

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O FIM DAS GUERRAS FISCAIS: A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO COMO INSTRUMENTO DE SIMPLIFICAÇÃO

TAX REFORM AND THE END OF TAX WARS: DESTINATION-BASED TAXATION AS A SIMPLIFICATION TOOL

Patrícia Adriani Hoch¹, Aline Orso Ludwig² e Raiane Felin Vestena³

RESUMO

O presente artigo analisa a relação entre a estrutura do sistema tributário brasileiro e a ocorrência das chamadas guerras fiscais, com ênfase na tributação na origem e seus efeitos sobre a competição entre entes federativos. Parte-se da constatação de que tributos sobre o consumo, como o ICMS e o ISS, ao serem parcialmente arrecadados na origem, incentivam a concessão de benefícios fiscais como estratégia de atração de investimentos, gerando distorções econômicas, insegurança jurídica e perda de eficiência arrecadatória. Nesse contexto, examinam-se os impactos da proposta de reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, composto pela CBS e pelo IBS, e adota o princípio da tributação no destino. A metodologia adotada é dedutiva, baseada na revisão de literatura sobre a reforma tributária, complementada pelas técnicas de pesquisa documental e bibliográfica. O estudo evidencia que a mudança no critério de arrecadação tende a mitigar a guerra fiscal, promover maior neutralidade tributária e simplificar o sistema. Contudo, também aponta desafios relacionados à preservação da autonomia federativa, à possibilidade de novas formas de competição fiscal e à necessidade de mecanismos de transição para garantir equilíbrio entre os entes. Conclui-se que a reforma representa um avanço significativo, mas seus resultados dependerão da adequada regulamentação e implementação.

Palavras-chave: Guerra fiscal; Imposto sobre Valor Agregado Dual; Reforma tributária; Simplificação; Tributação no destino.

ABSTRACT

This article analyzes the relationship between the structure of the Brazilian tax system and the occurrence of so-called tax wars, with an emphasis on taxation at the origin and its effects on competition between federative entities. It begins with the observation that consumption taxes, such as ICMS (State VAT) and ISS (Municipal Service Tax), when partially collected at the origin, encourage the granting of tax benefits as a strategy to attract investment, generating economic distortions, legal uncertainty, and loss of revenue collection efficiency. In this context, the impacts of the tax reform proposal introduced by Constitutional

1 Doutora em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM) e da Faculdade de Ciências Jurídicas de Santa Maria (UNISM). Integrante do Núcleo de Direito Informacional (NUDI), no Projeto intitulado: "Direitos Humanos, novas tecnologias e acesso global à justiça". Advogada. E-mail: patricia.adriani@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6906-3419>

2 Acadêmica do curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Técnica em mecânica pelo Instituto Federal do Rio Grande do Sul (Campus Ibirubá). Estagiária na 4ª Vara Federal da Subseção de Santa Maria. E-mail: alineludwig27@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-7494-7924>

3 Acadêmica do curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). Estagiária do Ministério Público Federal. Integrante do Núcleo de Direito Informacional (NUDI) da UFSM. E-mail: raai.vestena2@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-4984-2659>

Amendment No. 132/2023 are examined. This amendment establishes the Dual Value Added Tax (VAT) model, composed of CBS (Contribution on Goods and Services) and IBS (Integrated Sales Tax), and adopts the principle of destination-based taxation. The methodology adopted is deductive, based on a literature review on tax reform, complemented by documentary and bibliographic research techniques. The study shows that the change in the collection criterion tends to mitigate tax wars, promote greater tax neutrality, and simplify the system. However, it also points to challenges related to preserving federal autonomy, the possibility of new forms of fiscal competition, and the need for transitional mechanisms to ensure balance between entities. It concludes that the reform represents significant progress, but its results will depend on proper regulation and implementation.

Keywords: Tax war; Dual Value Added Tax; Tax reform; Simplification; Destination-based taxation.

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo, apresenta historicamente elevados níveis de complexidade, fragmentação normativa e distorções econômicas. Entre os principais problemas estruturais, destaca-se a chamada “guerra fiscal”, fenômeno caracterizado pela competição entre entes federativos por meio da concessão de benefícios fiscais, com o objetivo de atrair investimentos privados e ampliar a arrecadação.

Essa dinâmica está diretamente relacionada ao modelo de tributação na origem, adotado no âmbito de tributos como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), de competência estadual, e o ISS (Imposto sobre Serviços), de competência municipal. Ao permitir que parte da arrecadação seja apropriada pelo ente onde se localiza a produção ou a prestação do serviço, o sistema cria incentivos para que Estados e municípios utilizem a política tributária como instrumento de disputa econômica. Como consequência, verifica-se a intensificação da concorrência fiscal, frequentemente acompanhada de insegurança jurídica, perda de eficiência arrecadatória e distorções na alocação de recursos.

Diante desse cenário, a Emenda Constitucional nº 132/2023 introduz uma profunda reformulação do sistema tributário brasileiro, propondo a adoção de um modelo de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) Dual e a substituição da tributação na origem pelo princípio do destino. Essa mudança busca não apenas simplificar o sistema, mas também reduzir os incentivos à guerra fiscal, promovendo maior neutralidade e equilíbrio federativo, com a extinção do ICMS e do ISS e consequente substituição pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

No que se refere à metodologia, o presente estudo adota o método dedutivo, partindo-se da análise geral da estrutura do sistema tributário brasileiro e de seus problemas históricos para a compreensão dos efeitos específicos da reforma tributária. Quanto à abordagem, trata-se de uma pesquisa qualitativa, baseada na análise bibliográfica e documental, em especial a Emenda Constitucional nº 132/2023. O procedimento técnico utilizado consiste na revisão de literatura, com o objetivo de sistematizar e interpretar criticamente as contribuições teóricas existentes sobre o tema.

Nesse contexto, o presente artigo tem como objetivo geral analisar a relação entre a estrutura de tributação na origem, adotada no sistema tributário brasileiro, especialmente por meio do ICMS e do ISS, e a ocorrência das guerras fiscais entre os entes federativos, avaliando os potenciais efeitos da adoção do princípio da tributação no destino, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, como instrumento de simplificação e racionalização do Sistema Tributário Nacional. Para tanto, tem-se como objetivos específicos: a) caracterizar o modelo de tributação na origem e sua relação com as guerras fiscais; b) analisar o modelo IVA Dual e o princípio da tributação no destino introduzidos pela EC nº 132/2023; e c) analisar os potenciais impactos e desafios decorrentes da reforma tributária para o federalismo fiscal brasileiro.

