

O CRITÉRIO ESPACIAL DO IBS E DA CBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA: PROMESSAS E DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO DESTINO

Janaina Gaspar

Mestranda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Gestão Tributária pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap) e em Direito Tributário pelo IBET. Advogada na área tributária.

Artigo recebido em 28.08.2025 e aprovado em 03.09.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A linguagem do direito e a regra-matriz de incidência tributária 3 Limitações à definição do critério espacial 4 O paradigma da origem: o ICMS e a “guerra fiscal” 5 O paradigma do destino: o critério espacial do IBS e da CBS na reforma tributária 6 Critério espacial no ICMS vs. IBS 7 Implicações jurídicas e econômicas da mudança de paradigma: a realidade da tributação no destino 8 Conclusão 9 Referências.

RESUMO: A reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) inaugura novo paradigma na tributação do consumo, substituindo o modelo de origem (ICMS) pelo princípio do destino (IBS e CBS). O artigo analisa o critério espacial desses tributos, essencial para definir o local da incidência, à luz da regra-matriz de incidência tributária de Paulo de Barros Carvalho. Examina a complexidade histórica do ICMS e da guerra fiscal, bem como os objetivos do IBS/CBS – neutralidade, simplificação, não cumulatividade plena e superação da guerra fiscal. Destaca, contudo, os desafios da redação legal e das novas regras da LC 214/2025, que introduzem 27 critérios espaciais para o “local da operação”. Por fim, discute impactos jurídicos e econômicos para empresas, estados e municípios, ressaltando que a clareza conceitual do critério espacial é condição indispensável ao êxito da reforma.

PALAVRAS-CHAVE: IBS. CBS. Critério espacial. Tributação no destino. Guerra fiscal.

THE SPATIAL CRITERIA OF IBS AND CBS IN TAX REFORM: PROMISES AND CHALLENGES OF TAXATION AT DESTINATION.

CONTENTS: 1 Introduction 2 The Language of Law and the Matrix Rule of Tax Incidence 3 Limitations to the Definition of the Spatial Criterion 4 The Paradigm of Origin: The ICMS and the “Tax War” 5 The Paradigm of Destination: The Spatial Criterion of the IBS and the CBS in the Tax Reform 6 Spatial Criterion in the ICMS vs. IBS 7 Legal and Economic Implications of the Paradigm Shift: The Reality of Taxation at the Destination 8 Conclusion 9 References.

ABSTRACT: The Brazilian tax reform (EC 132/2023 and LC 214/2025) establishes a new paradigm in consumption taxation, replacing the origin-based model (ICMS) with the destination principle (IBS and CBS). This article analyzes the spatial criterion of these taxes, essential to determine the place of incidence, under Paulo de Barros Carvalho’s Rule-Matrix of Tax Incidence theory. It examines the historical complexity of ICMS and the fiscal war, as well as the objectives of IBS/CBS – neutrality, simplification, full non-cumulativity, and ending tax competition. However, it highlights challenges in the legal drafting and the new rules of LC 214/2025, which introduce 27 spatial matrices for the “place of operation.” Finally, it discusses legal and economic impacts for companies, states, and municipalities, stressing that conceptual clarity of the spatial criterion is indispensable to the reform’s success.

KEYWORDS: IBS. CBS. Spatial Criterion. Destination Taxation. Tax War.

1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 e a subsequente Lei Complementar n. 214/2025 marcam o início de uma nova era na tributação do consumo, com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). No cerne dessa transformação, reside a consagração do princípio do destino, que redefine a lógica de incidência dos tributos e, conseqüentemente, a forma como o critério espacial é compreendido e aplicado.

Este artigo propõe-se a responder qual é o critério espacial do IBS e da CBS. Para tanto, será feita uma imersão nos fundamentos da teoria da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), que oferece as ferramentas conceituais para desvendar a complexidade da norma tributária. Em seguida, será revisitado o modelo anterior, predominantemente baseado na origem, com foco nos desafios e distorções gerados pelo ICMS, como a notória “guerra fiscal”, para contextualizar a necessidade da mudança. Será realizada a análise do critério espacial do IBS e da CBS, conforme estabelecido na Lei Complementar n. 214/2025, explorando suas regras específicas e a complexidade inerente à sua aplicação.

Por fim, serão exploradas as implicações jurídicas e econômicas dessa mudança, bem como as determinações normativas que moldam a definição do lugar do tributo. O objetivo é oferecer uma compreensão sobre como a definição do critério espacial é essencial para a efetividade do novo sistema tributário brasileiro, sem deixar de lado as problemáticas e os desafios que podem inviabilizar a plena concretização da simplificação e da neutralidade fiscal.

