamento das desigualdades regionais.

Esse desequilíbrio pode reforçar a necessidade de um fundo de compensação nacional, que garanta a continuidade de serviços essenciais em menos favorecidas. Além disso, é fundamental que a Lei Complementar incorpore cláusulas de transição para mitigar os impactos dessa redistribuição no curto prazo.

A redistribuição de receitas também afeta a autonomia dos entes federativos, especialmente estados e municípios. Embora o modelo baseado no princípio do destino fortaleça a arrecadação local em regiões de alto consumo, ele pode limitar a capacidade de algumas medidas de exercício de políticas fiscais próprias. A guerra fiscal, tradicional usada como estratégia de atração de investimentos, tende a ser enfraquecida, o que é positiva para a simplificação do sistema, mas exige ajustes na estratégia econômica de estados que dependem dessa prática.

### **6.5.2. Segurança Jurídica**

A segurança jurídica é um pilar fundamental de qualquer sistema tributário eficiente. No caso do IBS e do CBS, a previsibilidade e a clareza normativa são essenciais para evitar conflitos entre entes tributantes, garantir o cumprimento das obrigações fiscais por parte das empresas e proteger os consumidores de práticas arbitrárias.

As empresas digitais, especialmente as que atuam em múltiplas jurisdições, enfrentam desafios significativos para se adaptarem ao novo modelo tributário. A falta de clareza nas regras sobre o local do consumo, métodos de identificação do fato gerador e obrigações acessórias pode gerar insegurança jurídica e aumentar os custos de conformidade. Por sua vez, os consumidores podem ser afetados por preços mais altos de empresas, caso as transfiram os custos administrativos para os produtos e serviços.

Para os entes tributantes, a uniformidade das normas e a padronização dos procedimentos são indispensáveis para evitar disputas de competência. A Lei Complementar deve estabelecer diretrizes claras e mecanismos de resolução de conflitos, garantindo que as arrecadações sejam previstas corretamente e de forma transparente.

A previsibilidade é essencial para atrair investimentos e garantir a estabilidade econômica. O Brasil, frequentemente criticado pela complexidade de seu sistema tributário, deve aproveitar uma Reforma Tributária para simplificar e tornar claro as normas regulamentares ao IBS e ao CBS. As alterações de requisitos detalhados e de fácil compreensão são uma medida estratégica para aumentar a confiança dos investidores e reduzir questões fiscais.

### **6.5.3. Competitividade Empresarial**

O impacto do novo modelo tributário na competitividade das empresas brasileiras, especialmente no mercado digital, é uma questão crucial. Embora a Reforma Tributária busque modernizar o sistema e alinhar-se às práticas internacionais, desafios persistem, especialmente no que diz respeito à economia digital.<sup>286</sup>

As empresas digitais brasileiras podem enfrentar dificuldades adicionais para competir com grandes players globais, especialmente se não houver alinhamento entre as regras nacionais e as diretrizes internacionais, como as da OCDE. Por outro lado, a clareza nas regras pode aumentar a atratividade do mercado brasileiro para investimentos estrangeiros, desde que haja esforços para harmonizar as normas com as práticas adotadas em outros países.<sup>287</sup>

A simplificação das obrigações fiscais e o fortalecimento da infraestrutura tecnológica são essenciais para reduzir os custos de conformidade e melhorar a competitividade das empresas brasileiras no mercado global.<sup>288</sup>

Diante dos impactos econômicos e jurídicos identificados, é fundamental apontar caminhos para superar os desafios e consolidar os avanços propostos pela Reforma Tributária.

A harmonização das normas nacionais com as diretrizes internacionais, como a da OCDE, é essencial para garantir que o modelo brasileiro seja competitivo globalmente. Isso inclui a adoção de padrões internacionais para a tributação de serviços digitais e a criação de mecanismos para evitar a bitributação em transações transnacionais.<sup>289</sup>

A modernização das administrações fiscais é necessária para a implementação eficiente do IBS e do CBS. Investimentos em tecnologia, como inteligência artificial e blockchain, podem aprimorar a fiscalização, reduzir a evasão fiscal e aumentar a confiabilidade dos dados utilizados para identificar o consumo local.<sup>290</sup>

A preparação de empresas e consumidores para o novo modelo tributário é uma estratégia crucial para garantir sua acessibilidade e sucesso. Campanhas de educação fiscal, aliadas a treinamentos específicos para setores estratégicos econômicos, podem aumentar a compreensão das novas regras e facilitar a transição.<sup>291</sup>

---

<sup>286</sup> LEMOS, Felipe Ribeiro; CONTÃO, Thalles da Silva. *Perspectivas e desafios da reforma tributária no Brasil*. Revista Jurídica do Nordeste Mineiro, v.7, 2023, p. 2-3.

<sup>287</sup> PUGAS, Luiza Alves; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. *Impactos da reforma tributária no cenário fiscal brasileiro*. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, v.10, n.5, 2024, p. 5272-5273

<sup>288</sup> TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre bens e consumos*. 2024, pág. 56-60.

<sup>289</sup> TRIGUEIRO, Tainá Ribeiro; SANTOS, Ramon Tomás. *Uma tessitura sobre os impactos da reforma tributária no âmbito municipal*. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, v.9, n.10, 2023, p. 3116-3117.

<sup>290</sup> GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 85-90.

<sup>291</sup> LEMOS, Breno Pascualote. *Para além da simplificação: dimensionando os impactos da reforma tributária na arrecadação do ISS nos municípios brasileiros*. Contribuciones a Las Ciencias Sociales, v.17, n.7, 2024, p. 2-3.

A educação fiscal desempenha um papel estratégico na implementação de um sistema tributário mais justo e eficiente. Ao promover a conscientização sobre direitos e deveres tributários, ela incentiva o engajamento dos contribuintes e combate à sonegação fiscal. Programas de capacitação, voltados tanto para a sociedade quanto para gestores públicos, são essenciais para consolidar a cultura tributária em um país com histórico de desconfiança nas instituições fiscais<sup>292</sup>

Os impactos econômicos e jurídicos da Reforma Tributária de 2023 representam um marco transformador para o sistema tributário brasileiro. Ao redistribuir receitas, fortalecer a segurança jurídica e promover a competitividade empresarial, o modelo baseado no IBS e CBS sinaliza um avanço significativo.<sup>293</sup> No entanto, as suas contribuições dependem de um esforço conjunto para harmonizar normas, modernizar as administrações fiscais e conscientizar empresas e consumidores sobre as suas implicações. Com essas medidas, o Brasil pode alcançar um sistema tributário mais justo, eficiente e alinhado às dinâmicas da economia global.

#### **6.5.4. O que mudou com a LC 214/2025**

A Lei Complementar nº 214/2025, sancionada em 16 de janeiro de 2025, representa uma das reformas mais significativas já implementadas no sistema tributário brasileiro, consolidando as diretrizes da Emenda Constitucional nº 132/2023. Essa lei tem como principal objetivo simplificar a complexa estrutura tributária do país, reduzir a carga burocrática, promover justiça fiscal e adaptar o sistema tributário às realidades da economia digital. Para compreender o impacto da LC 214/2025, é fundamental analisar o que mudou em relação ao regime anterior, comparando aspectos-chave da tributação brasileira antes e depois da reforma.

Antes da implementação da LC 214/2025, o sistema tributário brasileiro era marcado por uma série de tributos sobre o consumo, aplicados de forma fragmentada pelos diferentes entes federativos — União, estados e municípios. No âmbito federal, existiam tributos como o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI, que incidiam sobre a receita bruta e a produção de bens industrializados, frequentemente de forma cumulativa, o que gerava o chamado "efeito cascata", onde o imposto incidia sobre imposto ao longo da cadeia produtiva. Nos estados, o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) era o tributo mais complexo, com

<sup>292</sup> MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: Desafios na era da economia digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

<sup>293</sup> LEMOS, Felipe Ribeiro; CONTÃO, Thalles da Silva. *Perspectivas e desafios da reforma tributária no Brasil*. Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro, v.12, 2023, p. 3-5.

regras que variavam entre os 26 estados e o Distrito Federal, além de alíquotas diferenciadas para diferentes produtos e serviços. Esse modelo fomentava a chamada "guerra fiscal", onde estados competiam entre si oferecendo benefícios fiscais para atrair empresas, gerando distorções econômicas e insegurança jurídica. No âmbito municipal, o ISS (Imposto sobre Serviços) também apresentava uma série de variações, com alíquotas e regras distintas em cada município, dificultando o cumprimento das obrigações fiscais para empresas que operavam em diversas cidades.

