

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE DIREITO

EDINÉIA BITENCOURT DA SILVA GONÇALVES

**A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS COM A COMPETÊNCIA DO ICMS EM
FACE DA INSTITUIÇÃO DO IBS**

CRICIÚMA
2026

EDINÉIA BITENCOURT DA SILVA GONÇALVES

**A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS COM A COMPETÊNCIA DO ICMS EM
FACE DA INSTITUIÇÃO DO IBS**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado para obtenção do grau de
Bacharel no curso de Direito da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Trevisol
Bordignon

CRICIÚMA

2026

EDINÉIA BITENCOURT DA SILVA GONÇALVES

**A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS COM A COMPETÊNCIA DO ICMS EM
FACE DA INSTITUIÇÃO DO IBS**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado para obtenção do grau de
Bacharel no curso de Direito da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Criciúma, 29 de junho de 2026.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabrício Trevisol Bordignon
Doutor - (UNESC) - Orientador

Prof. Gabrielle Dutra
Doutora - (UNESC)

Prof. Diogo Lentz Meller
Mestre - (UNESC)

A Deus pela saúde e coragem de chegar até aqui, ao meu esposo por garantir apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por me conceder saúde e força para seguir nessa trajetória e realizar esse sonho. A fé, que me sustentou nos dias de cansaço e fadiga com a rotina de estudos, família e trabalho, me ajudou a conciliá-los.

Agradeço meu esposo, Felipe, que foi meu maior incentivador, apoiador e encorajador; que aceitou mudar de estado para que juntos pudéssemos concluir este sonho; que ficou horas no estacionamento esperando para me fazer companhia no retorno ou para agilizar minha chegada e não perder o início das aulas; que abriu mão de passeios e momentos de lazer para que eu pudesse estudar e dedicar-me aos trabalhos, estudos e entendimento de cada desafio de conhecimento. Sem dúvidas, sem seu apoio esta jornada não seria concluída. Sempre o digo que deveria receber um diploma de estudante honorário de tanto que se permitia ajudar-me enquanto eu repassava as matérias com ele para poder ampliar o método de estudo.

Agradeço ao Professor Dr. Fabrício Trevisol Bordignon, que aceitou ser meu orientador, ajudou no desenvolvimento deste trabalho, sempre com dedicação e apoio ao tema e compartilhando conhecimento e contribuindo com direções valiosas. A professora Rosângela Del Moro pelo apoio em todo projeto de TCC e que me direcionou pontualmente para meu orientador. Agradeço também a esta instituição acadêmica, UNESC, que é referência e detém uma estrutura e corpo docente incrível, que proporciona o desenvolvimento acadêmico e prepara os alunos para o mercado profissional além de formar pensadores.

Não poderia deixar de agradecer alguns professores em especial que contribuíram muito além do ensino acadêmico, mas com apoio humano e ajudando nos desafios do aprendizado. Dedico um agradecimento especial à Professora Renise Terezinha Mellilo Zaniboni; ao Professor Adriano Galvão Dias Resende; à Janaina Augusta Dalpont; e à Professora Lurdes Rosa Spiazzi Fabris.

“A melhor reforma seria a que proibisse qualquer alteração na legislação da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, por um prazo de ao menos dez anos. Isso daria tempo de entendermos e nos acostumarmos com o que está em vigor. ”

Hugo de Brito Machado

RESUMO

A Reforma Tributária aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 é um avanço esperado para a simplificação do complexo Sistema Tributário Nacional. O objetivo deste estudo é analisar o imposto IBS com base na Lei Complementar 214/2025, que substituirá os atuais impostos ICMS e ISSQN como instrumento efetivo para pôr fim à denominada guerra fiscal do ICMS, que é um imposto estadual devido ao estado de origem, ou seja, onde o contribuinte de direito está situado, ao qual o estado detém autonomia para legislar, fiscalizar e arrecadar. Isso permitiu que cada unidade da federação concedesse benefícios fiscais, isenções, crédito presumido, com a finalidade de atrair empresas e investimentos para seu território, o que acarretou em uma concorrência desleal e predatória mediante à outros estados que não detinham a mesma capacidade econômica. A lacuna legislativa que ocorreu com a Emenda Constitucional nº 87/2015 é um exemplo prático de alerta para que o legislador não repita a mesma inobservância diante da normatização para Lei Complementar da EC 132/2023. A Lei Complementar nº 214/2025, ao normatizar o IBS, propiciou mudanças de paradigmas, como a competência compartilhada entre estados e municípios e o princípio do destino, ao qual o imposto será devido ao local do consumo, ou seja, onde o contribuinte está de fato. A Lei Complementar nº 227/2026 que institui o Comitê Gestor do IBS é recente, e foi aprovada no limite para exercício no ano calendário de 2026, porém dependendo de normativos para forma de operacionalização, o que pode gerar insegurança jurídica e uma possível disparidade na simplificação.