2 A LINGUAGEM DO DIREITO E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para compreender a revolução que a reforma tributária propõe, é imperativo revisitar os fundamentos da teoria da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), magistralmente desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho.

A norma tributária é desdobrada em critérios essenciais que delinham o fato jurídico tributário. Dentre eles, o critério espacial (Ce) emerge como um pilar determinando o local onde o evento tributável se concretiza.

A RMIT, como uma fórmula lógica, é uma ferramenta de compreensão que permite montar a fisionomia básica da norma de incidência de um tributo, funcionando para “qualquer tributo, mesmo com tributos novos, criados muito depois de essa técnica ser desenvolvida, assim como também funciona com aqueles criados antes, ou mesmo os criados em outros ordenamentos jurídicos”¹. Isso ocorre porque a RMIT atua no campo das proposições normativas, que expressam uma estrutura que é condição para que uma ideia tenha sentido.

A compreensão do direito, sob a ótica do construtivismo lógico-semântico, parte da premissa de que todo conhecimento é proposicional e que a linguagem cria ou constrói a realidade. Assim, o direito é um corpo de linguagem, e a norma jurídica não é um dado empírico a ser descoberto, mas uma significação construída a partir dos enunciados do direito positivo, estruturada na forma hipotético-condicional.

Nesse contexto, o critério espacial (Ce) é o “feixe de enunciados, implícitos ou explícitos, que permitam identificar os marcos a serem empregados pelos

1. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 39.

intérpretes na construção do fato jurídico tributário”². Ele indica o local em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos.

É necessário, contudo, distinguir o critério espacial do domínio espacial de vigência. Enquanto o domínio de vigência se refere ao território onde a lei tem validade, o critério espacial é o marco preciso dentro desse domínio que identifica o lugar da conduta juridicamente relevante. Embora uma lei possa ter vigência em todo o território nacional, o evento tributável ocorre em um local específico, e é esse local que o critério espacial busca determinar. A elaboração do critério espacial pode ocorrer em diferentes níveis de detalhamento, conforme explica Paulo de Barros Carvalho³:

- *pontual*: indica um local determinado e exclusivo (ex.: repartição alfandegária para o Imposto de Importação);
- *regional*: alude a áreas específicas ou regiões (ex.: perímetro urbano para o IPTU);
- *territorial*: coincide com o âmbito de vigência territorial da lei (ex.: território nacional para o IPI);
- *universal*: abrange qualquer lugar, mesmo fora do âmbito territorial de vigência da norma, como no caso do Imposto de Renda, que alcança rendimentos auferidos no exterior por residentes brasileiros.

Ainda que um evento no mundo real possa se desdobrar em múltiplos locais, o fato jurídico tributário, para fins de incidência, deve ter um lugar unitário.

Lucas Galvão de Britto ressalta que, em nenhum caso, no entanto, admite-se que uma conduta tenha dois locais, pois a aplicação do direito pressupõe a unidade. Essa unidade é construída pela aplicação de normas distintas ou por mecanismos procedimentais que evitam a duplicidade, reduzindo a complexidade espacial a um único ponto para que o direito possa imputar-lhe um sentido e, conseqüentemente, um lugar para fins de tributação. A compreensão do espaço no direito transcende a mera geografia, sendo uma categoria filosófica construída por meio de normas, em que “toda conduta juridicamente

-
2. 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. p. 124.
 3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 296.

relevante é-o porque – e na precisa medida em que – as normas de um dado ordenamento assim o estipulam”⁴.

A norma jurídica, em sua estrutura, é sintaticamente homogênea, apresentando-se na forma D (H → C). Isso significa que, se verificada a hipótese (H), deve-se seguir a consequência (C). O “dever-ser” (D) é o operador deôntico que incide sobre essa relação de implicação, distinguindo as leis jurídicas das leis naturais. Enquanto as leis naturais descrevem o que “é” (causalidade), as leis jurídicas prescrevem o que “deve ser” (imputação), por um ato de autoridade. A validade da norma jurídica, nesse sentido, não se confunde com sua verdade empírica; ela vale porque foi posta conforme o sistema, independentemente de sua efetiva observância na realidade⁵.