O problema de pesquisa que orienta o estudo: qual é a relação entre a estrutura tributária brasileira e a ocorrência das guerras fiscais, e quais os potenciais impactos da adoção da tributação no destino como instrumento de simplificação e racionalização do sistema? Parte-se da hipótese de que a adoção do princípio da tributação no destino, por meio do modelo IVA Dual instituído pela EC nº 132/2023, tende a mitigar significativamente as guerras fiscais entre os entes federativos, promovendo maior neutralidade tributária e equilíbrio no federalismo fiscal brasileiro, ainda que sem eliminar integralmente os riscos de novas formas de competição fiscal.

Para a fluidez da compreensão, dividiu-se o artigo em duas partes. Na primeira analisa-se a lógica da tributação na origem e as guerras fiscais. Já na segunda estuda-se a adoção do sistema IVA dual e da tributação no destino e quais são os impactos no sistema tributário brasileiro. Por fim, enfrenta-se os desafios de implementação da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 no Sistema Tributário Brasileiro.

2 METODOLOGIA

O presente estudo classifica-se, quanto à natureza, como uma pesquisa qualitativa, uma vez que busca compreender e interpretar fenômenos jurídicos e econômicos a partir da análise de suas relações, sem o emprego de instrumentos estatísticos ou quantitativos. Quanto aos objetivos, trata-se de pesquisa descritiva e explicativa. Descritiva na medida em que caracteriza o modelo de tributação na origem e o fenômeno das guerras fiscais; e explicativa ao buscar compreender as causas e os efeitos da adoção da tributação no destino pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

No que se refere ao método de abordagem, adota-se o método dedutivo, partindo-se de premissas gerais como a estrutura do federalismo fiscal brasileiro e os princípios que orientam a tributação sobre o consumo para a análise de consequências específicas, notadamente os potenciais impactos da reforma tributária sobre as guerras fiscais e o equilíbrio federativo. Essa escolha se justifica pela natureza jurídico-dogmática do objeto de estudo, que demanda raciocínio lógico-sistemático a partir de normas e categorias teóricas consolidadas.

Quanto ao procedimento técnico, utiliza-se a pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica fundamenta-se na revisão e análise crítica da doutrina especializada em Direito Tributário, com ênfase em obras que tratam da tributação sobre o consumo, do federalismo fiscal e da reforma tributária. A pesquisa documental, por sua vez, abrange a análise de fontes primárias, especialmente a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 116/2003, a Lei Complementar nº 214/2025 e a Constituição Federal de 1988.

Os critérios de seleção das fontes pautaram-se pela relevância temática, pela atualidade e pela confiabilidade acadêmica e jurídica. No campo doutrinário, priorizaram-se obras de autores reconhecidos na área do Direito Tributário brasileiro, além de artigos publicados em periódicos científicos especializados. No campo legislativo, foram selecionados os diplomas normativos diretamente relacionados ao objeto do estudo, com preferência pelas fontes primárias em detrimento de fontes secundárias ou interpretativas de menor rigor.

A estratégia de interpretação adotada é a análise crítica e sistemática das fontes, orientada pela relação entre o modelo de arrecadação tributária e o comportamento dos entes federativos. Busca-se, a partir da articulação entre os referenciais teóricos e o conteúdo normativo, compreender como o desenho institucional do sistema tributário influencia a dinâmica da competição fiscal e de que forma a reforma introduzida pela EC nº 132/2023 reconfigura esse cenário. Optou-se por não realizar análise de dados primários como entrevistas ou levantamentos empíricos dado que o objeto de pesquisa é de natureza eminentemente jurídico-normativa e doutrinária, adequadamente investigado por meio da revisão bibliográfica e documental.

3 A LÓGICA DA TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM E AS GUERRAS FISCAIS

A Constituição Federal de 1988 instituiu o modelo federativo de organização do Estado brasileiro, assegurando autonomia política e financeira à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. No âmbito fiscal, essa descentralização se materializa na repartição de competências tributárias, permitindo que cada ente institua tributos conforme as materialidades constitucionalmente previstas. Nesse contexto, destaca-se o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, cuja arrecadação representa parcela significativa das receitas locais, influenciando inclusive decisões empresariais quanto à localização de suas atividades (Pereira; Câmara, 2020).

Conforme dispõe o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, a competência para instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços (ISS) pertence, via de regra, ao Município onde está localizado o estabelecimento prestador.

Essa lógica fundamenta-se na premissa de que o ente tributante responsável por fornecer a infraestrutura necessária para o funcionamento da empresa (vias públicas, segurança, iluminação) deve ser o beneficiário da respectiva receita. Além disso, o ISS constitui uma das principais fontes de arrecadação

municipal, de modo que sua relevância ultrapassa o financiamento das atividades estatais e influencia diretamente as decisões empresariais quanto à localização de suas atividades econômicas (Pereira; Câmara, 2020). Todavia, esse modelo acabou por fomentar a denominada “guerra fiscal”, na qual Municípios reduzem alíquotas com o objetivo de atrair a instalação formal de empresas em seus territórios.

Essa dinâmica evidencia uma relação ambivalente, na qual, ao mesmo tempo em que o tributo sustenta a atuação estatal, também se torna instrumento de competição entre os entes municipais, que disputam tanto a definição do local de incidência quanto a atração de contribuintes por meio de incentivos fiscais (Pereira; Câmara, 2020).

Diante desse cenário, verifica-se que o sistema de tributação atual, pautado no recolhimento de impostos na origem, favorece práticas de competição fiscal, na medida em que determinados Municípios, valendo-se de sua competência constitucional, diminuem os percentuais aplicáveis ao cálculo do imposto para atrair empresas. Ocorre que, em muitos casos, tais empreendimentos mantêm nesses locais apenas uma “existência cartorial”, uma vez que realizam efetivamente suas atividades em outros Municípios, escolhendo a sede unicamente em razão da menor carga tributária. Como consequência, há um evidente desvirtuamento da finalidade legal do tributo.

Assim, a guerra fiscal municipal não apenas compromete a arrecadação e a autonomia dos entes locais, mas também afeta o equilíbrio do próprio pacto federativo, produzindo efeitos que se estendem a toda a coletividade, o que evidencia a necessidade de análise dos mecanismos jurídicos destinados à sua contenção (Pereira; Câmara, 2020).

A chamada guerra fiscal, por sua vez, pode ser compreendida como um fenômeno característico do federalismo brasileiro, no qual entes federativos passam a adotar estratégias competitivas com o objetivo de atrair investimentos privados para seus territórios. Nesse contexto, Paulsen e Mello definem a guerra fiscal nos seguintes termos:

A guerra fiscal pode ser entendida como um litígio existente entre os estados-membros e o Distrito Federal, em razão da concessão de forma unilateral de incentivos fiscais, de maneira diversa da estampada na Constituição Federal de 1988, ou seja, não respeitando os convênios entre as unidades federativas, regulamentado pela lei complementar n. 24 de 1975, que fora recepcionada pela Constituição, por força do art. 34, §§ 4º, e 5º do ADCT (PAULSEN; MELLO, 2012, p. 423 apud ESPÍNDULA, 2018, p. 7).