Palavras-chave: reforma tributária; IBS; ICMS; guerra fiscal; comitê gestor do IBS.

ABSTRACT

The Tax Reform approved by Constitutional Amendment No. 132/2023 is a long-awaited step toward simplifying the complex National Tax System. The objective of this study is to analyze the IBS tax based on Complementary Law 214/2025, which will replace the current ICMS and ISSQN taxes as an effective tool to put an end to the so-called ICMS “tax war”—a state tax owed to the state of origin, that is, where the taxpayer is legally domiciled— over which the state has autonomy to legislate, enforce, and collect. This allowed each state to grant tax benefits, exemptions, and presumed credits in order to attract businesses and investments to its territory, which resulted in unfair and predatory competition against other states that did not possess the same economic capacity. The legislative gap that arose with Constitutional Amendment No. 87/2015 serves as a practical warning to legislators not to repeat the same failure to comply when drafting the Complementary Law for Constitutional Amendment No. 132/2023. Complementary Law No. 214/2025, by regulating the IBS, brought about paradigm shifts, such as shared jurisdiction between states and municipalities and the principle of destination, under which the tax is due at the place of consumption—that is, where the taxpayer is actually located. Complementary Law No. 227/2026, which establishes the IBS Management Committee, is a recent piece of legislation that was approved just in time to take effect in the 2026 calendar year; however, its implementation depends on regulations governing its operational procedures, which could lead to legal uncertainty and a potential disparity in the simplification process.

Keywords: tax reform; IBS; ICMS; tax war; IBS management committee.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Tabela ICMS atual da cesta básica nacional de alimentos	18
Figura 2 - Tabela comparativo legislação não cumulatividade ICMS e IBS	30
Figura 3 - Anexo I – Itens da Cesta Básica Nacional de Alimentos	44

ABREVIATURAS E SIGLAS

PLP	Projeto de Lei Complementar
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IBS	Imposto sobre bens e serviço
LC	Lei Complementar
ABRAS	Associação Brasileira de Supermercados
CBNA	Cesta básica nacional de alimentos
CGIBS	Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	ESTADO E O ICMS	14
2.1	AUTONOMIA LEGISLATIVA	16
2.2	FUNÇÃO DO ICMS	18
2.3	COMPARATIVO DE ALÍQUOTAS	20
2.4	GUERRA FISCAL	24
2.5	EC 87/2015 ALTERAÇÃO NA ARRECADAÇÃO E A INSEGURANÇA JURÍDICA	26
3	IBS – EC Nº 132/2023: IMPACTOS NA COMPETÊNCIA E ARRECADAÇÃO AOS ENTES DA FEDERAÇÃO	30
3.1	NÃO CUMULATIVIDADE	33
3.2	NEUTRALIDADE E TRANSPARÊNCIA	35
3.3	PRINCÍPIO DO DESTINO E ALÍQUOTA	36
3.4	COMPETÊNCIA COMPARTILHADA	39
3.5	OBJETIVOS PROPOSTOS E A POSIÇÃO DA DOUTRINA	41
4	DESAFIO DO FIM DA GUERRA FISCAL DO ICMS	43
4.1	LOCAL DA OPERAÇÃO E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO	44
4.2	EFETIVAÇÃO DA UNIFORMIZAÇÃO	46
4.3	O DESAFIO DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA	49
4.4	PERÍODO DE TRANSIÇÃO	51
4.5	“FIM” DA GUERRA FISCAL DO ICMS	53
	CONCLUSÃO	56
	REFERÊNCIAS	59

1 INTRODUÇÃO

A guerra fiscal do ICMS tem origem a partir da autonomia do estado sobre a competência deste imposto, que passou a ser utilizado como instrumento para regular a economia territorial dos estados. A finalidade é atrair empresas a seus territórios através de incentivos fiscais, visto que, a arrecadação é de competência do estado de origem da mercadoria.

Com a EC nº 87/2015, o cenário da tributação passou a efetivar mudanças na forma de arrecadação da tributação do consumo nas operações interestaduais, mediante a efeitos da guerra fiscal do ICMS, partilhando a arrecadação. Ademais, a lacuna legislativa gerou insegurança jurídica e contencioso tributário.