3 LIMITAÇÕES À DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL

A liberdade do legislador para definir o critério espacial não é absoluta, sendo balizada por diversas limitações jurídicas, conforme detalhado por Lucas Galvão de Britto:

- *distribuição de competências constitucionais*: o critério espacial escolhido deve estar intrinsecamente ligado à materialidade tributável constitucionalmente atribuída a cada ente federativo. Embora haja exceções, como os impostos extraordinários da União, a escolha do local deve respeitar a materialidade constitucionalmente outorgada, como no caso do ISS, que se restringe a locais relacionados ao “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem”⁶;
- *princípio da territorialidade*: a lei tributária só pode incidir dentro do domínio espacial de vigência do ente que a edita. Mesmo em casos de extraterritorialidade, é necessário um elemento de conexão que vincule o evento ao território nacional. Lucas Galvão de Britto enfatiza que a territorialidade não é uma “falsa obviedade”, mas um princípio fundamental que

4. 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. p. 61, 69 e 128.

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

6. 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. p. 137.

decorre da própria ordem jurídica, delimitando o poder vinculante de uma lei aos limites geográficos da pessoa que a editou⁷. O território é um “domínio espacial de vigência de uma ordem jurídica estadual”⁸;

- *conceitos de direito privado* (arts. 109 e 110 do CTN): a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias. O critério espacial deve respeitar a natureza jurídica das operações e bens, garantindo que a facticidade tributária não se desvie dos contornos dados em outros domínios do direito;

- *normas gerais de direito tributário (leis complementares)*: leis complementares estabelecem normas gerais que restringem a liberdade do legislador ordinário na escolha do lugar do tributo, influenciando diretamente a determinação do critério espacial. O art. 146 da Constituição Federal atribui às leis complementares a função de dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais em matéria tributária. O sistema de proposições normativas contém regras de formação e transformação, que ditam como outras normas devem ser criadas ou modificadas. Paulo de Barros Carvalho aborda a hierarquia e a interconexão das normas, reforçando que a criação de novas regras deve respeitar a estrutura lógica e os princípios do sistema⁹;

- *tratados internacionais*: tratados para evitar a dupla tributação impõem um constrangimento à aplicação da legislação interna, influenciando a determinação do lugar do tributo em operações transnacionais. O art. 98 do CTN estabelece que tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, embora a interpretação mais adequada seja a de que eles estabelecem uma regra de preferência por sua especificidade, e não uma revogação¹⁰.

7. 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. p. 141.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 319.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 218-220.

10. 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. p. 166.

A observância dessas limitações é fundamental para garantir a segurança jurídica e a constitucionalidade das novas regras do IBS, evitando novos litígios e garantindo a estabilidade do sistema.

4 O PARADIGMA DA ORIGEM: O ICMS E A “GUERRA FISCAL”

Historicamente, a tributação do consumo no Brasil – notadamente o ICMS e o ISS –, baseava-se predominantemente no princípio da origem. Isso significava que o imposto era devido no local de produção da mercadoria ou do início da prestação do serviço. Embora essa lógica pudesse parecer simples em um primeiro momento, ela gerou uma série de distorções e complexidades que assolaram o sistema tributário brasileiro por décadas.

O ICMS, em particular, com sua natureza de imposto estadual e seu caráter nacional¹¹, tornou-se um epicentro de controvérsias. A tributação na origem, aliada à autonomia dos estados para concederem incentivos fiscais, deu origem à famigerada “guerra fiscal”. Estados e municípios competiam por investimentos, oferecendo benefícios que, embora pudessem atrair empresas, distorciam a alocação de recursos, prejudicavam a neutralidade econômica e concentravam a arrecadação nas regiões produtoras, em detrimento das consumidoras.

A complexidade do ICMS era tamanha que, mesmo com a não cumulatividade, a multiplicidade de alíquotas, os regimes especiais e a necessidade de gerenciar créditos e débitos em operações interestaduais tornavam o cumprimento das obrigações acessórias um fardo pesado para as empresas. A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, VII e VIII, tentou mitigar os efeitos da tributação na origem para operações interestaduais destinadas a consumidor final, dividindo a competência tributária entre o estado de origem e o de destino. Contudo, como Lucas Galvão de Britto aponta, isso gerava “duas normas jurídicas distintas, construídas a partir de dois mandatos competenciais distintos, dando ensejo a dois fatos jurídicos tributários, cada qual com seu único lugar”¹². Ou seja, uma única operação econômica desdobrava-se em duas incidências, cada uma com seu critério espacial definido, adicionando camadas de complexidade.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 243.

12. 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. p. 139.