Tal fenômeno surge, em grande medida, das assimetrias existentes entre os entes e da insuficiência de mecanismos eficazes de coordenação federativa, o que favorece a adoção de práticas concorrenciais (Pereira; Câmara, 2020). Essa dinâmica se estrutura a partir da concessão de incentivos que reduzem o custo de instalação e operação das empresas, tornando determinadas localidades mais atrativas em relação a outras. Assim, a guerra fiscal não se limita a uma disputa tributária formal, mas representa uma verdadeira competição entre governos, que buscam ampliar sua base econômica e, consequentemente, sua arrecadação futura (Nascimento, 2008).

Nesse contexto, a guerra fiscal se manifesta principalmente por meio da concessão de benefícios fiscais, financeiros e creditícios. Tais incentivos podem assumir diversas formas, como isenções, reduções de tributos, créditos presumidos, e outros mecanismos que, direta ou indiretamente, reduzem a carga tributária das empresas beneficiadas (Nascimento, 2008). Em outras palavras, “considera-se como incentivo fiscal toda e qualquer forma de vantagem fiscal a determinado contribuinte, independentemente de sua denominação” (Caliendo, 2019, p. 812, apud, Pereira; Câmara, 2020). Essa multiplicidade de instrumentos evidencia que a competição entre os entes federativos não ocorre apenas no campo tributário estrito, mas envolve um conjunto mais amplo de políticas voltadas à atração de investimentos. Dessa forma, a guerra fiscal deve ser entendida como uma estratégia complexa, que articula diferentes mecanismos de intervenção estatal na economia.

Além disso, a guerra fiscal possui um caráter cumulativo e dinâmico, na medida em que a concessão de incentivos por um ente federativo tende a provocar reações por parte dos demais. Isso gera um ciclo de competição crescente, no qual os Estados passam a oferecer benefícios cada vez mais expressivos para não perder investimentos para outras regiões. Como resultado, configura-se um ambiente de concorrência fiscal intensa, que pode comprometer a racionalidade das políticas e reduzir a eficiência do sistema tributário. Nesse sentido, a guerra fiscal deixa de ser uma medida pontual de estímulo econômico e passa a representar uma prática estrutural do federalismo brasileiro, com implicações relevantes para o equilíbrio entre os entes federativos (Nascimento, 2008).

Diante desse cenário, a relação entre a guerra fiscal e os tributos sobre o consumo no Brasil - o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS) -, é fundamental para compreender a lógica competitiva que se estabelece entre os entes federativos.

No caso do ICMS, imposto de competência estadual, o modelo brasileiro apresenta uma característica estrutural que favorece diretamente a ocorrência da guerra fiscal: a cobrança dividida. Isso porque a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, ao mesmo tempo em que condicionou a concessão de benefícios fiscais relacionados ao tributo à deliberação conjunta entre os entes federativos (Espíndula, 2018).

Nesse sentido, o ICMS deixa de desempenhar exclusivamente sua função arrecadatória e passa a ser utilizado como instrumento de política econômica. A própria estrutura do imposto estimula comportamentos estratégicos por parte dos Estados, que passam a conceder benefícios fiscais com o objetivo de tornar seus territórios mais atrativos.

A partir dessa constatação, percebe-se que a guerra fiscal não é um fenômeno contingente, mas sim um resultado direto do desenho do sistema tributário brasileiro. A possibilidade de arrecadação na origem induz os Estados a adotarem políticas de incentivo fiscal, como a concessão de créditos presumidos, isenções e reduções de base de cálculo do ICMS. Essas medidas, embora possam gerar ganhos pontuais de arrecadação e atração de investimentos, acabam por intensificar a competição entre os entes federativos, criando um ambiente de disputa permanente e descoordenada.

Além disso, na medida em que a concessão de benefícios por um estado provoca reações por parte dos demais, que passam a adotar medidas semelhantes para não perder competitividade, o resultado é uma escalada de incentivos fiscais que, além de comprometer a eficiência do sistema tributário e fragilizar a arrecadação pública como um todo, gera grande insegurança jurídica e desafios que afetam a Federação, como a renúncia de vultosa receita pelos Estados e o litígio entre os entes federados, evidenciando um problema que desafia o federalismo brasileiro (Espindula, 2018).

Essa renúncia de vultosa receita pelos Estados se materializa, entre outros aspectos, na denominada “glosa” de créditos de ICMS, mecanismo por meio do qual determinados entes federativos buscam reagir aos incentivos fiscais concedidos por outros Estados. Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado Segundo (2026, p. 269):

Essa extrema dificuldade, aliada a alguma omissão da União no uso extrafiscal de seus tributos para reduzir desigualdades regionais, atendendo a objetivos fundamentais da República [...], fez com que os Estados passassem a conceder tais incentivos, algumas vezes de forma disfarçada, outras com maior explicitude, como forma de atrair contribuintes (e investimentos) para os seus territórios. Paralelamente, passaram os Estados, também, a adotar formas, nem sempre legítimas, de combater os incentivos concedidos pelos demais, a exemplo da “glosa” de créditos imposta àqueles que adquiriam mercadorias de contribuintes “acusados” de serem beneficiados com incentivos nos Estados vizinhos [...] Essa situação, claramente inconstitucional (tanto a concessão do incentivo como a cobrança do imposto no Estado de destino das mercadorias, que de uma forma ou de outra não poderia fazer jus a ele), passou a ser apelidada de “guerra fiscal”.

No âmbito municipal, o ISS, imposto de competência ampla, também pode ser inserido nessa lógica de competição fiscal. Trata-se de um imposto incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, cuja arrecadação está vinculada, em regra, ao local do estabelecimento prestador (Paulsen, Melo, 2022).

Essa característica cria incentivos para que os Municípios adotem políticas tributárias voltadas à atração de empresas prestadoras de serviços, especialmente aquelas de maior porte ou com alta capacidade contributiva. Assim como ocorre com o ICMS, o ISS pode ser utilizado como instrumento de política econômica, por meio da redução de alíquotas ou da concessão de benefícios fiscais.

Além da utilização do ISS como instrumento de política econômica pelos Municípios, a própria definição do critério espacial do tributo contribui para a intensificação dos conflitos federativos e da insegurança jurídica. Isso porque, conforme observa Sílvia Helena Gomes Piva (2012, p. 145, apud Paulsen, Melo, 2022, p. 106):

Contudo, é visível que esse aspecto espacial implícito do ISSQN - local da prestação do serviço - na prática tem-se mostrado como um critério de difícil operacionalização, dado o número elevado de Municípios da nossa Federação, gerando dúvida na aplicação das leis ordinárias municipais, causando a guerra fiscal entre Municípios e, conseqüentemente, a insegurança jurídica.