Com a chegada da LC 214/2025, houve uma mudança estrutural significativa. O novo sistema tributário unificou diversos tributos sob dois novos impostos principais: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS substituiu o ICMS e o ISS, consolidando a tributação sobre o consumo em uma base nacional, com arrecadação compartilhada entre estados e municípios. Já a CBS unificou o PIS, a Cofins e parte do IPI, simplificando a tributação federal. Ambos os tributos passaram a adotar o regime não cumulativo, permitindo que empresas compensem créditos tributários ao longo da cadeia produtiva, o que elimina o efeito cascata e torna a carga tributária mais transparente e eficiente. Além disso, as alíquotas foram padronizadas nacionalmente, com faixas pré-estabelecidas, eliminando a disparidade que antes existia entre diferentes estados e municípios.

Outra mudança fundamental foi a adoção do princípio do destino para a arrecadação do IBS e da CBS. No modelo anterior, o ICMS era baseado no princípio da origem, o que significava que o imposto era arrecadado no estado onde a mercadoria era produzida, independentemente de onde fosse consumida. Esse modelo favorecia estados mais industrializados, como São Paulo e Minas Gerais, enquanto estados do Norte e do Nordeste, apesar de serem grandes mercados consumidores, arrecadavam menos tributos. Esse desequilíbrio gerava desigualdades regionais significativas. Com a LC 214/2025, o imposto passou a ser devido no local onde ocorre o consumo final do bem ou serviço, promovendo uma redistribuição mais equilibrada da arrecadação tributária. O princípio do destino corrige distorções históricas e favorece estados e municípios com economias menos industrializadas, mas com grande potencial de consumo, promovendo maior justiça fiscal.

No contexto da economia digital, a LC 214/2025 introduziu uma inovação crucial: o conceito de nexo digital. Antes da reforma, o sistema tributário brasileiro não estava preparado para lidar com a complexidade das transações digitais. Empresas estrangeiras que ofereciam serviços digitais no Brasil, como plataformas de *streaming* (*Netflix*, *Spotify*), serviços de computação em nuvem (*AWS*, *Google Cloud*) e *marketplaces* (*Amazon*, *eBay*), muitas vezes

operavam sem pagar tributos adequados, devido à ausência de uma definição clara sobre o local da incidência do imposto. Isso criava uma situação de concorrência desleal com empresas nacionais, que estavam sujeitas a uma carga tributária mais pesada.

A LC 214/2025 corrigiu essa lacuna ao estabelecer que plataformas digitais, mesmo que não residentes no Brasil, são obrigadas a se registrar no país para fins fiscais, recolher e remeter o IBS e a CBS sobre os serviços prestados. O artigo 22 da LC 214/2025 define critérios específicos para identificar o local do consumo em operações digitais, utilizando dados técnicos como o endereço IP do dispositivo do usuário, a geolocalização, o domicílio fiscal do consumidor final e informações relacionadas ao meio de pagamento. Caso o fornecedor do serviço seja estrangeiro e não tenha uma presença física no Brasil, a própria plataforma digital assume a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, garantindo que todas as operações realizadas no território nacional estejam sujeitas à tributação, independentemente da localização do prestador do serviço.

O processo de transição para o novo sistema tributário será gradual, com um período de adaptação até 2033, conforme estabelecido no artigo 131 da LC 214/2025. Durante esse período, o sistema antigo e o novo coexistirão, permitindo que empresas e administrações fiscais ajustem seus processos e se adaptem às novas regras. O cronograma de transição prevê que, entre 2026 e 2028, o IBS e a CBS coexistirão com o ICMS, o ISS, o PIS, a Cofins e o IPI. A partir de 2029, o novo sistema começará a predominar, com uma redução progressiva da influência dos tributos antigos, até sua completa substituição em 2033. Para mitigar o impacto da transição, a LC 214/2025 prevê mecanismos de compensação financeira para estados e municípios que possam enfrentar perdas de arrecadação, garantindo a estabilidade fiscal durante o processo de adaptação.

Outro aspecto relevante da reforma foi o processo de sanção presidencial do PLP 68/2024, que deu origem à LC 214/2025. O presidente Luiz Inácio Lula da Silva, ao sancionar a lei, vetou 16 dispositivos do texto original aprovado pelo Congresso Nacional. Esses vetos afetaram áreas sensíveis, como fundos de investimento e regimes especiais de exportação. O governo justificou os vetos com base em razões técnicas e de constitucionalidade, buscando aprimorar a legislação e evitar ambiguidades que pudessem comprometer sua eficácia. Por exemplo, alguns dispositivos vetados poderiam criar brechas para evasão fiscal ou gerar insegurança jurídica em relação à tributação de operações internacionais.

A implementação da LC 214/2025 apresenta desafios significativos para o setor privado e para a administração pública. As empresas precisarão adaptar seus sistemas de gestão fiscal

para atender às novas exigências de registro, apuração e recolhimento do IBS e da CBS. Isso inclui o investimento em tecnologia, a atualização de *softwares* de gestão tributária e a capacitação de profissionais para lidar com as novas regras. O cumprimento das obrigações acessórias também será um desafio, especialmente para empresas que operam em diferentes estados e municípios ou que realizam transações digitais com consumidores em todo o Brasil.

Por outro lado, a reforma cria oportunidades importantes, se a implementação for realizada com sucesso. A simplificação do sistema tributário, com a unificação de tributos e a padronização de alíquotas, após o período de implementação reduzirá o custo de conformidade para as empresas, facilitará o planejamento tributário e diminuirá o número de litígios fiscais. A inclusão de empresas estrangeiras no sistema tributário brasileiro, por meio do nexo digital, promove uma concorrência mais justa, eliminando a vantagem competitiva que essas empresas tinham ao operar no Brasil sem contribuir adequadamente para o financiamento do Estado.

Em conclusão, a Lei Complementar nº 214/2025 marca o início de uma nova era para o sistema tributário brasileiro. A reforma busca construir um modelo mais simples, transparente e eficiente, alinhado às práticas internacionais e capaz de responder aos desafios da economia do século XXI. Embora o processo de transição exija esforços significativos de adaptação por parte das empresas, dos governos e da sociedade, as mudanças têm o potencial de fortalecer o ambiente de negócios no Brasil, promover o desenvolvimento econômico sustentável e garantir uma distribuição mais equitativa da carga tributária entre os diferentes setores da economia e as regiões do país. O sucesso da reforma dependerá da implementação efetiva das novas regras, da capacidade de cooperação entre os entes federativos e da modernização da administração tributária, que deverá estar preparada para lidar com um sistema mais integrado e digitalizado.

## **6.6. Tributação da Economia Digital: Uma Análise Comparativa Internacional**

A tributação da economia digital tem se tornado um dos maiores desafios fiscais do século XXI, especialmente diante da crescente globalização e da expansão de modelos de negócios baseados em ativos intangíveis. A natureza descentralizada das operações digitais dificulta a definição de critérios tradicionais de tributação, como o estabelecimento físico e o local de geração de valor. Para compreender os caminhos possíveis para o Brasil, é fundamental analisar como outros países e blocos econômicos têm lidado com essa questão, especialmente considerando as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

#### a) União Europeia: O Modelo do Digital Services Tax (DST)

A União Europeia (UE) tem se destacado por adotar medidas inovadoras para tributar a economia digital, com destaque para o *Digital Services Tax* (DST). Esse imposto foi implementado por países como França, Itália, Espanha e Áustria, visando tributar receitas geradas por grandes empresas digitais em atividades como publicidade online, intermediação digital e venda de dados de usuários.<sup>294</sup>

O DST é calculado sobre a receita bruta dessas atividades, e não sobre o lucro, o que representa uma mudança significativa em relação aos modelos tradicionais de tributação. A França, por exemplo, aplica uma alíquota de 3% sobre as receitas de empresas digitais com faturamento global superior a 750 milhões de euros. Essa abordagem busca capturar o valor gerado no território nacional, independentemente da presença física da empresa.