Diante do cenário nacional marcado por disputas entre os entes federativos, a Reforma Tributária constitui objeto de debate a décadas, não se restringindo apenas à tributação estadual. Em 2023, com a promulgação da EC nº 132/2023, de relevante importância para a economia nacional, foram introduzidas alterações significativas que impactam não apenas o tributo ICMS, que será objeto de estudo neste trabalho, mas também todo o sistema tributário brasileiro, consolidando mudanças estruturais na forma de tributação vigente no país.

A LC nº 214/2025 é o instrumento normativo que positiva as diretrizes constitucionais da EC nº 132/2023, sendo o marco inicial da reforma tributária. Para esfera de tributação estadual, o impacto do atual tributo ICMS será com a instituição do novo tributo IBS, que tem como um dos objetivos combater a guerra fiscal do ICMS.

O IBS irá absorver os atuais tributos ISSQN (municipal) e o ICMS (estadual), que terão a competência compartilhada entre estados e municípios, consolidando suas alíquotas. Considerando que a federação brasileira possui 5.570 municípios distribuídos em suas 27 unidades da federação, a Lei Complementar 227/2026 que institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS) recentemente aprovada, após centenas de emendas em seu projeto, será de suma importância para efetividade da proposta de simplificação para o IBS.

A Reforma Tributária do consumo afetará o sistema arrecadatório, contributivo e fiscalizador. A proposta de simplificação do IBS diante de um sistema

atual complexo gera reflexões e análises quanto a sua efetividade de objetivar o fim da guerra fiscal do ICMS.

Essa proposta de simplificação será o objeto de análise deste estudo, que irá avaliar a efetividade da ação para o fim da chamada guerra fiscal. O trabalho é de natureza qualitativa e com objetivo descritivo, através da técnica de pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa é documental e baseada nas legislações de nosso ordenamento jurídico que servem de referência para o tema objeto de estudo. Entre os documentos analisados estão a Constituição Federal de 1988; Emenda Constitucional 132/2023; Lei Kandir; Lei Complementar 214/2025 em face do IBS e Lei Complementar 227/2026 para o Comitê Gestor do IBS.

Complementando o estudo, utilizou-se a pesquisa bibliográfica a fim de embasar o referencial teórico, com a pesquisa e leitura de obras de autores referências no tema debatido, além de artigos científicos e teses que discutem a matéria abordada. A análise das informações foi norteadada pelo método dedutivo, partindo da compreensão do atual sistema com abordagem interpretativa e crítica para comparar as novas implementações e alterações do sistema tributário em face das alterações legais.

2 ESTADO E O ICMS

A competência do ICMS é constitucionalmente prevista no art. 155, II CRFB/1988¹ aos estados e ao Distrito Federal, sendo não-cumulativo, compensando no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço, ou seja, permitido a compensação de crédito:

Os estados e o Distrito Federal detêm sua principal arrecadação oriunda do ICMS, isso denota a sua importância para a federação, visto ser o principal imposto arrecadatório, correlacionado as operações de consumo, classificado como um imposto indireto ao qual quem assume o ônus é o consumidor, o contribuinte de fato, denominado o fenômeno da repercussão econômica ou translação tributária (Costa, 2024, p. 367).

¹ Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Assim, também posiciona o doutrinador Koch quanto à classificação do ICMS:

O ICMS é um imposto *indireto*, assim denominado por permitir a transferência do ônus tributário à terceira pessoa, no caso ao consumidor final. A partir desta característica, surgem o *contribuinte de fato*, que é aquele que efetivamente suporta o ônus do tributo, condição assumida pelo consumidor final, e o *contribuinte de direito*, a quem cabe a responsabilidade do recolhimento do tributo devido (Koch, 2017, p. 36).

Quanto ao direito de crédito do ICMS para o contribuinte e a não cumulatividade, a compensação do ICMS no que for devido, abatendo os débitos mediante aos créditos, é prevista constitucionalmente na CRFB/1988 art. 155, §2, I² (Alexandre, 2024, p. 779). Esta forma de compensação de crédito, na qual é abatida do saldo devedor, somente ocorre nas operações incidentes sobre mercadorias para comercialização ou insumos para produção, e é denominada de “teoria do crédito físico”, sendo que qualquer outra espécie de crédito não seria compensação e sim benefício fiscal (Silva, 2011, p.67).