Essa extensão da lógica competitiva ao ISS reforça a ideia de que a guerra fiscal não se restringe ao âmbito estadual, mas constitui um fenômeno mais amplo, associado à própria estrutura descentralizada do sistema tributário brasileiro. Tanto no caso do ICMS quanto do ISS, observa-se que os tributos sobre o consumo são utilizados como instrumentos de disputa por investimentos e arrecadação, o que desvirtua, em certa medida, sua função original. Assim, a relação entre guerra fiscal e esses tributos evidencia como o desenho institucional pode influenciar o comportamento dos entes federativos, contribuindo para a formação de um ambiente de competição fiscal contínua (Silveira; Passos; Guedes, 2018).

A análise conjunta da guerra fiscal, enquanto estratégia de atração de investimentos por meio de benefícios tributários, e da estrutura dos tributos sobre o consumo - especialmente ICMS e ISS - permite compreender um efeito sistêmico relevante: a intensificação da competição entre Estados e Municípios tende a gerar não apenas distorções econômicas, mas também insegurança jurídica e perda de eficiência arrecadatória. Como demonstrado anteriormente, a utilização desses tributos como instrumentos de política econômica desloca sua função primordial - a arrecadação - para uma lógica concorrencial, na qual os entes federativos disputam bases produtivas por meio da concessão de incentivos (Nascimento, 2008; Silveira; Passos; Guedes, 2018).

Essa dinâmica competitiva se manifesta, em grande medida, pela concessão unilateral de benefícios fiscais, sobretudo no âmbito do ICMS. Estados, buscando atrair empresas e ampliar sua arrecadação futura, passam a adotar políticas tributárias diferenciadas, muitas vezes sem observar os mecanismos de coordenação federativa. Conforme aponta Nascimento (2008), a guerra fiscal envolve uma escalada de incentivos, na qual os entes federativos reagem às políticas uns dos outros, criando um ambiente de concorrência contínua. Esse cenário é potencializado pelo próprio desenho do ICMS, que, ao permitir a apropriação de receitas na origem, incentiva os Estados a atrair atividades produtivas para seus territórios (Silveira; Passos; Guedes, 2018).

No âmbito municipal, o ISS também contribui para essa lógica, ainda que em menor escala. A possibilidade de fixação de alíquotas dentro de determinados limites legais permite que municípios adotem estratégias semelhantes, reduzindo a carga tributária para atrair prestadores de serviços. Diante disso, o próprio ordenamento constitucional passou a estabelecer mecanismos voltados à contenção da competição fiscal entre os entes municipais, especialmente para evitar a concessão de benefícios capazes de comprometer a arrecadação e o equilíbrio federativo.

Nesse contexto, o art. 88 do ADCT fixou parâmetros mínimos para a tributação do ISS, impedindo que os Municípios utilizassem reduções excessivas da carga tributária como instrumento de atração econômica. A medida buscou limitar práticas desonerativas que poderiam estimular disputas fiscais semelhantes às já verificadas no âmbito do ICMS, marcado pela concessão unilateral de incentivos e pelos frequentes conflitos entre os entes federados. Sobre o tema, Ives Gandra da Silva Martins destaca que a previsão de uma alíquota mínima para o ISS possui justamente a finalidade de restringir

a guerra fiscal entre Municípios, impedindo a adoção de políticas tributárias excessivamente reduzidas que comprometam a harmonia do pacto federativo (Martins, 2011 apud Paulsen, Melo, 2022).

Assim, tanto Estados quanto municípios passam a atuar de forma competitiva, utilizando o sistema tributário como ferramenta de disputa econômica. Essa fragmentação de políticas fiscais reforça a ausência de coordenação e intensifica os efeitos negativos da guerra fiscal.

Um dos principais reflexos dessa competição é a insegurança jurídica. A concessão de benefícios fiscais, especialmente no caso do ICMS, frequentemente ocorre à margem das normas que regulam a matéria, o que resulta na contestação judicial desses incentivos. Como consequência, empresas que se beneficiam dessas políticas passam a operar em um ambiente de incerteza, sujeito à eventual invalidação dos benefícios concedidos. Essa instabilidade compromete a previsibilidade das relações econômicas e pode desestimular investimentos de longo prazo, contrariando o objetivo inicial das políticas de incentivo (Nascimento, 2008).

Além disso, a competição fiscal compromete a eficiência arrecadatória. A concessão de benefícios fiscais implica renúncia de receitas que nem sempre é compensada por ganhos econômicos efetivos. A guerra fiscal tende a gerar uma espécie de “corrida para baixo”, na qual os entes federativos reduzem progressivamente sua carga tributária para manter sua competitividade, o que pode resultar em perdas líquidas de arrecadação. Esse processo é agravado pela estrutura do ICMS, que incentiva a disputa pela origem da produção, reforçando a utilização do tributo como instrumento de competição, e não como mecanismo eficiente de financiamento do Estado (Silveira; Passos; Guedes, 2018).

Outro efeito relevante dessa dinâmica é a distorção na alocação de recursos econômicos. Ao basear a atração de investimentos na concessão de benefícios fiscais, os entes federativos influenciam decisões empresariais que passam a considerar prioritariamente vantagens tributárias, em detrimento de fatores econômicos mais consistentes. Conforme aponta Nascimento (2008), essa lógica compromete a racionalidade econômica, uma vez que os investimentos deixam de ser direcionados para as regiões mais eficientes e passam a seguir incentivos fiscais artificiais. Isso reduz a produtividade global e prejudica o funcionamento do mercado.

A própria estrutura do sistema tributário contribui para esse cenário. A incidência parcial do ICMS na origem cria incentivos institucionais para a competição entre Estados, estimulando a adoção de políticas fiscais agressivas. Essa característica impede que o tributo cumpra plenamente sua função como imposto sobre o consumo, reforçando seu uso como instrumento de disputa federativa. Assim, o desenho do sistema tributário não apenas permite, mas também incentiva a ocorrência da guerra fiscal.

Em síntese, a competição entre Estados e municípios, impulsionada pela utilização do ICMS e do ISS como instrumentos de política econômica, resulta em um cenário marcado por insegurança jurídica, perda de eficiência arrecadatória e distorções na alocação de recursos. Nesse contexto, a ausência de coordenação federativa transforma o sistema tributário em um espaço de disputa por

bases econômicas, dificultando a construção de um modelo mais eficiente, estável e equilibrado de tributação, o que mostra a necessidade de que a reforma tributária seja implementada, como se verá no próximo tópico.

