

A era da tributação no destino, entre promessas e desafios

17/09/2025

A reforma tributária brasileira, marcada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e Lei Complementar nº 214/2025, inaugura uma nova era na tributação do consumo ao criar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). No centro dessa transformação está a adoção do princípio do destino, que redefine a lógica de incidência dos tributos e a aplicação do critério espacial.

Para entender essa revolução, precisamos revisitar a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de Paulo de Barros Carvalho, que desdobra a norma tributária em critérios essenciais. O critério espacial (Ce) é um pilar que determina o local de concretização do evento tributável. Ele não se confunde com o domínio de vigência da lei (território de validade), mas é o marco preciso dentro desse domínio que identifica o lugar da conduta juridicamente relevante. O critério espacial busca a unidade, ou seja, que um evento, mesmo que se desdobre em múltiplos locais, tenha um único lugar para fins de tributação.

A liberdade do legislador para definir o critério espacial não é ilimitada. Ela é balizada por diversas restrições, como a distribuição de competências constitucionais que ligam o critério espacial à materialidade tributável; o princípio da territorialidade, que delimita a atuação da lei tributária ao domínio espacial do ente federativo; a impossibilidade de alterar conceitos de direito privado utilizados pela Constituição para definir competências tributárias (artigos 109 e 110 do CTN); as normas gerais de Direito Tributário estabelecidas por leis complementares; e os tratados internacionais, que podem influenciar a determinação do lugar do tributo em operações transnacionais para evitar a dupla tributação.

Historicamente, a tributação do consumo no Brasil, especialmente o ICMS, baseava-se no princípio da origem, ou seja, o imposto era devido no local de produção da mercadoria ou do início da prestação do serviço. Essa lógica, embora aparentemente simples, gerou complexidades e distorções, como a notória “guerra fiscal”. Estados e municípios competiam por investimentos oferecendo incentivos fiscais, o que desorganizava a alocação de recursos e concentrava a arrecadação nas regiões produtoras em detrimento das consumidoras. A complexidade do ICMS, com sua multiplicidade de alíquotas e regimes, tornava o cumprimento das obrigações acessórias um fardo pesado. Mesmo a tentativa de dividir a competência tributária entre origem e destino para operações interestaduais a consumidor final, conforme o Art. 155, §2º da Constituição, adicionava camadas de complexidade, gerando, em alguns casos,



dois fatos jurídicos tributários com seus próprios lugares de incidência para uma única operação econômica.

Com a reforma, o critério espacial do IBS e da CBS é o local de destino da operação, conforme detalhado na Lei Complementar nº 214/2025. Essa mudança visa um sistema mais neutro e eficiente, buscando tributar onde o consumo termina. O artigo 11 da LC nº 214/2025 estabelece o “local da operação” com regras específicas para diferentes tipos de transações, cobrindo uma vasta gama de bens e serviços:

- **Bens móveis materiais:** para vendas presenciais, o local de entrega ou disponibilização do bem. Em operações não presenciais (e-commerce), o local de entrega final indicado pelo adquirente. Para veículos automotores, o domicílio principal do destinatário. Bens apreendidos ou com documentação inidônea são tributados onde se encontram fisicamente.
- **Bens imóveis e imateriais relacionados a imóveis:** o local onde o imóvel está situado, incluindo operações com imóveis, bens móveis imateriais relacionados a imóveis e serviços prestados fisicamente sobre imóveis.
- **Serviços:** para serviços prestados fisicamente sobre pessoa física ou fruídos presencialmente, é o local da prestação. Para organização de eventos, o local do evento. Transportes de passageiros, o local de início do transporte. Transportes de cargas, o local da entrega ao destinatário. Serviços de comunicação, o local de instalação do terminal. Demais serviços e bens móveis imateriais onerosos, o domicílio principal do adquirente; não onerosos, o domicílio do destinatário.
- **Serviços de água, gás canalizado e energia elétrica:** para consumo final, o local da disponibilização. Para geração, transmissão, distribuição e comercialização, o local do estabelecimento principal do adquirente. Aquisições multilaterais de energia, o domicílio do agente com balanço energético devedor. Transporte dutoviário de gás natural, o estabelecimento principal do fornecedor (entrada no duto) ou do adquirente (saída do duto).

Spacca

A definição de “domicílio principal” é fundamental, especialmente para operações digitais, sendo baseada em cadastros unificados (CPF, CNPJ, CIB) com integração e compartilhamento obrigatório de dados entre as administrações tributárias. A lei prevê a responsabilização do adquirente em caso de informações incorretas que resultem em subpagamento. Embora detalhada, a LC 214/2025 criou um dispositivo complexo para a definição do lugar da incidência, com 27 regras-matrizes focadas no critério espacial, o que pode gerar incertezas na aplicação.