A exemplo do que ocorre na sistemática da não cumulatividade estão operações com cunho comercial como adquirir mercadorias para revenda ou para insumos, utilizados no processo de industrialização, e adquirir mercadorias para consumo de uma empresa, como por exemplo os produtos de limpeza para manter a higiene nas dependências da empresa e o papel utilizado pelo setor administrativo. Contudo, de acordo com Alexandre (2024, p. 782):

A previsão para apropriação de crédito dos insumos destinados a consumo da entidade vem sendo prorrogada desde a instituição da Lei Kandir, conforme art. 33 inciso I³, que em sua última alteração postergou para 01 de janeiro de 2033, o que de fato, não irá acontecer se os prazos e vigor do IBS se mantiverem, pois, a previsão é que em 2033 o ICMS seja extinto e passará a competência do IBS.

Isso significa que o estado vem postergando ao contribuinte o direito de compensar na integralidade do direito material, sendo aquele beneficiado por majorar sua arrecadação enquanto onera ao contribuinte de direito. O

² Idem acrescido § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

³ I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

industrializador ou revendedor agregam este custo na precificação do produto e quem arca com ônus total é o contribuinte de fato, consumidor final.

2.1 AUTONOMIA LEGISLATIVA

A Lei Complementar é constitucionalmente prevista conforme Inciso III, art. 146⁴ da CRFB/1988, com a finalidade de editar a norma geral. O direito tributário fica sob competência da União, devendo as leis estaduais não ultrapassarem as normas (Costa, 2024, p. 367).

A Lei Kandir é a Lei Complementar de norma geral para reger o ICMS, com o cunho de evitar conflitos. O art. 1^o⁵ da Lei Kandir — Lei Complementar 87/1996 —, que dispõe sobre o ICMS, determina a competência desse ente federativo para instituir o imposto, e caberá por Lei estadual estabelecer: responsabilidade, contribuinte e alíquota interna. Neste caso, há 27 leis estaduais, além de decretos (Garcia, 2025, p. 263).

A Lei Complementar dispõe sobre a regra geral, facultando aos estados legislar e regular suas alíquotas e essencialidade econômicas, desde que não deponham contrariamente à regra geral. Contudo, a realidade econômica e geográfica da federação abre precedentes para que o legislador estadual e distrital disponha internamente conforme demanda de seu território. Como consequência, gera insegurança jurídica e disparidade econômica que prejudica o território da federação, formando um complexo sistema legislativo e interpretativo.

Diante disso, o contribuinte de direito, o qual é o responsável pela arrecadação do ICMS ao fisco estadual ou distrital, precisa estar em observância do regramento normativo estadual, visto a autonomia de cada ente em instituir a alíquota, o que para o operador do sistema tributário demanda constante análise e

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

⁵ Art. 1^o Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

capacitação para que se esteja atento ao ordenamento corretamente e possa possibilitar um viés de planejamento tributário adequado (Garcia, 2025, p. 275).

Ao Senado Federal é atribuída a competência da instituição de alíquota mínima e máxima como meio regulatório de evitar conflitos, conforme Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2, IV ao VI⁶, o que de fato ocorre nas operações interestaduais e de exportação. Porém, é facultativo estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas com a finalidade de solução de conflito entre os estados (Machado, 2014, p.372).

Koch corrobora com a inexistência de obrigatoriedade de o poder legislativo federal regular a legislação estadual no regramento interno para fixação de alíquota mínima ou máxima:

[...] nas operações interestaduais e de exportação, as alíquotas de ICMS devem ser fixadas por resolução do Senado, aprovada pela maioria absoluta dos membros, sendo facultado ao Senado estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas [...] (Koch, 2017, p. 309).

Conforme doutrina, a Constituição Federal estipulou limites ao legislador estadual e distrital referente às operações interestaduais e facultou ao Senado Federal estipular alíquota mínima e máxima nas operações internas. Atualmente, não há Resolução do Senado Federal com esta intervenção interna. Logo, os estados e Distrito Federal detêm autonomia legislativa em face da instituição de alíquotas internas de ICMS.

Na tratativa das operações de mercadorias destinada a outro estado em operação com etapas subsequentes, como produção ou comercialização, é aplicado à alíquota interestadual e a arrecadação é devida ao estado de origem da mercadoria, local do estabelecimento do remetente. Porém, quando a mercadoria é destinada a consumo final, deve ser aplicada à alíquota interestadual, na qual a

⁶ IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

arrecadação é devida ao estado de origem, e deverá observar a aplicação do diferencial de alíquota, sendo a alíquota interna do estado de destino superior à interestadual. Esta diferença deverá ser recolhida e a arrecadação ficará para o estado de destino, do consumo da mercadoria (Garcia, 2025, p. 278).