4 ADOÇÃO DO SISTEMA IVA DUAL E DA TRIBUTAÇÃO NO DESTINO: OS IMPACTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Emenda Constitucional 123 de 2023, chamada de “Reforma Tributária”, prevê para o Brasil a adoção de um sistema de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) Dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de prerrogativa dos Estados e Municípios. Estatisticamente, o IVA é utilizado em 174 dos 193 países reconhecidos pela ONU e é internacionalmente reconhecido como o melhor modelo de tributação do consumo. Esse modelo foi adotado originalmente na Europa e os países que o implementaram a partir da década de 90 costumam chamar o IVA de GST - *Goods and Services Tax* (Imposto sobre Bens e Serviços) (Brasil, 2024).

Diante desse cenário, faz-se necessário compreender a natureza desse sistema de tributação, o qual se conceitua como uma modalidade de tributação que incide sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia de produção e comercialização de bens e serviços (Mello, 2025).

Como já mencionado anteriormente, o sistema IVA Dual será dividido em CBS e IBS, transformando o sistema tributário brasileiro, na medida em que prevê a unificação de tributos, pois promove a substituição de cinco tributos, quais sejam: PIS (Programa de Integração Social), Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), que serão substituídos pela CBS. Já no caso do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), de competência estadual, e do ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza), esses serão substituídos pelo IBS, de competência dos entes estaduais e municipais. Além disso, disciplina uma alíquota única e busca evitar a chamada tributação em cascata (Mello, 2025).

A reforma, por meio da Emenda a Constituição nº 132/2023, contempla também a criação do Imposto Seletivo (IS), a qual autoriza a tributação sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (Brasil, 2023).

Logo, esse imposto federal, de caráter estritamente regulatório, busca desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, por meio de alíquotas progressivas, a exemplo de bebidas alcoólicas e do cigarro. Exatamente por esse motivo, tal imposto tem sido conhecido como o “imposto do pecado”.

Nesse sentido, leciona o doutrinador Silva Martins (2025, p. 460), no tocante à incidência do IS sobre bebidas alcoólicas:

O desenho apropriado do IS é fundamental para que o imposto cumpra sua função de desincentivar o consumo excessivo de bebidas alcoólicas para proteger a saúde da população. A abordagem tributária que combina alíquotas ad valorem e ad rem reflete um esforço consciente nesse sentido e está alinhada às boas práticas internacionais voltadas a promover a saúde pública.

O design progressivo das alíquotas, que aumentam de acordo com o teor alcoólico dos produtos, busca desestimular o consumo excessivo, ao mesmo tempo em que oferece um modelo de tributação mais equitativo e adaptado às dinâmicas de mercado e aos desafios de saúde associados ao consumo de álcool.

Assim, tal imposto de caráter repressivo tem o objetivo de desestimular, por meio da cobrança extra, o consumo desse tipo de produto.

Com isso, evidencia-se que com a junção dos impostos municipais e estaduais, o poder fiscalizatório aumentará, sendo que terão dois entes federativos fiscalizando o mesmo imposto. Não obstante, é imperioso destacar, como foco principal desse artigo científico, que tanto a CBS quanto o IBS terão tributação de destino e não de fonte como ocorre atualmente, ou seja, os tributos serão destinados ao ente onde estão localizados os consumidores dos bens ou dos serviços.

O IBS e a CBS terão administração separada, mas serão regulamentados por uma lei complementar que estabelecerá para ambos os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, imunidades e regras de não cumulatividade e creditamento (Gasperin, 2025).

Ademais, o Brasil, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, introduziu no texto constitucional princípios estruturantes voltados à orientação e à regulação do funcionamento do sistema de arrecadação fiscal, os quais passam a desempenhar papel central na conformação do Sistema Tributário Nacional, conforme se extrai do seguinte dispositivo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos (Brasil, 2023).

Nesse contexto, evidencia-se que o Sistema Tributário Nacional passa a ser orientado sob a égide de outros cinco princípios (além daqueles já previstos na Constituição em matéria tributária) como a: a) simplicidade, a qual relaciona-se com a criação de mecanismos de racionalização (simplificação) que tornem a norma tributária mais fácil de ser compreendida e aplicada em massa (Alexandre; Arruda, 2024, p. 21); b) a transparência, que está ligada ao direito à informação e à democracia participativa (Alexandre; Arruda, 2024, p. 24); c) a justiça tributária, que está relacionada à equidade na distribuição da carga tributária, destacando-se nesse sentido a criação da cesta básica nacional de alimentos (Alexandre; Arruda, 2024, p. 25), a qual está prevista no art. 8º, da EC nº 132/23⁴; d)

⁴ Importa destacar, neste ponto, que uma lei complementar deverá definir quais serão os produtos alimentícios que farão parte dessa cesta, com Imposto sobre o Valor Agregado zero, de acordo com a reforma (Brasil, 2023).

a cooperação, que funda-se na ideia de que a relação entre Fisco e contribuintes deve ser pautada pela colaboração e mútua compreensão dos interesses de ambos. Também visa a parceria entre administrações fiscais (Alexandre; Arruda, 2024, p. 26) e, por fim, e) a defesa do meio ambiente, considerando que com a reforma tributária, a defesa do meio ambiente, que já era considerada um princípio geral da ordem econômica, passou a ser também princípio geral do Sistema Tributário Nacional (Alexandre; Arruda, 2024, p. 29).

Destaca-se, ainda, a diretriz de mitigação da regressividade, bem como valores correlatos, como a neutralidade tributária. Tal princípio foi instituído pela Emenda à Constituição 132/2023 e é reforçado no art. 2º da Lei Complementar nº 214/2025 ao positivar que: “O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar” (Brasil, 2025).

Sobre a neutralidade tributária, tem-se o seguinte entendimento:

Um imposto é dito neutro quando ele não altera decisões dos agentes econômicos. As famílias não mudam, em razão do imposto, nem a composição nem as quantidades de bens e serviços que adquirem. A existência do imposto neutro não leva as empresas a mudarem os métodos de produção ou comercialização, nem a decisão de comprar localmente ou importar, nem a escolha entre produzir ou terceirizar, nem as decisões sobre o uso de mão de obra. O imposto neutro gera receita sem distorcer as decisões econômicas (Coelho, apud Silva Martins, 2025, p. 95).

Em vista disso, pode-se afirmar que a neutralidade visa a não distorção das decisões de caráter econômico, levando ao imposto não ser o fator determinante para a localização de um investimento, promovendo uma equanimidade no sistema tributário Brasileiro.