Contudo, o DST tem gerado tensões internacionais, especialmente com os Estados Unidos, que consideram a medida discriminatória contra empresas americanas de tecnologia. O impasse levou a UE a apoiar as negociações da OCDE para estabelecer um acordo global que evite a fragmentação do sistema tributário internacional.<sup>295</sup>

#### b) Estados Unidos: A Resposta à Tributação Internacional da Economia Digital

Os Estados Unidos tradicionalmente resistiram à adoção de impostos específicos sobre serviços digitais, defendendo que a economia digital não deveria ser tratada de forma distinta da economia tradicional. O país argumenta que a tributação deve ocorrer com base no princípio da residência fiscal, ou seja, o lucro das empresas deve ser tributado no país onde estão sediadas.<sup>296</sup>

No entanto, com o avanço das discussões na OCDE, os Estados Unidos passaram a apoiar um acordo internacional baseado em dois pilares: o Pilar 1, que redistribui parte dos lucros das grandes multinacionais para os países onde estão localizados os consumidores, e o Pilar 2, que estabelece uma alíquota mínima global para o imposto corporativo. Esse acordo busca garantir uma base tributária mais justa e minimizar a competição fiscal prejudicial entre os países.<sup>297</sup>

#### c) Índia: Equalization Levy e a Tributação de Serviços Digitais

<sup>294</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*. Brussels: EC, 2018.

<sup>295</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One and Pillar Two*. Paris: OECD Publishing, 2020.

<sup>296</sup> U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. *The Made in America Tax Plan*. Washington, D.C.: U.S. Treasury, 2021.

<sup>297</sup> OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing, 2021.

A Índia foi pioneira na implementação do *Equalization Levy*, introduzido em 2016 para tributar serviços digitais prestados por empresas estrangeiras. Inicialmente, o imposto incidia sobre serviços de publicidade digital, com uma alíquota de 6%. Em 2020, o escopo foi ampliado para incluir e-commerce e outros serviços digitais, com uma alíquota de 2%.<sup>298</sup>

O *Equalization Levy* é uma medida unilateral adotada pela Índia para garantir que empresas digitais estrangeiras contribuam com o sistema tributário indiano, mesmo sem presença física no país. Embora eficaz em termos de arrecadação, a medida gerou críticas por criar um ambiente tributário complexo e aumentar o risco de dupla tributação, especialmente em transações internacionais.<sup>299</sup>

d) Austrália: The Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL)

A Austrália adotou uma abordagem focada no combate à evasão fiscal por meio da *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL), implementada em 2016. Essa legislação visa impedir que grandes empresas multinacionais evitem o pagamento de impostos ao manipular a alocação de receitas em jurisdições com baixa tributação.<sup>300</sup>

O MAAL obriga as empresas digitais a registrar receitas no território australiano quando realizam atividades significativas no país, mesmo que formalmente a receita seja atribuída a uma subsidiária em outra jurisdição. A medida foi eficaz para aumentar a arrecadação e reduzir práticas de planejamento tributário agressivo por parte de grandes corporações digitais.

e) Lições para o Brasil: O Desafio da Harmonização Tributária<sup>301</sup>

A experiência internacional demonstra que não há uma solução única para a tributação da economia digital. O Brasil pode aprender com esses modelos, especialmente no que diz respeito à necessidade de equilibrar a arrecadação eficiente com a manutenção de um ambiente favorável à inovação e à competitividade.

O modelo brasileiro, baseado na Emenda Constitucional 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025, incorpora o conceito de *nexo digital* e o critério do destino, alinhando-se parcialmente às diretrizes da OCDE. No entanto, é fundamental que o Brasil continue a participar ativamente das negociações internacionais para evitar conflitos de jurisdição e riscos de dupla tributação.

<sup>298</sup> INDIAN MINISTRY OF FINANCE. *Finance Act 2020: Equalization Levy Provisions*. New Delhi: Government of India, 2020.

<sup>299</sup> KPMG. *India's Equalization Levy 2.0: Key Insights and Global Implications*. Mumbai: KPMG Report, 2021

<sup>300</sup> AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL): Guidance and Compliance*. Canberra: ATO, 2016.

<sup>301</sup> DELOITTE. *The Impact of the Multinational Anti-Avoidance Law in Australia*. Sydney: Deloitte Insights, 2018.

Além disso, o Brasil deve considerar a implementação de mecanismos que garantam a transparência e a simplificação do cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas digitais. O fortalecimento da cooperação internacional e a adoção de práticas de *compliance* tributário robustas serão essenciais para garantir a eficácia do sistema tributário na era digital.

## 7. CONCLUSÃO

A reforma tributária brasileira, materializada na Emenda Constitucional 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025, conforme apresentado ao longo deste trabalho, representa uma das mais profundas transformações no modelo fiscal do país nas últimas décadas. A complexidade do sistema tributário vigente, caracterizado pela fragmentação de tributos sobre o consumo, pela guerra fiscal entre estados e pela alta carga burocrática, tornou-se um entrave significativo ao desenvolvimento econômico e à justiça fiscal. Essa reestruturação do sistema visa corrigir distorções históricas e aproximar o Brasil das melhores práticas internacionais, promovendo maior eficiência arrecadatória e reduzindo desigualdades regionais.

Diante desse contexto, a presente dissertação se dedicou a analisar criticamente os impactos dessa reforma na modernização do sistema tributário brasileiro, com especial atenção para a transição ao princípio do destino e a tributação de serviços digitais. A introdução dessas mudanças não apenas redefine as bases da arrecadação fiscal no país, mas também altera a relação entre os entes federativos, os contribuintes e o setor produtivo. Assim, torna-se essencial compreender não apenas os benefícios esperados da reforma, mas também os desafios de sua implementação e os possíveis efeitos colaterais que podem comprometer sua eficácia.

Ao longo do estudo, evidenciou-se que a reforma tributária não deve ser analisada apenas como uma proposta de simplificação fiscal, mas como um instrumento de reequilíbrio federativo, de modernização econômica e de adaptação às novas dinâmicas do mercado global. A introdução de mecanismos como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) traz consigo promessas de racionalização da arrecadação, mas levanta questionamentos sobre sua viabilidade prática, seus impactos regionais e setoriais, e os desafios de sua operacionalização tecnológica e administrativa.

Com isso, a conclusão desta dissertação se propõe a consolidar os principais achados da pesquisa, avaliando criticamente os avanços e as limitações da reforma, suas consequências para o pacto federativo e para a economia nacional, bem como a necessidade de monitoramento contínuo e ajustes ao longo de sua implementação. Além disso, serão apresentadas

recomendações para estudos futuros e reflexões sobre o futuro da tributação no Brasil, destacando os caminhos possíveis para que o novo modelo fiscal alcance seus objetivos de eficiência, justiça e competitividade.

Para compreender criticamente os impactos da Emenda Constitucional 132/2023 e da Lei Complementar 214/2025, esta pesquisa teve como objetivo central analisar como essas mudanças estruturais influenciam a modernização do sistema tributário brasileiro. O foco esteve na transição para o princípio do destino, que altera a forma de arrecadação do imposto sobre o consumo, e na introdução da tributação de serviços digitais, que busca adaptar a legislação fiscal à nova realidade econômica global.

Além do objetivo principal, o estudo investigou três questões fundamentais: (i) a capacidade da reforma de mitigar distorções históricas, especialmente a guerra fiscal entre estados e a cumulatividade tributária; (ii) os desafios práticos de implementação e regulamentação, considerando os impactos administrativos e tecnológicos da mudança; e (iii) os efeitos da nova estrutura tributária sobre o desenvolvimento econômico e a justiça fiscal, incluindo seus reflexos na competitividade do Brasil e na redução das desigualdades regionais.

Para responder a essas questões, a pesquisa adotou uma abordagem qualitativa e analítica, combinando revisão bibliográfica, análise documental e estudo comparado. A revisão de literatura foi essencial para compreender o histórico do sistema tributário brasileiro, suas falhas estruturais e as razões que motivaram a reforma. A análise documental concentrou-se no exame detalhado dos textos da EC 132/2023 e da LC 214/2025, bem como de relatórios técnicos e pareceres legislativos que embasaram a formulação das novas regras fiscais.