Quando se trata de consumo final, mesmo sendo operação interestadual, precisará atentar-se à alíquota interna do destino, pois esta terá influência sobre operação e tributação aplicável. O ICMS é devido na origem, contudo, nas operações de consumo final se aplica a competência compartilhada, em que alíquota interestadual é devida ao estado de origem e o diferencial de alíquota devido ao estado de destino, conforme disposto no art. 12, incisos I e XV⁷ da Lei Kandir. Em tópico próprio, será abordado de forma mais detalhada a competência do destino e como afetará diretamente o sistema arrecadatário.

2.2 FUNÇÃO DO ICMS

O ICMS é imposto de função predominantemente fiscal, ou seja, arrecadatária, o qual é a fonte principal de arrecadação dos estados e Distrito Federal, podendo ser seletivo de acordo com a essencialidade. Contudo, de forma indevida, é utilizada de forma extrafiscal como meio de regular a economia do estado (Machado, 2014, p.371).

Na mesma corrente doutrinária também posiciona-se Koch em face da função predominante do ICMS ser fiscal, mas com extrafiscalidade advinda da eventualidade:

Por fim, o ICMS é um imposto *fiscal*, porque tem uma finalidade preponderantemente arrecadatária, lembrando que os tributos extrafiscais visam, de forma preponderante, uma finalidade regulatória. Sublinha-se a condição na *preponderância* na finalidade do tributo, visto que todo tributo pode ser utilizado, ainda que eventualmente, com propósitos extrafiscais (Koch, 2017, p. 38).

⁷ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: [...] I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte; [...] XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;

Quanto à seletividade, constitucionalmente prevista no art. 155, § 2º III⁸ da CRFB/1988, esta é uma faculdade, não uma obrigatoriedade do estado ou do Distrito Federal. Assim, é facultativo ao estado, em caso deste optar por instituir alíquota fixada na essencialidade do produto, sendo maior ou menor de acordo com sua essencialidade. Isso confere ao estado autonomia para eleger os produtos a se enquadrar de acordo com sua região, seu consumo, com fim regulatório ou econômico (Alexandre, 2024, p. 778).

Assim também afirma Koch, que a seletividade do ICMS tem seu critério na essencialidade, ficando a cargo do legislador de acordo com a relação de consumo:

Cabe ao legislador, com critério na essencialidade da mercadoria ou do serviço no mercado consumidor, graduar as alíquotas, atribuindo-lhes um percentual maior para os produtos supérfluos ou até prejudiciais à saúde, e reduzindo as mesmas para os produtos de primeira necessidade, como alimentos da cesta básica, remédios, etc (Koch, 2017, p. 36).

A seletividade do imposto é um instrumento para extrafiscalidade do ICMS. A premissa é de, por finalidade, beneficiar o consumidor final, o contribuinte. Assim, ter-se-ia por critério o princípio da capacidade contributiva. A seletividade pode ser concretizada na diferenciação da alíquota, a progressividade (Costa, 2024, p. 368).

Estados economicamente mais bem desenvolvidos, os considerados mais ricos, se utilizam do tributo ICMS como mecanismo de atração de novas empresas para seu território. Tal ação se dá com a vantagem da capacidade de suportar a redução da carga tributária, em face da concessão de benefício para aproximas novas empresas com o fim de aumentar o poder econômico do estado. Isso ocorre devido ao fato do ICMS ser incidente, devido ao estado de origem, ou seja, onde está situada a indústria ou comércio (Garcia, 2025, p. 282).

A concessão de benefício para atrair investimentos novos é denominada guerra fiscal, que é fomentada por estados mais ricos em detrimento dos mais pobres, o que é uma prática inconstitucional, pois tende a agravar as desigualdades sociais regionais. Porém, quando um estado mais pobre concede um benefício para manter o princípio constitucional, não fere a ordem econômica e não prejudica o território, pois o objetivo é reduzir as desigualdades, assim cumprindo um princípio

⁸ III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

constitucional previsto na Constituição Federal de 1988, art. 170, VII⁹ (Machado, 2014, p.372).

Conforme exposto, a doutrina posiciona que: sendo o ICMS utilizado pelos estados e Distrito Federal, com função extrafiscal de regular a economia do território, a forma interpretativa da essencialidade pode distorcer a finalidade constitucional e gerar um cenário de disparidade no território da federação e fomentar a desigualdade da federação.

2.3 COMPARATIVO DE ALÍQUOTAS

Cada ente da federação detém autonomia para instituir a alíquota. Como visto anteriormente, a essencialidade é um dos princípios que rege a liberdade legislativa. Para o operador do sistema tributário, isso demanda constante análise e capacitação para atender a conformidade e possibilitar um viés de planejamento tributário adequado.