Atualmente, o regime de tributação na origem favorece a formação de um ambiente propício à competitividade entre os entes federativos, especialmente no que se refere ao ICMS e ao ISS, como visto no tópico anterior. Tal dinâmica acaba por produzir efeito contrário ao objetivo da norma, que seria assegurar o retorno da receita tributária ao ente arrecadador de origem. Como consequência, surgem diversos prejuízos, dentre os quais se destacam as guerras fiscais, já mencionadas anteriormente. Com a reforma tributária, entretanto, a expectativa é de que essa realidade seja modificada. Nessa perspectiva, o pesquisador Moisés Coimbra (2025) apresenta o seguinte entendimento:

A guerra fiscal entre estados gerou desequilíbrios federativos e distorções econômicas, incentivando a instalação de centros de distribuição e fábricas não pela lógica de mercado, mas por vantagens tributárias. Com a tributação no destino, essa prática perde sentido, pois os incentivos concedidos por estados produtores deixarão de impactar diretamente a arrecadação, redistribuindo o poder de atratividade econômica.

A partir dessa perspectiva, a tributação no destino pode ser compreendida como o modelo em que a competência arrecadatória é atribuída ao ente federativo onde ocorre o consumo dos bens

e serviços, assegurando que a receita tributária seja destinada à localidade do destinatário final (Brasil, 2024).

Assim, a adoção da tributação no destino para o Sistema Tributário Brasileiro representa uma grande mudança, observando principalmente os princípios da cooperação, uma vez que para os entes, em especial estaduais e municipais, o fator de origem não será mais relevante para a definição do *quantum* o contribuinte deve recolher de tributo, pois o recolhimento será feito aplicando a lei vigente do ente em que se dá o consumo, pondo fim à guerra fiscal, colocando em evidência o princípio da neutralidade.

Somado a isso, na implementação do Sistema IVA Dual é possível perceber uma possível redução de conflitos entre os Entes Federativos e o Contribuinte, tendo em vista que uma das propostas da Reforma Tributária é também justamente a unificação de alíquotas, não tendo mais ganhos efetivos com as distorções tributárias no enquadramento de quaisquer itens.

Por todo o exposto, percebe-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023) adotou o modelo de tributação no destino, pelo qual o recolhimento dos tributos passa a ocorrer no local em que se verifica o consumo da operação, e não mais no local onde o contribuinte desenvolve suas atividades econômicas. Em outras palavras, deixa de ser relevante a localização do estabelecimento do prestador ou fornecedor, assumindo centralidade o destino final do bem ou serviço, isto é, o local onde se consuma a operação tributável.

Dessa forma, projeta-se uma simplificação do sistema tributário, na medida em que a alteração do critério de arrecadação - da origem para o destino - contribui para uma maior harmonização federativa. Conforme destaca Montenegro (2022, s/p):

A mudança no critério de arrecadação, ou seja, da origem para o destino, tem o condão de gerar uma equalização fiscal federativa, reduzindo as disparidades entre receitas e demandas por serviços públicos nos Estados e municípios brasileiros.

A adoção da tributação no destino no Brasil encontra paralelo em experiências internacionais consolidadas, especialmente no modelo europeu de IVA. Na União Europeia, a transição para o princípio do destino nas operações entre países-membros demonstrou ser eficaz na redução de práticas de concorrência fiscal predatória, ao desvincular a arrecadação do local de produção e transferi-la para o local do consumo (Silveira; Passos; Guedes, 2018). Essa experiência sugere que o modelo adotado pela Emenda Constitucional nº 132/2023 possui fundamentos consistentes, ainda que sua efetividade no contexto brasileiro dependa de fatores institucionais específicos, como a capacidade de coordenação entre os mais de 5.500 municípios e a robustez dos mecanismos de governança do Comitê Gestor do IBS.

Do ponto de vista prático, estudos sobre a redistribuição de receitas decorrente da mudança para o destino indicam que estados com maior densidade populacional e mercado consumidor expressivo como São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro tendem a se beneficiar relativamente, enquanto

estados com forte base exportadora e industrial podem enfrentar quedas na arrecadação própria (Goularti, 2025). Essa reconfiguração reforça a necessidade dos mecanismos de transição previstos na própria Emenda Constitucional nº 132/2023, que estabelece um período gradual até 2033, justamente para permitir o ajuste das finanças públicas subnacionais. Nesse sentido, a efetividade do novo modelo não se mede apenas pela extinção formal das guerras fiscais, mas pela capacidade do Estado brasileiro de gerir a redistribuição de receitas sem comprometer a autonomia e a sustentabilidade financeira dos entes federativos.

Assim, conclui-se que a adoção da tributação no destino tende a mitigar as guerras fiscais, promovendo maior neutralidade e racionalidade ao Sistema Tributário Nacional. Verifica-se, dessa forma, que a Reforma Tributária tem como objetivo propor um sistema tributário mais transparente, simplificando o processo de arrecadação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços. O foco, é, portanto, a tributação sobre o consumo. Dito isso, se faz relevante a análise dos impactos da reforma tributária no Brasil como um todo, o que se pretende no próximo tópico.

5 OS IMPACTOS (E DESAFIOS) DA EMENDA CONSTITUCIONAL nº 132 DE 2023 NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Reforma Tributária estabelecida pela Emenda Constitucional nº 132, em 2023 (Brasil, 2023), atualmente se encontra em fase de testes, após com o início da cobrança de alíquotas parciais. A partir de 2027 as novas regras começam a valer de fato. Segundo explica o portal Contábeis (2026, s/p):

A transição para o novo sistema de tributação sobre o consumo no Brasil terá início em 1º de janeiro de 2026, com a fase piloto da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O processo será gradual e se estenderá até 2032, com a aplicação integral das novas regras a partir de 2033.

Segundo informam os especialistas, 2026 marca o início da fase piloto da CBS e IBS, sendo que o primeiro ano de transição terá caráter experimental. As alíquotas serão simbólicas - CBS de 0,9% e IBS de 0,1% - e o recolhimento não será definitivo (Contábeis, 2026, s/p).

Um dos principais impactos decorrentes da reforma tributária, em apreço, consiste na padronização normativa dos tributos sobre o consumo. Conforme previsto no art. 149-B da Constituição Federal, o IBS e a CBS passam a compartilhar as mesmas hipóteses de incidência, bases de cálculo, sujeitos passivos, regimes tributários e regras de não cumulatividade e creditamento. Essa uniformização legislativa busca promover maior simplicidade, transparência e segurança jurídica, reduzindo a complexidade que historicamente marcou o Sistema Tributário Brasileiro.

Trata-se de um avanço legislativo relevante, na medida em que a multiplicidade de normas e interpretações divergentes sempre figurou como um dos principais entraves à eficiência econômica e à previsibilidade das relações jurídicas. Nesse contexto, destaca-se também o fortalecimento do

princípio da neutralidade tributária, considerado um dos pilares do modelo IVA Dual. Sobre os objetivos da unificação tributária, destaca-se:

A unificação de alíquotas federais, municipais e estaduais acabará com inúmeras distorções da tributação do consumo. Esta alíquota propõe: (i) diminuir de forma direta e drástica a regressividade no consumo; (ii) acabar com a guerra fiscal de Estados e Municípios, (iii) tornar a alocação de recursos e das empresas mais eficiente; (iv) reduzir a complexidade do sistema atual; (v) eliminar a cumulatividade do atual sistema; (vi) desonerar completa dos investimentos e das exportações, (vii) aumentar a transparência para os consumidores acerca da carga de tributos embutida nos produtos; (viii) estimular a formalização (Rocha, 2021, p. 14).