O estudo comparado foi um componente-chave da metodologia, permitindo avaliar como outros países enfrentaram desafios semelhantes ao modernizar seus sistemas tributários. Modelos adotados na União Europeia, no Canadá e na Índia foram analisados para identificar boas práticas e potenciais armadilhas que o Brasil pode evitar na implementação de sua reforma. Além disso, foram consideradas recomendações de organismos internacionais, como a OCDE, sobre a tributação do consumo e a economia digital.

Ao longo da pesquisa, buscou-se manter um olhar crítico e pragmático, reconhecendo tanto os avanços teóricos da reforma quanto os desafios práticos de sua aplicação. Os próximos parágrafos sintetizarão os principais achados desse estudo, destacando os aspectos mais relevantes para a consolidação de um sistema tributário mais eficiente, transparente e justo.

Os principais achados da pesquisa demonstram que a nova configuração tributária avança na simplificação da arrecadação, reduz distorções na distribuição das receitas e

estabelece critérios mais modernos para a tributação da economia digital, mas sua implementação exigirá um esforço coordenado para superar desafios políticos, tecnológicos e administrativos.

Um dos fatores centrais que motivaram a reforma foi a complexidade excessiva do sistema anterior, que gerava insegurança jurídica, elevados custos de conformidade e um ambiente de negócios pouco competitivo. A coexistência de múltiplos tributos sobre o consumo — como ICMS, ISS, PIS e COFINS — criava sobreposições e aumentava a carga burocrática para empresas e contribuintes. A substituição desses tributos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) representa uma tentativa de padronizar a tributação e aproximá-la dos modelos internacionais de IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

Outro achado fundamental foi o impacto da adoção do princípio do destino como critério de arrecadação. No modelo anterior, os tributos eram cobrados majoritariamente no estado de origem da mercadoria ou do serviço, favorecendo regiões mais industrializadas e estimulando a chamada guerra fiscal entre os estados. A transição para a tributação no destino redistribui a arrecadação, beneficiando estados consumidores e reduzindo incentivos para concessões arbitrárias de benefícios fiscais. No entanto, essa mudança gera resistências por parte de estados tradicionalmente arrecadadores, que poderão enfrentar perdas significativas de receita, exigindo mecanismos de compensação para equilibrar essa transição.

A reforma também trouxe mudanças significativas para a tributação da economia digital, um dos pontos mais controversos do sistema anterior. A ausência de regras claras para a tributação de serviços digitais, plataformas de *streaming*, *marketplaces* e publicidade *online* gerava um vácuo fiscal e dificultava a arrecadação sobre atividades intangíveis. Com a introdução do nexo digital, o Brasil passa a tributar essas operações com base na localização do consumidor, alinhando-se às recomendações da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e à prática adotada por diversas economias avançadas. No entanto, a implementação desse modelo dependerá de uma infraestrutura robusta de fiscalização e de um alinhamento com normas internacionais para evitar bitributação e evasão fiscal.

Além dessas mudanças estruturais, a pesquisa identificou que a implementação da nova estrutura tributária será um dos maiores desafios da reforma. A transição para o IBS e a CBS exige um período de adaptação tanto para o setor produtivo quanto para as administrações tributárias estaduais e municipais. A necessidade de integração dos sistemas de arrecadação, modernização dos processos tecnológicos e capacitação de servidores públicos será

determinante para que a reforma cumpra seus objetivos de simplificação e eficiência. Caso esses desafios não sejam superados, há o risco de que a nova configuração tributária mantenha entraves burocráticos ou crie novas distorções, comprometendo seus benefícios esperados.

Embora a simplificação da arrecadação, a adoção do princípio do destino e a tributação da economia digital sejam avanços inegáveis, a viabilidade dessas mudanças depende de fatores políticos, administrativos e estruturais que ainda estão em fase de adaptação e teste.

O princípio do destino, um dos pilares da reforma, busca corrigir distorções históricas e acabar com a guerra fiscal entre os estados. No entanto, essa transição apresenta efeitos colaterais que exigem uma gestão cuidadosa. Estados mais industrializados, que há décadas concentram a arrecadação tributária na origem da produção, podem enfrentar quedas expressivas de receita. Os mecanismos de compensação previstos na reforma podem mitigar parte dessas perdas no curto prazo, mas a longo prazo surgem questionamentos sobre a sustentabilidade dessas compensações e a capacidade dos estados afetados de reequilibrar suas finanças.

Além disso, um dos principais argumentos a favor da reforma foi a segurança jurídica e a previsibilidade fiscal, essenciais para um ambiente de negócios mais estável e atrativo. No entanto, a transição entre os sistemas pode gerar incertezas tanto para o setor produtivo quanto para os governos estaduais e municipais. A falta de clareza sobre a aplicação de algumas normas, aliada à possibilidade de judicialização de determinadas regras, pode resultar em uma fase de instabilidade antes que os benefícios da reforma sejam plenamente sentidos. A experiência de outros países que passaram por reformas semelhantes mostra que o período de adaptação pode ser longo e exigir ajustes constantes para evitar a criação de novas distorções.

Outro ponto de preocupação é a fiscalização e arrecadação do novo sistema, especialmente no que diz respeito à tributação digital. A introdução do nexo digital é um avanço, pois permite tributar empresas estrangeiras que prestam serviços no Brasil sem presença física no país. No entanto, a efetividade dessa medida dependerá da capacidade da Receita Federal de monitorar e cobrar tributos dessas empresas. Caso não haja uma estrutura tecnológica robusta e cooperação internacional eficaz, há o risco de evasão fiscal e dificuldades na aplicação das novas regras.

Além das questões técnicas e operacionais, a resistência política e setorial também representa um desafio significativo. Mudanças tributárias sempre geram realocações de receitas e impactos desiguais entre setores e regiões. Grupos que perderem benefícios fiscais ou enfrentarem aumento na carga tributária podem pressionar por revisões e exceções, o que pode

comprometer a neutralidade e a simplicidade do novo modelo. Sem um compromisso firme de governadores, prefeitos e legisladores com os princípios da reforma, há o risco de que sua implementação seja fragmentada ou enfraquecida por interesses políticos de curto prazo.

Por fim, a reforma se propõe a criar um sistema mais eficiente, transparente e justo, mas sua execução exige investimentos substanciais em modernização tecnológica, capacitação administrativa e estruturação de órgãos fiscalizadores. Sem essas medidas, os entraves burocráticos e operacionais podem reduzir os ganhos esperados, frustrando as expectativas de contribuintes e investidores.

Diante desse cenário, a reforma tributária representa um avanço necessário, mas ainda em construção. Seu sucesso dependerá de compromisso político, ajustes contínuos e um forte aparato de governança tributária.

Aspecto essencial desta reforma é o fato de afetar diretamente a governança tributária e as relações entre União, estados e municípios. A substituição de tributos como ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) redefine os fluxos de arrecadação e exige um novo modelo de coordenação entre os entes federativos. Se, por um lado, a reforma busca padronizar regras e eliminar distorções causadas pela guerra fiscal, por outro, a centralização da arrecadação e da gestão tributária pode gerar novas disputas políticas e desafios institucionais.

O impacto mais imediato na governança tributária está na criação do Conselho Federativo do IBS, órgão responsável por administrar a arrecadação e a distribuição do novo tributo. Esse modelo busca solucionar um dos principais problemas do sistema anterior: a fragmentação das regras tributárias estaduais e municipais, que geravam insegurança jurídica e disputas sobre incentivos fiscais. No entanto, o funcionamento desse conselho ainda suscita questionamentos sobre sua autonomia, sua eficiência operacional e o equilíbrio de poder entre os entes federativos. Estados e municípios com maior influência política podem tentar direcionar decisões em benefício próprio, o que pode gerar novas tensões na repartição das receitas.

Outro efeito importante da reforma é a redução da autonomia dos estados e municípios na política fiscal, uma vez que a gestão do IBS será compartilhada e as alíquotas estaduais não poderão ser alteradas unilateralmente. Essa mudança pode gerar resistência de governadores e prefeitos, que tradicionalmente utilizavam o ICMS e o ISS como instrumentos de atração de investimentos por meio de incentivos fiscais. Se, por um lado, a padronização das regras favorece a previsibilidade do sistema e reduz distorções na alocação de empresas, por outro, ela

limita a capacidade de estados e municípios de formular políticas fiscais próprias para estimular setores estratégicos da economia.