Com a finalidade de exemplificar e demonstrar o conceito da disparidade que a autonomia estatal pode ocasionar em face do território nacional, será analisado um item da cesta básica nacional. Com uma simples análise da alíquota de ICMS sobre a cesta básica, podemos exprimir a ideia da complexidade que envolve a autonomia do estado em instituir alíquota interna de ICMS, e a diferença aplicável entre os estados ou Distrito federal conforme mostra a Figura 1.

⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

Figura 1 – Tabela ICMS atual da cesta básica nacional de alimentos.

ICMS ATUAL DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS		ALÍQUOTAS* PERCENTUAIS (%) ATUAIS DE ICMS NOS ESTADOS BRASILEIROS - MARÇO 2025																										
		ESTADOS APRESENTADOS POR ORDEM CRESCENTE DE CARGA DE ICMS																										
PRODUTOS DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS (CBNA)		PR	AP	MG	SP	MT	ES	GO	RS	AL	AM	SC	AC	PA	MS	CE	MA	RJ	DF	RN	BA	RO	TO	PI	PE	SE	RR	PB
Arroz		0%	0%	7%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	8%	0%	7%	7%	0%	19,5%	7%	7%	20,5%	12%	12%	20%
Feijões		0%	0%	0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	7%	7%	20%	8%	0%	20%	7%	0%	12%	7%	7%	20,5%	12%	12%	20%
Açúcar		0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	0%	12%	7%	7%	17%	7%	8%	7%	7%	18%	20,5%	12%	7%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Sal		0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	0%	17%	7%	7%	7%	7%	8%	7%	14%	18%	0%	12%	7%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Café		0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	20%	12%	7%	7%	7%	7%	8%	7%	7%	7%	20,5%	19,5%	7%	7%	12%	12%	20%	20%
Farinha de mandioca		0%	0%	0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	7%	7%	0%	8%	7%	7%	0%	0%	12%	7%	7%	0%	0%	12%	0%
Farinha, grumos e sêmolos, de milho		0%	0%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	20%	7%	19%	7%	7%	7%	8%	7%	20%	7%	0%	12%	7%	7%	20,5%	12%	12%	20%
Grãos de milho		19,5%	18%	18%	18%	17%	17%	12%	17%	20%	20%	17%	19%	19%	17%	7,8%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Farinha de trigo		0%	12%	7%	7%	7%	7%	7%	7%	20%	0%	7%	7%	19%	12%	7%	8%	7%	7%	18%	20,5%	12%	20%	21%	12%	20%	20%	20%
Grãos de aveia		0%	18%	18%	18%	17%	17%	19%	17%	20%	20%	17%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Farinha de aveia		0%	18%	18%	18%	17%	17%	19%	17%	20%	20%	17%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Farinha		19,5%	18%	18%	18%	17%	17%	19%	17%	20%	20%	17%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Tapioca		19,5%	0%	7%	18%	17%	17%	19%	17%	20%	0%	17%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Massas		0%	0%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	19%	17%	20%	8%	7%	7%	18%	7%	19,5%	20%	21%	12%	20%	20%	20%
Leite		19,5%	18%	7%	18%	7%	0%	12%	7%	0%	0%	7%	7%	7%	17%	7%	8%	7%	7%	18%	20,5%	0%	20%	12%	20,5%	20%	20%	20%
Leite em pó		0%	0%	7%	7%	7%	17%	19%	17%	0%	0%	17%	7%	7%	17%	7%	8%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	12%	4%	12%	20%	20%
Fórmulas infantis		19,5%	0%	18%	7%	7%	17%	19%	17%	0%	20%	17%	7%	7%	17%	7%	8%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	12%	4%	20%	20%	20%
Carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves		0%	0%	7%	11%	7%	17%	12%	7%	0%	20%	7%	7%	7%	4%	7%	12%	7%	7%	7%	20,5%	7%	7%	7%	7%	20%	12%	20%
Peixes e carnes de peixes		0%	18%	7%	7%	17%	7%	12%	7%	20%	0%	12%	7%	0%	7%	7%	4%	7%	7%	18%	0%	5%	0%	21%	20,5%	12%	12%	20%
Frutas, legumes e verduras		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Ovos		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	7%	20%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	19,5%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Manteiga		0%	12%	7%	7%	17%	17%	7%	17%	0%	0%	20%	12%	7%	19%	17%	20%	23%	22%	7%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	12%	20%
Margarina		0%	0%	7%	7%	7%	17%	7%	7%	7%	0%	12%	19%	7%	17%	7%	8%	7%	14%	7%	20,5%	19,5%	20%	7%	20,5%	20%	20%	20%
Queijos		0%	18%	7%	18%	17%	17%	7%	17%	0%	20%	12%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	12%	20%	20%	20%
Pão francês		0%	12%	7%	7%	7%	0%	7%	17%	20%	20%	17%	7%	19%	12%	20%	8%	7%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Massas alimentícias		0%	0%	7%	7%	7%	0%	7%	7%	20%	20%	7%	19%	19%	17%	20%	8%	22%	7%	18%	7%	19,5%	20%	21%	12%	20%	20%	20%
Óleo de babaçu		19,5%	18%	18%	7%	7%	7%	7%	17%	20%	20%	12%	19%	19%	17%	20%	8%	22%	20%	18%	20,5%	0%	20%	12%	20,5%	20%	20%	20%
Mate		0%	18%	7%	18%	7%	17%	19%	12%	20%	20%	17%	19%	19%	7%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%
Fórmulas Dietoterápicas		19,5%	18%	18%	18%	17%	17%	19%	17%	20%	20%	17%	19%	19%	17%	20%	23%	22%	20%	18%	20,5%	19,5%	20%	21%	20,5%	20%	20%	20%