Entretanto, apesar das inovações introduzidas, a estrutura do IBS preserva, em certa medida, a autonomia dos entes federativos. O desenho constitucional do tributo estabelece uma competência compartilhada, permitindo que Estados, Distrito Federal e Municípios fixem suas próprias alíquotas por meio de legislação específica. Ainda que tais alíquotas devam ser uniformes para todas as operações com bens e serviços, a possibilidade de variação entre os entes implica que a carga tributária final será resultante da soma das alíquotas estabelecidas por cada nível federativo. Nesse cenário, considerando a existência de mais de 5.500 municípios no Brasil, abre-se espaço para estratégias de planejamento tributário em âmbito local, o que pode comprometer, em certa medida, o ideal de neutralidade (Coutinho; Feitosa; Alves, 2024).

Essa característica revela uma tensão inerente ao modelo adotado: ao mesmo tempo em que se busca uniformizar e simplificar o sistema, preserva-se a autonomia federativa, o que pode gerar novos focos de competição fiscal. Embora a reforma tenha expressamente vedado a concessão de benefícios e incentivos fiscais relacionados ao IBS, a possibilidade de fixação de alíquotas próprias pelos entes subnacionais pode estimular uma nova dinâmica concorrencial, especialmente no âmbito municipal. (Coutinho; Feitosa; Alves, 2024).

Tal preocupação decorre do fato de que a guerra fiscal historicamente produziu efeitos negativos sobre a eficiência econômica e a produtividade nacional, ao induzir a instalação de investimentos em localidades nem sempre adequadas do ponto de vista econômico. Além disso, a multiplicidade de regimes especiais e benefícios setoriais contribuiu para o aumento da complexidade tributária, dos custos de conformidade e da insegurança jurídica (Rocha, 2021).

Nesse sentido, há o risco de que a chamada “guerra fiscal” não seja completamente eliminada, mas apenas deslocada para outras formas de disputa, agora centradas na definição das alíquotas e nas estratégias de atração de investimentos (Coutinho; Feitosa; Alves, 2024).

Outro impacto significativo da Emenda Constitucional nº 132/2023 diz respeito à alteração do critério de arrecadação, com a substituição da tributação na origem pelo princípio do destino. Essa mudança redefine a forma como as receitas tributárias são distribuídas entre os entes federativos, transferindo a arrecadação das regiões produtoras para as regiões consumidoras. Tal reconfiguração busca corrigir distorções históricas do sistema anterior, no qual Estados e Municípios com maior

capacidade produtiva concentravam parcela significativa das receitas, em detrimento de regiões com maior densidade populacional e demanda por serviços públicos.

Sob essa perspectiva, o novo modelo tende a favorecer entes federativos com grandes mercados internos, ao mesmo tempo em que impõe desafios para Estados e Municípios com forte base industrial e exportadora. Embora essa redistribuição contribua para uma maior equidade fiscal, ela também suscita preocupações quanto à sustentabilidade financeira de determinadas unidades federativas, especialmente aquelas que dependiam da arrecadação na origem para equilibrar suas contas públicas. Dessa forma, torna-se imprescindível a implementação de mecanismos de transição e compensação, capazes de mitigar os impactos negativos decorrentes dessa mudança estrutural (Goularti, 2025).

Além disso, a alteração do critério de arrecadação promove uma reconfiguração do próprio conflito federativo. Se, no modelo anterior, a disputa entre os entes concentrava-se na concessão de benefícios fiscais e na atração de bases produtivas, o novo arranjo desloca o foco do conflito para aspectos institucionais, como as regras de governança, os mecanismos decisórios e os critérios de distribuição das receitas. Em outras palavras, a competição entre Estados e Municípios tende a se manifestar menos na dimensão tributária direta e mais no âmbito da gestão e da administração do sistema (Goularti, 2025).

Diante disso, o quadro abaixo visa sistematizar os impactos positivos e negativos da reforma tributária, até então constatados e analisados de forma pormenorizada no presente estudo:

Quadro 1 - Comparação entre os impactos positivos e negativos sobre a reforma tributária.

Reforma tributária	
Impactos positivos	Impactos negativos
Evidencia-se a padronização normativa dos tributos sobre o consumo.	A estrutura do IBS preserva, em certa medida, a autonomia dos entes federativos, o que pode gerar novos focos de competição fiscal.
Ocorre maior simplificação dos tributos.	A chamada “guerra fiscal” não será completamente eliminada.
Há um fortalecimento do princípio da neutralidade tributária (um dos pilares do IVA Dual).	A redistribuição relacionada à alteração no critério de arrecadação suscita preocupações quanto à sustentabilidade financeira de determinadas unidades federativas.
Há uma alteração do critério de arrecadação, com a substituição da tributação na origem pelo princípio do destino (maior equidade fiscal).	
A alteração do critério de arrecadação promove uma reconfiguração do próprio conflito federativo.	

Fonte: Elaborado pelas autoras (2026).

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma reestruturação profunda do sistema tributário brasileiro, com impactos relevantes nas esferas jurídica, econômica e federativa, gerando desafios importantes para sua implementação. Ao instituir o IVA Dual e adotar a tributação no destino, a reforma busca superar distorções históricas, simplificar o sistema e promover maior

neutralidade. Contudo, a partir do quadro acima exemplificado, constata-se que a preservação da autonomia federativa e os desafios inerentes à redistribuição de receitas indicam que os efeitos da reforma dependerão, em grande medida, da forma como será implementada e regulamentada. Assim, embora represente um avanço significativo, a reforma não elimina por completo os riscos de competição fiscal e conflitos entre os entes federativos, mas inaugura uma nova fase na dinâmica do federalismo fiscal brasileiro, trazendo inúmeros desafios para o cenário tributário no país.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo deste artigo permite concluir que a guerra fiscal constitui um fenômeno estrutural do Sistema Tributário Brasileiro, diretamente relacionado ao modelo de tributação na origem adotado pelos principais tributos sobre o consumo. A possibilidade de apropriação de receitas no local da produção ou da prestação de serviços cria incentivos para que estados e municípios utilizem a política tributária como instrumento de competição, resultando em distorções econômicas, insegurança jurídica e perda de eficiência arrecadatória.