Além disso, a redistribuição da arrecadação com base no princípio do destino altera significativamente o equilíbrio fiscal entre os entes federativos. A reforma prevê mecanismos de compensação para mitigar os impactos negativos da transição, mas há dúvidas sobre a duração e a sustentabilidade dessas medidas. Caso os estados que perderem arrecadação não consigam reequilibrar suas contas a longo prazo, podem surgir pressões políticas para revisões do modelo ou para novas rodadas de incentivos fiscais disfarçados, reeditando distorções que a reforma tentou eliminar.

A governança tributária também será desafiada pela necessidade de integração tecnológica e administrativa entre os entes federativos. A criação de uma plataforma unificada de arrecadação, a digitalização dos processos fiscais e a automação da fiscalização serão essenciais para garantir que o novo sistema funcione de maneira eficiente e transparente. No entanto, muitos estados e municípios ainda carecem de infraestrutura e capacitação técnica para operar nesse novo ambiente digitalizado. Caso a transição não seja bem planejada, há o risco de que a arrecadação sofra instabilidades e de que as disputas entre os entes federativos se intensifiquem.

Ressalta-se também o papel da União como reguladora e mediadora de conflitos no novo modelo. Embora a reforma tenha sido estruturada para dar mais autonomia ao Conselho Federativo do IBS, a experiência brasileira demonstra que, em momentos de crise fiscal, a União frequentemente intervém na arrecadação e distribuição de receitas. Se o novo modelo não garantir regras claras de governança e mecanismos eficazes de resolução de disputas, há o risco de que conflitos entre estados e municípios levem a judicializações e paralisações na implementação da reforma.

Dessa forma, a governança tributária e o pacto federativo emergem como elementos centrais para o sucesso ou fracasso da reforma. Se os conflitos políticos e administrativos se sobrepuserem à cooperação federativa, há o risco de que o novo modelo reproduza velhos problemas ou crie novas desigualdades.

A reforma tributária promete impactos significativos na economia e na sociedade brasileira. Ao simplificar a arrecadação, reduzir a cumulatividade de impostos e garantir maior previsibilidade fiscal, o novo modelo tem potencial para atrair investimentos, estimular o empreendedorismo e reduzir desigualdades regionais. No entanto, os efeitos dessas mudanças

não serão uniformes e dependerão da capacidade do país de implementar o novo sistema de forma eficiente e equitativa.

No campo econômico, um dos efeitos mais relevantes que se espera da reforma é a redução do custo Brasil. O sistema tributário anterior era frequentemente citado como um dos principais entraves à competitividade, devido à sua complexidade, ao alto custo de conformidade e à insegurança jurídica. A substituição de múltiplos tributos pelo IBS e pela CBS busca simplificar a tributação sobre o consumo, tornando-a mais transparente e alinhada às práticas internacionais. Se bem implementada, essa mudança pode tornar o Brasil mais atrativo para investimentos estrangeiros e facilitar a inserção do país em cadeias globais de produção.

A tributação da economia digital é outro aspecto econômico de grande relevância. A ausência de regras claras sobre a tributação de serviços digitais no modelo anterior gerava lacunas fiscais e favorecia a evasão tributária por parte de grandes plataformas internacionais. Com a introdução do nexo digital, o Brasil passa a tributar empresas estrangeiras que operam no país, garantindo maior justiça fiscal. No entanto, essa mudança pode aumentar os custos para consumidores e pequenos empreendedores digitais, o que exige um acompanhamento cuidadoso para evitar impactos negativos na inclusão digital e na inovação.

Além dos efeitos econômicos, a reforma tributária tem implicações importantes no campo social. O sistema tributário brasileiro sempre foi marcado por um alto grau de regressividade, ou seja, os tributos sobre o consumo impactam proporcionalmente mais as camadas de menor renda. A adoção do IBS e da CBS pode reduzir essa regressividade ao criar um modelo mais uniforme e menos sujeito a distorções na distribuição da carga tributária. No entanto, os ganhos de equidade dependerão de políticas complementares, como a desoneração de bens essenciais e a compensação para famílias de baixa renda.

Outro impacto social relevante está no estímulo ao empreendedorismo e à formalização de negócios. Pequenos e médios empresários frequentemente enfrentavam dificuldades para lidar com o antigo sistema tributário, que era burocrático, oneroso e cheio de regras conflitantes. A simplificação promovida pela reforma pode reduzir esses entraves, incentivando a formalização e ampliando a base de arrecadação sem necessidade de aumento da carga tributária.

No entanto, a transição para o novo modelo pode gerar efeitos adversos no curto prazo, especialmente para setores que antes se beneficiavam de regimes especiais de tributação. Empresas que operavam sob incentivos fiscais estaduais ou municipais podem enfrentar aumentos de carga tributária, o que pode levar à necessidade de reajustes em suas estratégias

de precificação e operação. Caso essas empresas não consigam se adaptar rapidamente, há o risco de fechamento de postos de trabalho e redução da competitividade em determinados segmentos. Sem um planejamento adequado, políticas de transição bem estruturadas e um monitoramento contínuo de seus efeitos, há o risco de que as desigualdades regionais e setoriais se intensifiquem, em vez de serem reduzidas.

Apesar da abrangência da análise conduzida nesta dissertação, algumas limitações precisam ser reconhecidas, pois influenciam a extensão e a profundidade das conclusões apresentadas. Como a Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025 foram recentemente aprovadas, muitos de seus efeitos ainda não puderam ser mensurados empiricamente, o que torna a avaliação de seu impacto baseada, em grande parte, em projeções teóricas e em análises comparativas com experiências internacionais. Dessa forma, a pesquisa enfrentou restrições na disponibilidade de dados concretos sobre a implementação do novo modelo tributário e suas consequências diretas sobre arrecadação, crescimento econômico e distribuição de renda.

Uma das principais dificuldades metodológicas foi a imprevisibilidade da transição para o novo sistema, que envolve múltiplos fatores institucionais e econômicos. O sucesso da reforma dependerá de como os entes federativos reagirão às mudanças, de como o setor produtivo se adaptará ao novo regime e da estabilidade política que garantirá sua implementação sem retrocessos ou fragmentações. No entanto, como a transição ainda está em andamento, não foi possível avaliar os efeitos concretos da redistribuição da arrecadação entre estados e municípios, tampouco medir o impacto real da adoção do princípio do destino.

Outra limitação importante foi a dificuldade de estimar com precisão os impactos da tributação digital. A criação do nexo digital e a inclusão de plataformas estrangeiras na base de arrecadação são medidas inovadoras, mas a forma como essas empresas reagirão à nova estrutura ainda é incerta. Em alguns países que adotaram medidas semelhantes, observou-se um aumento da arrecadação, enquanto, em outros, houve repasse de custos para os consumidores ou até mesmo a saída de empresas do mercado. No Brasil, a falta de dados concretos sobre o comportamento do setor de tecnologia diante da reforma dificulta previsões mais precisas sobre os efeitos dessa mudança.

Além disso, a pesquisa enfrentou desafios na avaliação dos impactos setoriais da reforma. Embora a transição para um sistema mais simplificado de tributação sobre o consumo beneficie a economia como um todo, alguns setores podem ser afetados negativamente no curto prazo, especialmente aqueles que antes se beneficiavam de incentivos fiscais estaduais e

municipais. A falta de dados específicos sobre como diferentes setores estão se preparando para a nova tributação limita a capacidade de prever quais segmentos poderão sofrer retração e quais poderão ser impulsionados pelo novo modelo.

Por fim, a análise enfrentou limitações na avaliação da governança tributária e dos mecanismos de compensação federativa. Embora a reforma preveja medidas para evitar quedas abruptas de arrecadação em estados mais industrializados, a sustentabilidade desses mecanismos a longo prazo ainda é incerta. A experiência brasileira demonstra que medidas compensatórias frequentemente enfrentam resistência política e podem ser revistas ou extintas com o tempo. A ausência de estudos detalhados sobre a viabilidade financeira e a efetividade dessas compensações representa uma lacuna que precisará ser preenchida por pesquisas futuras.