Robson Maia Lins aprofunda a análise do critério espacial no ICMS, especialmente para serviços de comunicação. Ele destaca que o ICMS incide não sobre a comunicação em si, mas sobre a “prestação (onerosa) de serviços de comunicação”. A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) teve um papel uniformizador, ao contingenciar a liberdade dos legisladores estaduais na definição do critério espacial. Contudo, mesmo com essa uniformização, surgiram complexidades, como no caso dos serviços de televisão por assinatura. Para “serviços não medidos”, o § 6º do art. 11 da LC 87/1996 estabeleceu uma regra especial de tributação dividida em partes iguais entre o estado do prestador e o do tomador, com a base de cálculo correspondendo a 50% do preço cobrado do assinante¹³. Essa regra, embora buscando resolver conflitos de competência, adicionava uma camada de complexidade ao sistema. A sujeição ativa, ou seja, a aptidão de uma pessoa para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, está intrinsecamente ligada ao critério espacial, pois é o local da ocorrência do fato gerador que define qual ente federativo tem a competência para exigir o tributo.

A “guerra fiscal”, além de gerar ineficiências econômicas, comprometia a justiça fiscal, concentrando a riqueza nas regiões mais desenvolvidas e produtoras, e dificultando o desenvolvimento das regiões consumidoras. A falta de neutralidade econômica, em que as decisões de investimento e produção eram influenciadas por razões tributárias e não por fundamentos econômicos sólidos, era uma das maiores mazelas do sistema.

5 O PARADIGMA DO DESTINO: O CRITÉRIO ESPACIAL DO IBS E DA CBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A Emenda Constitucional n. 132/2023 e a Lei Complementar n. 214/2025 consagraram o princípio do destino como vetor central da tributação sobre o consumo, por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Essa mudança visa a promover um sistema mais neutro e eficiente.

13. 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. p. 1071.

A reforma promete “deixar de tributar na origem, onde são produzidos os bens e o local do estabelecimento prestador, para buscar a tributação onde o consumo termina, ou seja, no destino”. A importância de definir o local do destino se justifica pela nova “competência compartilhada” entre estados e municípios, impactando a carga tributária e a repartição das receitas¹⁴.

O IBS e a CBS, embora distintos em sua natureza (imposto e contribuição, respectivamente), são “irmãos gêmeos” com regimes jurídicos quase idênticos, regidos pelo “princípio da quase identidade”¹⁵, o que reforça a uniformidade na aplicação do critério espacial. A tributação no destino busca garantir a neutralidade econômica, evitando que as decisões de consumo, investimento e organização produtiva sejam distorcidas por razões tributárias, como a “guerra fiscal”, que assolava o sistema anterior, conforme mencionado por Cristiane e Charles McNaughton¹⁶:

Se fossem criados mecanismos de incentivos, benefícios, tributários ou financeiros, a neutralidade seria contornada e problemas como a guerra fiscal, que importava competições de Estados pela instalação de empresas, voltariam a assolar nosso sistema tributário.

O critério espacial do IBS e da CBS é o local de destino da operação, detalhadamente definido pela Lei Complementar n. 214/2025, com regras específicas para cada tipo de bem e serviço, visando a identificar o ponto de consumo ou fruição. A operacionalização desse princípio se dá por meio do art. 11 da LC n. 214/2025, que estabelece o “local da operação”. Na prática, corresponde ao local de destino para fins de IBS e CBS, sendo fundamental para a repartição da arrecadação entre os entes federativos.

A lei determina regras específicas para diferentes tipos de operações, buscando cobrir a vasta gama de transações na economia moderna:

14. CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil*: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 308.
15. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 10.
16. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 19.

- Bens móveis materiais:
 - para vendas presenciais, o local é onde ocorre a entrega ou disponibilização do bem;
 - em operações não presenciais (*e-commerce*), o local da entrega é o destino 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 é onde o imóvel está situado, abrangendo operações com bens imóveis, bens móveis imateriais relacionados a imóveis, e serviços prestados fisicamente sobre bens imóveis ou de administração/intermediação de bens imóveis.
- Serviços:
 - serviços prestados fisicamente sobre pessoa física ou fruídos presencialmente: local da prestação do serviço;
 - serviços relacionados à organização de feiras, exposições, congressos, espetáculos: local do evento;
 - serviços de transporte de passageiros: local de início do transporte;
 - serviços de transporte de cargas: local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário constante no documento fiscal;
 - serviços de comunicação (telefonia fixa, internet via cabo/fibra): local de instalação do terminal;
 - demais serviços e bens móveis imateriais (onerosos): domicílio principal do adquirente;
 - demais serviços e bens móveis imateriais (não onerosos): domicílio do destinatário.
- Serviços de água, gás canalizado e energia elétrica:
 - para consumo final: local da disponibilização;
 - demais situações (geração, transmissão, distribuição, comercialização): local do estabelecimento principal do adquirente (se sujeito ao regime regular);
 - aquisições multilaterais de energia: domicílio do agente com balanço energético devedor;
 - transporte dutoviário de gás natural: estabelecimento principal do fornecedor (entrada no duto) ou do adquirente (saída do duto).