Como demonstrado, essa dinâmica competitiva não apenas compromete a racionalidade do sistema tributário, mas também afeta negativamente o ambiente econômico, ao induzir decisões empresariais baseadas em vantagens fiscais artificiais, em detrimento de critérios de eficiência produtiva. Além disso, a fragmentação normativa e a multiplicidade de regimes tributários intensificam a complexidade do sistema, elevando custos de conformidade e dificultando a previsibilidade das relações jurídicas.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma tentativa legislativa relevante de superação dessas disfunções históricas, trazendo inúmeros impactos positivos, sobretudo ao instituir o modelo de IVA Dual, implementando o IBS e a CBS, e adotar o princípio da tributação no destino. A alteração do critério de arrecadação configura um dos aspectos mais significativos da reforma, na medida em que desloca o foco da tributação para o local do consumo, reduzindo os incentivos à concessão de benefícios fiscais e, conseqüentemente, à guerra fiscal. Com isso, busca-se promover maior neutralidade tributária, alinhando o sistema brasileiro às melhores práticas internacionais.

Ademais, a unificação de tributos e a padronização de regras relativas à incidência, base de cálculo e creditamento tendem a contribuir para a simplificação do sistema e para o fortalecimento da segurança jurídica. Esses elementos são essenciais para a melhoria do ambiente de negócios, uma vez que reduzem incertezas e custos operacionais, favorecendo investimentos e o desenvolvimento econômico sustentável.

Contudo, a reforma não elimina integralmente os desafios inerentes ao federalismo fiscal brasileiro. A preservação da autonomia dos entes federativos, especialmente no que diz respeito à fixação de alíquotas do IBS, pode dar margem a novas formas de competição, ainda que menos intensas e mais

reguladas do que no modelo anterior. Nesse sentido, a guerra fiscal pode não ser completamente extinta, mas transformada, assumindo novas configurações dentro dos limites estabelecidos pela reforma.

Outro ponto que merece destaque refere-se à redistribuição das receitas tributárias entre os entes federativos. A adoção da tributação no destino tende a beneficiar regiões com maior densidade populacional e mercado consumidor mais robusto, ao passo que Estados e Municípios com forte base produtiva podem enfrentar perdas relativas de arrecadação. Essa reconfiguração exige a implementação eficaz de mecanismos de transição e compensação, de modo a assegurar o equilíbrio federativo e evitar desequilíbrios fiscais que possam comprometer a prestação de serviços públicos.

Além disso, a efetividade da reforma dependerá, em grande medida, da qualidade de sua regulamentação infraconstitucional e da capacidade de coordenação entre os entes federativos. A criação de instâncias de governança eficientes, transparentes e cooperativas será fundamental para garantir a operacionalização adequada do novo sistema e para prevenir conflitos institucionais.

Portanto, conclui-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 representa um avanço significativo na busca por um sistema tributário mais simples, eficiente, transparente e alinhado aos princípios da neutralidade e da justiça fiscal, como demonstrado. Todavia, seus resultados concretos não são automáticos, estando condicionados à forma como será implementada e aplicada na prática, eis que existem impactos negativos também associados à reforma tributária. Assim, mais do que um ponto de chegada, a reforma tributária inaugura uma nova etapa no processo de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, exigindo acompanhamento contínuo, ajustes institucionais e compromisso federativo para que seus objetivos sejam plenamente alcançados.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma tributária**. EC 132/2023. São Paulo: JusPodivm, 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025. Acesso em: 14 maio 2026.

BRASIL. **Reforma Tributária: Perguntas e Respostas**. Disponível em https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 23 abr. 2026.

COIMBRA, Moises R. **Reforma tributária vs tributação no destino e sua relação logística**. Portal da Reforma Tributária, 24 abr. 2025. Disponível em: <https://www.reformatributaria.com/opinio/re-forma-tributaria-vs-tributacao-no-destino-e-sua-relacao-logistica/>. Acesso em: 14 maio 2026.

CONTÁBEIS. **Reforma Tributária: entenda as etapas da transição desde CBS e IBS até o IVA dual**. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/72291/reforma-tributaria-confira-o-cronograma-da-transicao-ate-2033/>. Acesso em: 26 abr. 2026.

COUTINHO, Jairo Henrique de Farias Matos; FEITOSA, Rodrigo Jorge; ALVES, Rafael Santos. O IBS e a perspectiva de guerra fiscal entre os municípios. **Revista de Direito Tributário da APET**, [S. l.], n. 50, p. 367-391, 2024.

ESPÍNDULA, Michele Cesar. A guerra fiscal entre os estados membros da federação em relação ao ICMS: o papel dos três poderes. In: **TRIBUTAÇÃO, direitos fundamentais e desenvolvimento**. São Paulo: Blucher, 2018. p. 564-586. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/article-details/11-21228/>. Acesso em: 3 maio 2026.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; LACERDA, Nélcio. **A questão da guerra fiscal: uma breve resenha**. Brasília: [s. n.], 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2026.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Estrutura de harmonização normativa do IBS e da CBS: apontamentos iniciais. **Revista Consultor Jurídico**, 2025.

GOULART, Juliano Giassi. Comparativo de antes e depois da reforma tributária. **Revista NECAT - Revista do Núcleo de Estudos de Economia Catarinense**, Florianópolis, v. 4, n. 7, p. 55-74, 2015.

MELLO, Anderson. **IVA dual: o que é e como vai funcionar o imposto previsto na Reforma Tributária**. Tax Group Intelligence, 2024. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/iva-dual-o-que-e-e-como-vai-funcionar-o-imposto-previsto-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 23 abr. 2026.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, p. 677-706, dez. 2008.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto L. **ISS: CF e LC 116 Comentadas - 2ª Edição 2022**. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2022. E-book. p.106. ISBN 9786555598940. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555598940/>. Acesso em: 11 maio 2026.

PEREIRA, Carlos André Maciel Pinheiro; CÂMARA, Luana Lira da. A guerra fiscal no âmbito dos municípios: o fratricídio em torno do ISSQN. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, Natal, v. 13, n. 1, p. 45-64, ago./dez. 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/21304>. Acesso em: 3 maio 2026.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário** - 16ª Edição 2026. 16. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026. E-book. p.269. ISBN 9786559778515. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778515/>. Acesso em: 11 maio 2026.

SILVA, Martins, Ives Gandra da; DANIEL, Moreti,; PIMENTA, Felix, T. **Reforma tributária: perspectivas e impactos jurídicos**. Barueri: Manole, 2025, p. 95-460. *E-book*. p.460. ISBN 9788520469835. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788520469835/>. Acesso em: 14 maio 2026.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. Reforma tributária no Brasil: por onde começar? **Saúde em Debate**, Rio de Janeiro, v. 42, n. esp. 3, p. 212-225, nov. 2018.

WESLEY, Rocha. **Reforma tributária em pauta**. São Paulo: Almedina Brasil, 2024. E-book. p.14. ISBN 9786556272658. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556272658/>. Acesso em: 12 maio 2026.