A transição do ICMS para o IBS representa uma mudança radical. Enquanto o ICMS estava atrelado à origem e gerava a guerra fiscal, o IBS foca integralmente no destino, buscando alcançar os seguintes pilares, embora com desafios:



1. Não cumulatividade plena e a neutralidade fiscal: idealizadas para permitir o aproveitamento integral do crédito do imposto em todas as etapas da cadeia, sua implementação prática apresenta complexidades significativas. A promessa de uma tributação neutra pode ser mitigada por elementos como a vedação de crédito em determinadas circunstâncias, a existência de operações isentas ou imunes no meio da cadeia, o regime diferenciado para optantes do Simples Nacional (que impede a apropriação de créditos por seus adquirentes), a multiplicidade de regimes específicos e diferenciados, a dependência do crédito ao pagamento efetivo do tributo e as potenciais dificuldades operacionais do split payment. Estes fatores representam obstáculos à plena concretização dos objetivos de simplificação e desoneração da cadeia produtiva.

2. Fim da guerra fiscal: A arrecadação migrará para os estados e municípios consumidores, objetivando eliminar o incentivo a benefícios fiscais na origem e promover uma distribuição mais equitativa da receita. A EC 132/2023 proíbe novos incentivos fiscais. Contudo, a longa transição na distribuição de receitas (até 2077) e a criação de fundos de compensação (Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional) podem se tornar novos focos de disputa política, e a manutenção de benefícios existentes até 2032 prolonga as distorções.

3. Simplificação da base de cálculo e alíquota: a promessa é de um sistema simples, transparente, com base de incidência ampla e poucas alíquotas. No entanto, a EC e a LC introduzem complexidades: quatro categorias de alíquotas (padrão, reduzida em 30%/60%, zero), multiplicidade de regimes específicos do artigo 11, e um longo e intrincado período de transição que manterá um cenário de alta complexidade tributária por muitos anos.

Reengenharia profunda

As implicações jurídicas e econômicas da mudança de paradigma são profundas. Para as empresas, a promessa é de neutralidade fiscal e simplicidade. Contudo, a própria estrutura legal pode gerar cumulatividade residual, e os custos iniciais de adaptação de sistemas e processos são significativos. Do ponto de vista jurídico-operacional, espera-se simplificação do cumprimento das obrigações.

Para os estados e municípios, a mudança representa uma revolução na distribuição da arrecadação, com a receita migrando para os entes consumidores. Mecanismos de compensação e um longo período de transição são previstos para mitigar os impactos negativos, mas a gestão desses fundos pode se tornar um novo foco de disputa. A autonomia legislativa dos entes federados sobre os impostos de consumo será significativamente reduzida, o que, embora visto como perda de autonomia, promete maior segurança jurídica.

Para a arrecadação, a expectativa é de aumento da eficiência e da base tributável, com redução da sonegação e informalidade. A centralização da administração do IBS em um Comitê Gestor Nacional visa otimizar a fiscalização. Contudo, a criação de um novo órgão centralizado pode enfrentar desafios de governança e coordenação, e a complexidade das regras pode dificultar a fiscalização e arrecadação em um primeiro momento.

Em conclusão, a reforma tributária, ao introduzir o IBS e consolidar a tributação no destino, promove uma reengenharia profunda do critério espacial na tributação do consumo. Essa mudança objetiva migrar da complexidade e distorções da tributação na origem para a simplicidade e neutralidade e principalmente, por fim na guerra fiscal. Os desafios inerentes a essa transição são inegáveis, especialmente na redefinição das competências federativas e na necessidade de sistemas de administração fiscal robustos.

Embora a reforma traga a promessa de não cumulatividade plena e o fim da guerra fiscal, a concretização desses objetivos dependerá da superação de complexidades operacionais, da gestão transparente dos fundos de compensação e da capacidade de evitar o surgimento de novas formas de competição fiscal ou de cumulatividade residual. A mudança radical do critério espacial do IBS (no destino), busca a segurança jurídica e a efetividade na arrecadação para um ambiente de negócios mais previsível no Brasil.

Referências

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível [aqui](#).

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. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível [aqui](#).

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Resumo técnico*: PLP 68/2024 – Resumo IBS e CBS sobre operações. 2024. Disponível [aqui](#).



BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014.

BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Análise e Comentários Sobre a Reforma Tributária do Brasil EC 132/2023 e LC 214/2025*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 16ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

LINS, Robson Maia. Critério espacial e sujeição ativa do ICMS incidente no serviço DTH (direct to home) de televisão por assinatura. In: MOREIRA, André Mendes et al. (Org.). *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.

MCNAUGHTON, Cristiane Pires. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2025-set-17/a-era-da-tributacao-no-destino-entre-promessas-e-desafios/>