A definição de “domicílio principal” é central para muitas dessas regras, especialmente para operações digitais e complexas. O art. 11, § 3º, da LC 214/2025 estabelece que esse domicílio será baseado em cadastros unificados (CPF, CNPJ, CIB), com critérios específicos para pessoas físicas e jurídicas, e com integração e compartilhamento obrigatório de dados entre as administrações tributárias, como bem explicado por Charles e Cristiane¹⁷:

Essa articulação normativa entre o § 3º do artigo 11 e o artigo 59 evidencia uma tentativa consistente de estruturar o conceito de domicílio com base em cadastros robustos e compartilhados, promovendo segurança jurídica, previsibilidade e efetividade na arrecadação e no controle federativo da receita.

A lei também prevê a responsabilização do adquirente caso as informações fornecidas para a definição do domicílio principal estejam incorretas e resultem em pagamento a menor do IBS ou da CBS, de acordo com o art. 11, § 6º.

Apesar da pretensão de simplificação, a LC 214/2025 criou um dispositivo complexo para a definição do lugar da incidência, com 27 regras-matrizes focadas no critério espacial¹⁸. Essa complexidade, embora detalhada, pode gerar incertezas na aplicação.

A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor, incluindo acréscimos, juros, multas, seguros e outros tributos, exceto o próprio IBS/CBS e o IPI (art. 12, § 1º e § 2º). O critério temporal é o momento do fornecimento, com regras específicas para transporte, bens não acobertados por documentação fiscal, e pagamentos antecipados (art. 10).

Quanto ao sujeito ativo, para o IBS, o Comitê Gestor é o responsável pela arrecadação e distribuição do imposto, enquanto para a CBS, a União é o sujeito ativo¹⁹. O sujeito passivo é o fornecedor, com requisitos de atividade econômica, habitualidade ou profissionalismo, e o adquirente em casos específicos, como

17. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS*: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025. p. 310-311.

18. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS*: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025. p. 321.

19. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS*: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025. p. 206.

bens apreendidos ou leiloados (art. 21). A lei também prevê isenções para nanoempreendedores e produtores rurais, entre outros (art. 26).

6 CRITÉRIO ESPACIAL NO ICMS vs. IBS

A transição do ICMS para o IBS representa uma mudança fundamental na forma como o critério espacial é concebido e aplicado na tributação do consumo no Brasil. Embora ambos os impostos busquem tributar o consumo, a lógica subjacente à determinação do lugar do tributo é radicalmente distinta, com implicações jurídicas e econômicas.

No ICMS, o critério espacial, embora amplo, estava atrelado à ideia de origem. O imposto era devido no local de saída da mercadoria ou do início da prestação do serviço. Mesmo nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, em que havia uma partilha de arrecadação entre origem e destino, o fato gerador original ainda se dava na origem. Isso gerava a necessidade de complexos mecanismos de compensação e a já mencionada “guerra fiscal”, na qual a localização da produção era um fator determinante para a arrecadação dos estados.

A não cumulatividade do ICMS, embora presente, era frequentemente mitigada por restrições de crédito e pela complexidade da legislação, resultando em cumulatividade residual e distorções.

No IBS, o critério espacial é integralmente redefinido para focar no destino, ou seja, no local onde o bem ou serviço é efetivamente consumido. Essa mudança tem como finalidade alcançar os seguintes pilares:

- *Neutralidade fiscal*: o princípio da neutralidade é expressamente consagrado na EC 132/2023, art. 156-A, § 1º, e reiterado na LC 214/2025, art. 2º, que afirmam que o IBS e a CBS “devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica”²⁰.

20. CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil*: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 306.

Ao tributar no destino, a reforma almeja que o imposto seja “desonerado” nas exportações e “onerado” nas importações, garantindo que apenas o consumo interno seja tributado. Isso promete maior competitividade para os produtos nacionais e a eliminação de distorções nas cadeias produtivas.