Fonte: ABRAS (2025).

A partir deste estudo da ABRAS (2025), exposto na Figura 1, pode-se verificar que além da complexidade mencionada no parágrafo anterior, é possível observar a relevância econômica e disparidade de alguns itens. Cabe a ressalva de que os itens da cesta básica podem variar por região, e, por este motivo, para comparativo, será utilizado o arroz, que é comum à todas as regiões.

Ao selecionar três estados com a finalidade de compará-los entre seus regulamentos internos, foi verificado que no estado de Pernambuco a carga tributária é de 20,5%, enquanto no Rio Grande do Sul é de 7% e em São Paulo de 0%. Isso confirma que os estados com maior arrecadação concedem mais benefícios do que os estados com menor poder econômico, o que fomenta desequilíbrio para Federação.

Com base na tabela da cesta básica nacional, em análise ao produto arroz, por ser considerado um item universal da cesta básica de qualquer região do país, a sua essencialidade é de suma importância para a subsistência humana.

Como forma de demonstrar a aplicabilidade da alíquota em diferentes estados, essa disparidade ocorre devido a autonomia do estado em legislar e conceder benefícios como isenção e redução na base de cálculo, a fim de se reduzir a carga tributária e atrair os investidores para seu estado.

Conforme doutrina, a concessão de benefícios que reduzem a carga tributária, base de cálculo, a alíquota diferenciada ou crédito presumido devem sempre ser condicionados a convênio celebrado junto ao CONFAZ¹⁰, e deve respeitar os limites das alíquotas interestaduais. Diferente disso, critérios embasados na seletividade e essencialidade na falta de convênio não se amoldam aos benefícios fiscais sem convênio autorizativo do CONFAZ (Koch, 2017, p. 309).

Vê-se, por exemplo, as legislações específicas dos estados de Pernambuco, Rio Grande do Sul e São Paulo:

- a) Pernambuco - Alíquota de ICMS 20,5% como regra geral em operação interna, conforme Regulamento do ICMS do estado de Pernambuco, Lei 15.730/2016 art. 15, VII, não ocorrendo benefício para cesta básica. Contudo, pode ser concedido benefícios a certos segmentos específicos, como dispõe o Decreto 44.650/2017, anexo 26 “Da sistemática denominada mais atacadista – Pernambuco” art. 2º, nos incisos discorrendo entre crédito presumido, a redução na base de cálculo, desde que atenda aos requisitos específicos para setor, dentre outras expressividades, a depender do segmento deste estado, que não serão exploradas neste exemplo.
- b) Rio Grande do Sul – Alíquota de 12%, com redução na base de cálculo, o que de fato reduz a carga tributária que se equivale a 7% conforme Regulamento do ICMS do RS Decreto 37.699/97, Livro I, art. 23, II. Conforme transcrito abaixo:

Art. 23 -A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias, apurada conforme previsto no Capítulo anterior, terá seu valor reduzido para:

[...]

II-valor que resulte em carga tributária equivalente a 7% (sete por cento), a partir de 1º de junho de 2024, nas saídas internas das mercadorias relacionadas no Apêndice IV, que compõem a cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul, **cuja definição levou em conta a**

¹⁰ Conselho Nacional de Política Fazendária instituído LC 24/1975, órgão colegiado de cooperação intergovernamental, composto pelos Secretários de Fazenda dos Estados/DF.

essencialidade das mercadorias na alimentação básica do trabalhador
(Grifo nosso).