Dessa forma, embora esta dissertação tenha buscado fornecer uma análise crítica e detalhada da reforma tributária, especialmente no que tange aos serviços digitais, há questões que ainda precisam ser aprofundadas conforme novos dados forem disponibilizados e a implementação do novo modelo avançar.

A complexidade da reforma tributária exige um monitoramento contínuo para que possíveis distorções sejam corrigidas e ajustes sejam feitos de maneira informada e eficaz. Nesse sentido, recomenda-se que futuras pesquisas se concentrem em três grandes eixos: impactos setoriais da reforma, comparações internacionais e efeitos sociais da tributação digital.

O primeiro eixo de pesquisa que merece aprofundamento é a avaliação dos impactos da reforma sobre setores específicos da economia. Embora a simplificação tributária e a adoção do princípio do destino tragam benefícios sistêmicos, nem todos os setores serão afetados da mesma maneira. Estudos detalhados sobre como cada segmento da economia se adapta ao novo modelo podem fornecer subsídios importantes para ajustes regulatórios que garantam que a reforma não crie novas desigualdades econômicas.

Outro ponto essencial para futuras pesquisas é a comparação entre o modelo brasileiro e experiências internacionais. Países que já passaram por processos de modernização tributária enfrentaram desafios semelhantes, e entender como outros governos lidaram com a redistribuição da arrecadação, a regulamentação da economia digital e a transição para um sistema mais simplificado pode trazer insights valiosos para o Brasil. Estudos comparativos poderiam avaliar, por exemplo, como a implementação do IVA em países da União Europeia foi conduzida, quais mecanismos de compensação federativa foram adotados em federações como o Canadá e quais modelos de tributação digital foram mais eficazes em garantir arrecadação sem desestimular investimentos no setor tecnológico.

Um terceiro eixo de pesquisa relevante é o impacto da tributação digital sobre consumidores e pequenas empresas. O nexos digital foi uma inovação necessária para garantir que grandes plataformas estrangeiras contribuam com impostos no Brasil, mas seus efeitos sobre o custo dos serviços digitais ainda são incertos. Dependendo da forma como as empresas ajustarem seus preços, pode haver aumento no custo de acesso a bens e serviços digitais, afetando diretamente microempreendedores, *startups* e consumidores de baixa renda. Estudos que avaliem como a tributação digital afeta a inclusão digital, o acesso a ferramentas tecnológicas e o desenvolvimento do setor de inovação poderão fornecer informações valiosas para ajustes na regulamentação da reforma.

Além desses eixos prioritários, outras questões também merecem atenção acadêmica, como o impacto da centralização da arrecadação no Conselho Federativo do IBS, a eficácia dos mecanismos de compensação entre estados e a capacidade da administração tributária brasileira de se adaptar à nova estrutura digitalizada.

Portanto, a Emenda Constitucional 132/2023 e a Lei Complementar 214/2025 representam uma tentativa ambiciosa de modernizar o sistema tributário brasileiro, trazendo mudanças estruturais com o potencial de tornar a arrecadação mais eficiente, previsível e equitativa. No entanto, como discutido ao longo desta pesquisa, o sucesso da reforma dependerá não apenas da qualidade das normas aprovadas, mas da forma como serão implementadas, monitoradas e ajustadas ao longo do tempo.

A reforma enfrenta desafios operacionais, resistências políticas e riscos de descompasso na redistribuição de receitas entre os entes federativos. Se não houver uma governança tributária eficaz e uma estrutura administrativa bem preparada, há o risco de que os entraves burocráticos e os conflitos federativos persistam, comprometendo os benefícios esperados.

Além disso, a tributação da economia digital, embora seja um avanço necessário para garantir justiça fiscal, exige um monitoramento rigoroso para evitar efeitos adversos no setor de tecnologia e inovação. Sem um equilíbrio adequado entre arrecadação e incentivos ao crescimento do mercado digital, o Brasil pode perder competitividade global e dificultar o acesso de pequenas empresas e consumidores a serviços essenciais.

Diante disso, o futuro da tributação no Brasil dependerá de três fatores principais:

1. Governança e estabilidade política: A implementação da reforma exigirá cooperação contínua entre União, estados e municípios, garantindo que o novo sistema funcione sem interferências políticas que possam comprometer sua eficácia. A solidez do

Conselho Federativo do IBS e a transparência na aplicação das novas regras serão determinantes para evitar conflitos federativos e manter a estabilidade fiscal;

2. Capacitação e modernização da administração tributária: A digitalização da arrecadação e a automação dos processos fiscais serão essenciais para garantir que a transição ocorra sem aumento da burocracia e sem novas ineficiências. Sem investimentos em tecnologia e capacitação dos agentes responsáveis pela fiscalização, a reforma pode falhar na prática, mesmo que suas diretrizes normativas sejam bem estruturadas;

3. Participação da sociedade civil e do setor produtivo: Para que a reforma alcance seus objetivos de justiça fiscal e eficiência econômica, é fundamental que a população, as empresas e os especialistas acompanhem sua implementação e pressionem por ajustes sempre que necessário. A criação de mecanismos de transparência e controle social pode garantir que as mudanças tributárias sejam conduzidas de maneira democrática e responsiva às necessidades da economia e da sociedade.

Além dos fatores institucionais e operacionais, é crucial considerar o papel transformador do Estado na implementação da reforma tributária. O Estado não deve ser visto apenas como agente arrecadador, mas como um promotor de desenvolvimento socioeconômico, capaz de utilizar a política tributária como instrumento de redução de desigualdades e de fomento à inovação. A capacidade do Estado em exercer essa função depende da construção de uma governança tributária que equilibre eficiência fiscal com sensibilidade às demandas sociais, promovendo uma tributação que não apenas arrecade, mas também redistribua oportunidades e potencialize o crescimento sustentável

Portanto, a reforma tributária de 2023 não deve ser vista como um ponto final, mas como o primeiro passo em um processo contínuo de aprimoramento do sistema fiscal brasileiro. As transformações econômicas e tecnológicas exigirão adaptações constantes, e o país precisará estar preparado para revisar e refinar suas políticas tributárias conforme novos desafios surgirem.

Outro aspecto que merece atenção é o potencial da reforma tributária para incorporar princípios de sustentabilidade, alinhando-se às tendências globais de tributação verde. A crise climática e a necessidade de transição para uma economia de baixo carbono impõem desafios

que ultrapassam a lógica tradicional da arrecadação fiscal. O Brasil, como um dos países com maior biodiversidade do planeta, tem a oportunidade de liderar iniciativas que vinculem a tributação ao desempenho ambiental, promovendo incentivos fiscais para práticas sustentáveis e penalidades para atividades que geram externalidades negativas ao meio ambiente. O debate sobre a reforma tributária, portanto, não pode se dissociar das questões ambientais e climáticas que definem o futuro da economia global.

Desse modo, a tributação do consumo de serviços digitais representa um dos principais desafios da economia do século XXI. A reforma tributária brasileira, ao adotar um modelo mais moderno e alinhado ao cenário global, abre caminho para um sistema mais justo e eficiente, mas sua implementação exigirá monitoramento contínuo, ajustes normativos e investimentos em tecnologia para evitar que novos gargalos burocráticos surjam. Se bem conduzida, essa mudança pode consolidar um sistema tributário mais transparente, competitivo e adaptado às exigências da economia digital, garantindo que a arrecadação fiscal acompanhe a evolução dos mercados e contribua para um desenvolvimento econômico mais justo e equilibrado.

Por fim, a reforma tributária deve ser analisada sob uma perspectiva ética, especialmente no que diz respeito à justiça fiscal em um contexto de crescente digitalização da economia. A tributação da economia digital não envolve apenas questões técnicas de arrecadação, mas também desafios relacionados à equidade na distribuição da carga tributária entre grandes corporações digitais e pequenos empreendedores locais. O risco de concentração de poder econômico por gigantes da tecnologia impõe a necessidade de um sistema tributário que promova a concorrência justa e que garanta que os benefícios da economia digital sejam amplamente distribuídos. A justiça fiscal, nesse sentido, torna-se um pilar para a construção de uma sociedade mais inclusiva e democrática.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. A cooperação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula. *Revista de Sociologia e Política*, v.24, 2005.
- ALTAZAR, Ubaldo César; MACHADO, Carlos Henrique. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva. *Revista Sequência*, v. 77, pág. 232-235, 2017, p. 234.
- ALVES, Maurício. Tributação Digital e os Desafios do Século XXI. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 4, pág. 128-145, 2022.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 345-348.