Contudo, a plena realização dessa promessa enfrenta desafios significativos na redação da lei. A própria Constituição e a Lei Complementar preveem diversas exceções à alíquota uniforme (EC 132/2023, art. 156-A, § 1º, VI; art. 9º, § 1º, § 3º, § 12), como alíquotas reduzidas em 30% ou 60% para certos bens e serviços (LC 214/2025, arts. 127 e 128), e alíquota zero para outros (LC 214/2025, art. 143). Além disso, a existência de regimes específicos para setores como serviços financeiros, imóveis e combustíveis (EC 132/2023, art. 156-A, § 6º; LC 214/2025, Título V) introduz regras diferenciadas de base de cálculo e creditamento, que, por sua natureza, podem gerar distorções e mitigar a neutralidade em sua forma mais pura. A vedação de crédito para bens e serviços de “uso ou consumo pessoal” (LC 214/2025, art. 57) também é um ponto de não neutralidade explícita, que a própria lei estabelece, limitando o alcance da promessa.

- *Não cumulatividade plena*: a não cumulatividade plena é o núcleo para se alcançar a neutralidade fiscal. O IBS e a CBS são concebidos com uma não cumulatividade ampla, com a promessa de permitir o crédito de todo o imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, até o consumo final (EC 132/2023, art. 156-A, § 1º, VIII). Isso visa a reduzir o imposto em cascata e o custo tributário embutido nos produtos.

A problemática reside na possibilidade de que, na prática, essa plenitude seja mitigada pela própria redação da lei. A Constituição e a LC 214/2025 explicitam que a apropriação de créditos é vedada para bens e serviços de “uso ou consumo pessoal” (EC 132/2023, art. 156-A, § 1º, VIII; LC 214/2025, art. 57), o que cria um resíduo tributário. Além disso, o tratamento diferenciado para optantes do Simples Nacional (EC 132/2023, art. 146, § 3º, I), que não poderão apropriar créditos se não optarem pelo regime regular, pode gerar cumulatividade para os adquirentes de seus bens e serviços. A criação de regimes específicos e diferenciados para diversos setores (LC 214/2025, Títulos IV e V), com regras diferentes para base de cálculo, alíquotas e creditamento, e as complexidades operacionais do mecanismo de *split payment* (LC 214/2025, arts. 31 a 35), embora

projetado para garantir o crédito, ainda precisam ser testadas em larga escala e podem apresentar desafios que afetem a efetiva apropriação dos créditos, indicando que a não cumulatividade plena é um ideal que a lei busca, mas com ressalvas e potenciais entraves operacionais.

- *Fim da guerra fiscal*: a arrecadação passará a migrar para os estados e municípios consumidores, o que tem a promessa de eliminar o incentivo para a concessão de benefícios fiscais na origem e promover uma distribuição mais equitativa da receita entre os entes federados. A EC 132/2023, art. 156-A, X, proíbe a concessão de novos incentivos e benefícios fiscais, e o Comitê Gestor do IBS (EC 132/2023, art. 156-B) é criado para uma administração unificada e distribuição de receitas.

No entanto, a redação da lei não garante o fim da guerra fiscal. A longa transição para a distribuição de receitas, que se estende até 2077 (EC 132/2023, art. 131), significa que os efeitos da guerra fiscal atual persistirão por um período considerável, embora de forma gradual. Além disso, a criação de fundos de compensação (Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, EC 132/2023, art. 12; Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, EC 132/2023, art. 159-A) pode se tornar um novo campo de disputa política e de “guerra fiscal” por outros meios, em que os entes federados competirão por maiores fatias ou influência sobre os critérios de distribuição desses recursos.

A manutenção de benefícios existentes até 2032 (EC 132/2023, art. 128, § 1º) também prolonga os efeitos das distorções passadas, indicando que a promessa de fim da guerra fiscal é um objetivo de longo prazo, e não uma realidade imediata da lei.

- *Simplificação de base de cálculo e alíquota*: o sistema tributário nacional “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência” (EC 132/2023, art. 145, § 3º). A ideia é ter uma base de incidência ampla e poucas alíquotas²¹, com legislação única e uniforme (EC 132/2023, art. 156-A, § 1º, IV).

21. MCNAUGHTON, Cristiane Pires; MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IBS e CBS: de acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025*. São Paulo: Noeses, 2025. p. 36.

No entanto, a própria EC e a LC introduzem camadas de complexidade que podem comprometer a simplicidade prometida. A existência de quatro categorias de alíquotas (padrão, reduzida em 30%, reduzida em 60% e zero) já é um afastamento de uma alíquota única. A multiplicidade de regimes específicos e diferenciados para diversos setores (LC 214/2025, Títulos IV e V) implica diferentes regras para base de cálculo, alíquotas e creditamento, o que adiciona complexidade. A definição do local da operação no art. 11 da LC 214/2025, com suas 27 regras-matrizes espaciais, é um exemplo de detalhamento que, embora busque clareza, pode ser complexo na aplicação prática. Por fim, o longo e intrincado período de transição, com suas regras de calibração de alíquotas de referência e fundos de compensação (LC 214/2025, Título VIII), representa um desafio significativo à simplicidade, mantendo um cenário de alta complexidade tributária por muitos anos, o que indica que a simplificação é um objetivo de longo prazo, e não uma característica imediata da lei.

A principal diferença entre o IBS e o ICMS reside na unidade do fato gerador e do local de incidência. Enquanto o ICMS, em certas operações, desdobrava uma única operação econômica em múltiplos fatos jurídicos com diferentes locais de incidência (origem e destino), o IBS busca consolidar a incidência no ponto de consumo final. A precisão das regras de determinação do local da operação na LC 214/2025 é um esforço para garantir essa unidade e clareza, especialmente em um cenário de economia digital e desmaterialização de bens e serviços.

Contudo, a transição não está isenta de desafios. A redefinição de competências tributárias, que antes eram rigidamente estabelecidas pela Constituição Federal para cada ente federativo, exigirá um período de adaptação e mecanismos de compensação para os estados e municípios que perderão arrecadação na origem.

A administração e a fiscalização de um imposto no destino demandarão uma coordenação fiscal muito mais intensa entre os entes federativos, com a necessidade de sistemas de informação robustos e cadastros unificados para rastrear o consumo e garantir o correto recolhimento do imposto. A linguagem competente para relatar os eventos tributáveis e a teoria das provas serão ainda mais cruciais para a eficácia da fiscalização, como Paulo de Barros Carvalho sempre defendeu.

E, somente com a operacionalização do novo sistema, será possível concretizarmos se a alteração do critério espacial da origem para o destino atingiu a promessa da neutralidade fiscal, com a não cumulatividade plena, o fim da guerra fiscal e a simplificação do sistema tributário.

7 IMPLICAÇÕES JURÍDICAS E ECONÔMICAS DA MUDANÇA DE PARADIGMA: A REALIDADE DA TRIBUTAÇÃO NO DESTINO

A mudança do critério espacial, do paradigma da origem para o do destino, no contexto da reforma tributária, acarreta implicações jurídicas e econômicas de grande envergadura para todos os atores envolvidos: empresas, estados, municípios e a própria arrecadação. Essa transição, conforme analisado anteriormente, apresenta promessas ambiciosas, mas também desafios inerentes à própria redação da lei e à complexidade da realidade econômica.

Para as empresas, a principal implicação econômica almejada é a neutralidade fiscal. As decisões de investimento, produção e localização de negócios deverão deixar de ser influenciadas por incentivos fiscais distorcidos, baseando-se em fatores puramente econômicos. Isso tende a promover uma alocação mais eficiente de recursos na economia.

A não cumulatividade plena do IBS promete reduzir o imposto em cascata, diminuindo o custo tributário embutido nos produtos e serviços ao longo da cadeia produtiva, o que pode resultar em preços mais baixos para o consumidor final e maior competitividade para as empresas brasileiras no mercado global.

No entanto, como discutido no item anterior, a própria estrutura da LC 214/2025, com suas alíquotas diferenciadas e regimes específicos, pode gerar cumulatividade residual e distorções, limitando a neutralidade prometida.

Além disso, a complexidade das regras de transição e a necessidade de adaptação de sistemas e processos internos irão gerar custos iniciais e desafios operacionais significativos, que mitiguem parte da simplificação e da neutralidade prometidas no curto e no médio prazos.

Do ponto de vista jurídico-operacional, a simplificação é a palavra-chave. A unificação de diversos tributos sobre o consumo em um único IBS/CBS, com regras de incidência mais claras e focadas no destino, tende a reduzir a complexidade do cumprimento das obrigações tributárias. A necessidade de gerenciar múltiplas legislações estaduais e municipais, com suas particularidades

de alíquotas, bases de cálculo e regimes especiais, deverá ser drasticamente diminuída. Isso poderá liberar recursos das empresas que hoje são alocados em departamentos fiscais complexos, permitindo que se concentrem em suas atividades-fim.

Para os estados e municípios, a mudança representa uma revolução na distribuição da arrecadação. Estados e municípios que eram predominantemente produtores e exportadores de bens e serviços, e que se beneficiavam da tributação na origem, verão uma redução de suas receitas diretas do IBS. Em contrapartida, as unidades federativas que são grandes centros consumidores tendem a ter um aumento em sua participação na arrecadação.