- ARRECHE, Marta. *Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia*. São Paulo em Perspectiva, pág. 17-26, 2004.
- AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Multinational Anti-Avoidance Law (MAAL): Guidance and Compliance*. Canberra: ATO, 2016.
- BARCA, Fabrizio. *Uma Agenda para uma Política de Coesão Reformada: Uma Abordagem Baseada no Local para Atender aos Desafios e Expectativas da União Europeia*. Comissão Europeia, 2009. p. 45.
- BATISTA Jr, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. Ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 254.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço: Guerras Fiscais e Precarização do Trabalho – A Face Perversa da Globalização e a Necessidade de uma Ordem Econômica Global Mais Justa*. São Paulo: Almedina, 2015.
- BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA Jr., Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Reforma tributária do consumo de 2023*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2024.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017
- BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2013.
- BIRD, Richard M.; GENDRON, Pierre-Pascal. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.
- BRASIL. Receita Federal. Reforma tributária: mudanças no sistema de tributação no Brasil. Brasília: Receita Federal, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/arquivos-e-imagens/ReformaTributariaPortugues.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- BRASIL. Senado Federal. Regulamentação da reforma vai à sanção com parte das alterações do Senado. Brasília: Senado Federal, 18 dez. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2024/12/18/regulamentacao-da-reforma-vai-a-sancao-com-parte-das-alteracoes-do-senado>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- BRASIL. Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). Câmara aprova reforma tributária. Brasília: Serpro, 2024. Disponível em: <https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2024/camara-aprova-reforma-tributaria>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, 2013, p. 106-121.
- BRUNO DE CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. *Nota Técnica do IPEA*, n. 54, jun. 2022. p. 14.

- CALMON, Sacha; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- CANEN, Doris. *Desafios na tributação das novas tecnologias: debates atuais*. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.
- CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. A matriz do adquirente e a economia digital no PLP 68/2024. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Nossa Reforma Tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 e do PLP 108/2024*. São Paulo: FGV, 2024. p. 440.
- CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 432.
- CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. O princípio do destino no IVA-Dual brasileiro. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, et al. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 432.
- CARPINETTI, Ana Carolina; MARINHO, Alice. *Os Desafios da Tributação no Consumo no Brasil*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2023. p. 253-294.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS: Teoria Geral do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- CARVALHO, Raul de Souza. *Regressividade no Sistema Tributário Brasileiro*. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 1, 2021. pág. 45-48.
- CARVALHO, Raul de Souza. *Tributação e Saúde: Desafios da Reforma Tributária no Brasil*. Revista Direito e Desenvolvimento, v. 2, 2023. pág. 78-80.
- CASTRO, Fábio Zambitte. *Tributação e Economia Digital: Desafios e Perspectivas no Brasil*. Revista de Direito Público, 2021. Disponível em: <https://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 05 jan 2025.
- CECCARONI, Clélia. *La fiscalità dell'economia digitale*. Alma Mater Studiorum - Università di Bologna, Dipartimento di Scienze Giuridiche, Corso di Laurea Magistrale em Giurisprudenza, 2019/2020. Tesi di Laurea em Diritto Tributário.
- CEFIS. *Reforma Tributária: desafios e oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024.
- CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS (CEFIS). *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024.

- CHIEZA, Rosa Ângela; PAIVA, Marco Aurélio; SANTOS, Jeferson. *Carga tributária e patrimônio no sistema tributário brasileiro: análise e propostas*. Revista de Administração Pública, v. 2, pág. 303-326, 2022.
- CLESCERI, Marco. *Fiscalidade da Economia Digital*. Bolonha: Il Mulino, 2020. p. 55-58.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Obrigação tributária: fundamentos e aplicações práticas*. V. I. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.
- COLLIER, Richard; DEVEREUX, Michael P.; VELLA, John. Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country. *World Tax Journal*. Vol. 13. No. 3. Amsterdam: IBFD, 2021.
- COMISSÃO EUROPEIA. *IVA e Mercado Único: Uma Abordagem Abrangente*. Bruxelas: União Europeia, 2019.
- COSTA, Camilla Fagner de Carvalho; VIEIRA, Jeferson de Castro. Teoria da Tributação Ótima: Contribuições para a Realidade Brasileira. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 25, n. 2, 2021.
- DELOITTE. *The Impact of the Multinational Anti-Avoidance Law in Australia*. Sydney: Deloitte Insights, 2018.
- DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 6, p. 20-22, São Paulo: IBDT, 2019.
- EBLING, Bjorn; SMITH, Stephen. Understanding Tax Coordination: The Case of the United States Sales Tax System. *International Tax and Public Finance*, v. 20, n. 4, p. 701-723, 2013.
- EC 132 - 2023. *Texto da Emenda Constitucional nº 132/2023 e análise técnica*. Câmara dos Deputados, 2023. p. 10-15.
- ECHEVERRI-GENT, John. *A economia política da redistribuição de renda: rumo à justiça e à equidade*. Journal of Economic Perspectives, 2021. p. 15-20.
- EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*. Brussels: EC, 2018.
- FLEURY, Eduardo. Estudo técnico sobre IVA Dual na PEC 110. *FCR Law Report*, 2023.
- FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. *Relatório sobre o Futuro do Emprego 2023*. Genebra: WEF, 2023. p. 45-48.
- GOBETTI, Sérgio W.; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária no Brasil: Diagnósticos e Propostas*. Brasília: IPEA, 2016. p. 34-36.

- GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina, 2022, p. 85-90.
- GRAETZ, Michael J. *Taxação da renda internacional: princípios inadequados, conceitos ultrapassados e políticas insatisfatórias*. New Haven: Yale University Press, 2016. p. 234-236.
- GRECO, Marco Aurélio. A importância de testes e transparência na implementação de sistemas tributários digitais. In: *Reforma Tributária e Modernização Econômica*. São Paulo: Almedina, 2024, p. 78-95.
- GRECO, Marco Aurélio. *Sistema Tributário e Segurança Jurídica no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022. p. 56-59.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Implicações do IBS na modernização tributária brasileira. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, 2024.
- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: RT.
- HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 161, 2024, p. 12.
- HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the *Era of the Digital Economy*, IBFD, 2015.
- INDIAN MINISTRY OF FINANCE. *Finance Act 2020: Equalization Levy Provisions*. New Delhi: Government of India, 2020.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade. Nota Técnica nº 54, junho de 2022, p. 19-21.
- JARDIM, Júlia Reusch Ianzer. *Simplificação versus progressividade na reforma tributária: uma análise da Emenda Constitucional nº 132/2023*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2024. p. 32-35.
- JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. *O nó da reforma tributária no Brasil: 1995-2008*. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 89, 2015, pág. 94.
- KPMG. *India's Equalization Levy 2.0: Key Insights and Global Implications*. Mumbai: KPMG Report, 2021.
- LEMOS, Breno Pascualote. *Para além da simplificação: dimensionando os impactos da reforma tributária na arrecadação do ISS nos municípios brasileiros*. *Contribuciones a Las Ciencias Sociales*, v.17, n.7, 2024, p. 2-3.
- LEMOS, Felipe Ribeiro; CONTÃO, Thalles da Silva. *Perspectivas e desafios da reforma tributária no Brasil*. *Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro*, v.12, 2023, p. 3-5.
- LOPES, Pedro Henrique. *Imposto sobre Serviços Digitais e o Critério de Destino*. Brasília: Revista Tributária, 2023, p. 89-92.