Para mitigar os impactos negativos dessa transição, a reforma prevê um longo período de transição, até 2033²², e a criação de um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais e de um Fundo de Desenvolvimento Regional, visando a uma adaptação gradual. A problemática aqui reside, como apontado anteriormente, na gestão e na transparência desses fundos, que podem se tornar novos focos de disputa política e de ineficiência na alocação de recursos, prolongando, de certa forma, a “guerra fiscal”, sob uma nova roupagem. A manutenção de benefícios existentes até 2032 (EC 132/2023, art. 128, § 1º) também adia o fim completo das distorções, indicando que a promessa de erradicação da guerra fiscal é um objetivo de longo prazo, e não uma realidade imediata da lei.

Do ponto de vista jurídico, a autonomia legislativa dos entes federados sobre os impostos sobre o consumo será significativamente reduzida, uma vez que o IBS terá legislação nacional e alíquotas definidas por lei complementar e resoluções do Senado. Isso, embora possa ser visto como uma perda de autonomia, tem a promessa de trazer maior segurança jurídica e previsibilidade para os contribuintes, eliminando as disputas de competência e a “guerra fiscal” que tanto prejudicavam o ambiente de negócios.

Para a arrecadação, a expectativa é de aumento da eficiência e da base de arrecadação. A simplificação do sistema, a não cumulatividade plena e a eliminação de distorções objetivam reduzir a sonegação e a informalidade, ampliando a base tributável. A arrecadação deverá ser mais transparente e previsível,

22. CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil*: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: JusPodivm, 2025.

facilitando o planejamento fiscal tanto para o governo quanto para o setor privado. A centralização da administração do IBS em um Comitê Gestor Nacional também visa a otimizar a fiscalização e a cobrança, garantindo maior efetividade na arrecadação.

No entanto, a criação de um novo órgão centralizado pode enfrentar desafios de governança, burocracia e coordenação entre os entes federados, o que pode atrasar a plena efetivação dos benefícios esperados.

A complexidade das 27 regras-matrizes espaciais do art. 11 da LC 214/2025, embora detalhada, pode gerar incertezas na aplicação e, conseqüentemente, dificultar a fiscalização e a arrecadação, em um primeiro momento.

8 CONCLUSÃO

A reforma tributária brasileira, ao introduzir o IBS e consolidar a tributação no destino, promove uma reengenharia profunda do critério espacial na tributação do consumo. O critério espacial do IBS e da CBS é o local de destino da operação, detalhadamente definido pela Lei Complementar n. 214/2025 com regras específicas para cada tipo de bem e serviço, visando a identificar o ponto de consumo ou fruição. Essa mudança objetiva migrar da complexidade e das distorções da tributação na origem, pretendendo alcançar a simplicidade e a neutralidade.

A regra-matriz de incidência tributária, com sua distinção entre critério espacial e domínio de vigência, e a análise das limitações normativas, oferece as ferramentas conceituais para navegar essa transformação. A minúcia da Lei Complementar n. 214/2025 na definição do local da operação demonstra o esforço do legislador em traduzir a complexidade das relações econômicas modernas em fatos jurídicos tributários com um lugar claro e unitário.

Os desafios inerentes a uma transição de tal magnitude são inegáveis, especialmente no que tange à redefinição das competências federativas e à 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, problemáticas que a redação da lei, por si só, não elimina, mas apenas

estabelece o arcabouço para sua mitigação ao longo do tempo. No entanto, a busca por um sistema mais transparente representa um avanço significativo.

Em conclusão, o sucesso da reforma tributária dependerá, em grande medida, da correta aplicação e interpretação do novo critério espacial do IBS. A precisão conceitual, a segurança jurídica e a efetividade na arrecadação serão os pilares para a construção de um ambiente de negócios mais previsível no País, marcando o início de uma nova era na tributação do consumo no Brasil.

9 REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 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 em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 21 ago. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Resumo técnico: PLP 68/2024 – resumo IBS e CBS sobre operações*. 2024. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/resumos-tecnicos/plp-68-2024_resumo-ibs-e-cbs-sobre-operacoes.pdf. Acesso em: 21 ago. 2025.

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. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Análise e comentários sobre a reforma tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025*. São Paulo: JusPodivm, 2025. p. 305-322.

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

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. 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.

FABRIS, Patrícia Vargas. Reforma tributária: desafio da clareza na definição do destino e da compreensão de onde o consumo termina. *Consultor Jurídico*, 28 abr. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-abr-28/reforma-tributaria-desafio-da-clareza-na-definicao-do-destino-e-da-compreensao-de-onde-o-consumo-termina/> Acesso em: 21 ago. 2025.

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; MCNAUGHTON, Charles William. *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.