- LOTTA, Gabriela et al. *A Coordenação Federativa de Políticas Públicas: Uma Análise das Políticas Brasileiras nas Últimas Décadas*. Revista de Administração Pública, v. 4, 2016. pág. 102-104.
- Lula sanciona regulamentação da reforma tributária sobre consumo e reestrutura sistema de impostos. Folha de Boa Vista, 17 jan. 2025. Disponível em: <https://www.folhabv.com.br/economia/lula-sanciona-regulamentacao-da-reforma-tributaria-sobre-consumo-e-reestrutura-sistema-de-impostos/>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e Governança Tributária*. Brasília: ENAP, 2018.
- MACHADO, José Ângelo; SOARES, Márcia Miranda. *Federalismo e Políticas Públicas*. Brasília: Enap, 2018.
- MAGALHÃES, Diego de Castilho Suckow; VIEIRA, Ana Lúcia. *Direito, tecnologia e disrupção*. Revista de Ciências Jurídicas, 2018.
- MANEIRA, Eduardo. *Reforma tributária no Brasil – quando fazer e por que fazer*. In: GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital*. São Paulo: Almedina Brasil, 2022. p. 32-45.
- MARTINUZZO, José Antonio; LARA LEITE, Janaina Frechiani. *A digitalidade, a vivência pelas telas, a economia da atenção e o mercado do olhar*. Universidade Federal do Espírito Santo, 2021.
- MASUKO, Ana Clarissa. *Princípio do destino no comércio exterior de serviços: Desafios na era da economia digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- MCKINSEY GLOBAL INSTITUTE. *Inovação e Investimento em Mercados Emergentes*. Nova York: McKinsey, 2021.
- MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica tributária: a apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor agregado. *Revista de Economia Contemporânea*, v. 1, pág. 1-37, 2019.
- OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One and Pillar Two*. Paris: OECD Publishing, 2020.
- OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Paris: OECD Publishing, 2021.
- OCDE. *Administração Tributária 2021: Informações Comparativas sobre a OCDE e Outras Economias Avançadas e Emergentes*. Paris: OECD Publishing, 2021.
- OCDE. *Desafios fiscais na economia digital*. Paris: Publicação da OCDE, 2021.
- OCDE. *Diretrizes Internacionais de IVA/GST*. Paris: OCDE Publishing, 2021.
- OCDE. *Tax Policy Reforms 2021: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing, 2021.

- OCDE. *Tax Policy Reforms 2022: OECD and Selected Partner Economies*. Paris: OECD Publishing, 2022.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *Aspectos controvertidos da reforma tributária: na visão dos estados*. São Paulo: Almedina, 2022.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Enfrentar os desafios fiscais da economia digital, Ação 1 - Relatório Final de 2015. Projeto OCDE/G20 sobre erosão da base tributável e transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- PAES, Nelson Leitão. A implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os Estados. *Revista Brasileira de Economia*, v. 3, pág. 231-256, 2009.
- PIKETTY, Thomas. *Capital e Ideologia*. São Paulo: Intrínseca, 2020.
- PUGAS, Luiza Alves; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. *Impactos da reforma tributária no cenário fiscal brasileiro*. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, v.10, n.5, 2024, p. 5272-5273
- RAMOS, Edith Maria Barbosa.; RAMOS, Paulo Roberto Barbosa; QUEIROZ, Fernanda Dayane dos Santos.; CASTRO, Bruno Denis Vale. A autonomia financeira dos municípios no federalismo brasileiro. *E-Legis – Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados*, Brasília, DF, Brasil, v. 13, n. 32, p. 76–102, 2020. Disponível em: <https://e-legis.camara.leg.br/cefor/index.php/e-legis/article/view/550>. Acesso em: 02 jan. 2025.
- Reforma Tributária: Câmara aprova PLP 68/2024 com mudanças no sistema. Portal Contábeis, 06 jan. 2025. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/68655/reforma-tributaria-camara-aprova-plp-68-2024-com-mudancas-no-sistema/>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- REUSCH, Júlia. *Simplificação versus Progressividade na Reforma Tributária: Uma Análise da EC nº 132/2023*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2024.
- REZENDE, Fernando; PINTO, Vilma da Conceição. Tributação e o financiamento das responsabilidades do Estado. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Coord.). *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2024. p. 619.
- ROCHA, Sérgio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROCHA, Wesley. *Reforma Tributária em Pauta: Simplificação e Impactos Federativos*. São Paulo: Almedina, 2021.
- SALDANHA, Nelson Nogueira. *História das ideias políticas no Brasil*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2001.

- SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. *Tributação 4.0*. (Coleção IDP). Portugal: Grupo Almedina, 2020.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; e outros. *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024.
- SANTOS, Wellington Conceição Dos. *Reforma Tributária: Contextualização*. In: CEFIS. *Reforma Tributária: Desafios e Oportunidades*. São Paulo: CEFIS, 2024.
- SARLET, Ingo Wolfgang; PAMPLONA, Danielle. *Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023.
- SCHEINKMAN, José Augusto. *Geopolítica Tributária: desafios para a competitividade brasileira*. Editora Atlas, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Patrimônio: Créditos Tributários no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2021.
- SILVA, Maria Lúcia Falcão da. *Tributação e Educação: O Impacto da Reforma Tributária sobre Instituições de Ensino*. Revista Brasileira de Direito Tributário, v. 3, 2023.
- SIQUEIRA, Andressa de Bittencourt. *Tributação dos serviços digitais e a evolução normativa*. In: SIQUEIRA, Andressa; MARINHO, Alice (Coord.). *Tributação, tecnologia e direitos fundamentais*. Belo Horizonte: FGV, 2021.
- SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- SOARES, Márcia Miranda; MACHADO, José Ângelo. *Federalismo e políticas públicas*. Brasília: Enap, 2018.
- SOUSA, Moisés Pinheiro de. *Aspectos de Tributação de Produtos e Serviços na Economia Digital*. Juazeiro do Norte: Centro Universitário Doutor Leão Sampaio, 2023.
- STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade: como a sociedade dividida de hoje põe em risco nosso futuro*. Nova York: WW Norton, 2012.
- STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economia do Setor Público*. 4.ed. Nova York: WW Norton, 2015.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). ADI nº 930/DF. Decisão em 20 abr. 1995. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 5 jan. 2025.
- TAIT, Alan A. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1988.
- TANZI, Vito. *Tributação em um mundo integrador*. Washington, DC: Brookings Institution, 1995.

- TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *O ISSQN e a Importação de Serviços*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- TEIXEIRA, Alessandra Brandão. *Práticas Tributárias no Brasil e os Riscos de Evasão*. São Paulo: Saraiva, 2021.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To Split or not to Split: o Split Payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: IBDT, ano 40, nº 50, 1º quadrimestre de 2022, p. 27-46.
- TORRES, Heleno Taveira. *Reforma Tributária do Consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Editora Letramento, 2024.
- TORRES, Heleno Taveira. *Sistema Tributário Brasileiro: Estudos sobre Federalismo e Autonomia Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2020.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2016.
- TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Sumário executivo: resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária 2023*. Brasília: TCU, 2023.
- TRIBUTAÇÃO de serviços digitais e o impacto da reforma tributária no comércio eletrônico. Brinta, 2025. Disponível em: <https://www.brinta.com/pt/post/tributacao-de-servicos-digitais-e-o-impacto-da-reforma-tributaria-no-comercio-eletronico>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- TRIBUTAÇÃO digital avança pelo mundo. *Nota Alta ESPM*, 28 ago. 2020. Disponível em: <https://notaalta.espm.br/o-assunto-do-dia/tributacao-digital-avanca-pelo-mundo/>. Acesso em: 17 jan. 2025.
- TRIGUEIRO, Tainá Ribeiro; SANTOS, Ramon Tomás. *Uma tessitura sobre os impactos da reforma tributária no âmbito municipal*. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, v.9, n.10, 2023.
- ULIAM, Fellipe Oliveira. A análise da PEC 110/2019 no contexto brasileiro. *Revista Latino-Americana de Desenvolvimento*, v.6, n.1, 2024.
- UNESCO. *Inclusão digital para todos: colmatando a lacuna na economia digital*. Paris: UNESCO, 2021.
- U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. *The Made in America Tax Plan*. Washington, D.C.: U.S. Treasury, 2021.
- VETOS no texto da lei da reforma tributária impactam fundos e exportação. Valor Econômico, São Paulo, 17 jan. 2025. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2025/01/17/vetos-no-texto-da-lei-da-reforma-tributaria-impactam-fundos-e-exportacao.ghtml>. Acesso em: 17 jan. 2025.

VIEIRA, Amanda. *Reforma Tributária no Brasil: Simplificação e Modernização do Sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 12-15.

VIEIRA, Amanda; COSTA, Camilla Fagner. *Simplificação Tributária e Justiça Fiscal no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2023.

ZUBOFF, Shoshana. *A era do capitalismo de vigilância*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019.