- c) São Paulo – Alíquota de 18%, com redução na base de cálculo em que a carga tributária equivale a 7% conforme Regulamento do ICMS Decreto 45.490/00 denominado RICMS/2000, Anexo III, art. 3. Contudo, há uma previsão para isenção no mesmo dispositivo legal, Anexo I art. 168, conforme transcrito abaixo:

Artigo 168 (ARROZ) – Saída interna de arroz, **com destino a consumidor final**. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.745, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016) (Grifo nosso).

[...]

§ 1º - Quando se tratar de saída interna de arroz beneficiado, realizada por estabelecimento beneficiador, com destino a consumidor final, poderá ser mantido integralmente eventual crédito do imposto relativo à mercadoria objeto da isenção prevista neste artigo.

§ 2º – Nas demais saídas internas de arroz, não referidas no § 1º, com destino a consumidor final, poderá ser mantido eventual crédito do imposto, até o limite de 7%, relativo à mercadoria objeto da isenção prevista neste artigo.

§ 3º - Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2026. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 69.208, de 23-12-2024, DOE 26-12-2024; Em vigor em 1º de janeiro de 2025)

A finalidade dos exemplos acima é demonstrar a complexidade do fato de que cada estado aplica procedimentos diferentes e pode adequar benefícios como isenção, crédito presumido e redução na base de cálculo que resultem em carga tributária distinta, o que acarreta na desproporcionalidade territorial em que estados desenvolvidos economicamente e produtores de tal segmento possuem maior atratividade para indústria, comércio e atacadistas. A disparidade fica evidente e concretiza a utilização extrafiscal da função do ICMS, que passa de arrecadatário para ser utilizado como fator de controle econômico do estado.

Diante da demonstração, conforme analisada as legislações estaduais dos três estados, evidencia-se que São Paulo concede isenção de forma que em operação destinada a não contribuinte resulte em alíquota 0%, ou seja, supera a redução da carga tributária de 7% da cesta básica, sendo São Paulo um estado economicamente sustentável e autossuficiente, ao contrário de Pernambuco. Quanto ao estado do RS, mesmo sendo economicamente produtivo, tem-se prejuízo por ser um dos principais produtores de arroz no país.

Cabe a ressalva de que o estado do Rio Grande do Sul possui convênio de nº 151/2020, justamente por ser estado produtor de arroz¹¹, em que permite, nas saídas interestaduais, aplicar a redução na base de cálculo do ICMS, em que a carga tributária seja aplicável a 7% quando a alíquota interestadual for de 12% e para 4% quando a alíquota for de 7%.

A proposta desta demonstração tem por base a análise de um caso concreto de produto conforme a tributação do ICMS para alíquota interna efetiva do estado em sua autonomia de legislar. Contudo, se tratando de economia do território nacional, esta autonomia se torna subsídio da denominada guerra fiscal entre os estados que será abordada no próximo tópico.

2.4 GUERRA FISCAL

A autonomia arrecadatória e legislativa de cada estado, e a função extrafiscal do ICMS são subsídios que, aplicados ao mesmo contexto, geram a disparidade econômica do território nacional. Ao impulsionar a economia interna de cada estado de forma isolada, como consequência, ocorre a disparidade no território nacional, corroborando com posicionamento da doutrina de que a guerra fiscal, além de prejudicial, é predatória para a Federação, conforme diz Machado (2014, p. 372):

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada “guerra fiscal”. Cuida-se da denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política.

O ICMS, por ser fonte arrecadatória do estado, sendo devido ao local de produção/comercialização onde está sediado o estabelecimento, favorece ao estado determinar a alíquota interna, conforme analisado anteriormente, de modo que a lacuna interpretativa do legislador, em detrimento da função, e a inexistência de regramento limitador de alíquota interna mínima ou máxima fomentou o uso deste meio legislativo para que estados mais desenvolvidos renunciassem parte de suas

¹¹ **Cláusula primeira** Ficam os Estados do Mato Grosso, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Tocantins autorizados a reduzir a base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - para valor que resulte em carga tributária equivalente aos percentuais a seguir indicados, nas saídas interestaduais decorrentes de venda, de remessa em bonificação ou de transferência a outro estabelecimento seu, de arroz beneficiado, de produção própria:

arrecadações com cunho de atração de novos investimento para novas instalações de empresas em seu território. Neste cenário não há incentivos fiscais, pois conforme analisado no tópico anterior, os incentivos dependem de celebração de convênio autorizativo pelo CONFAZ. Sendo assim, só podem ser instituídos com a concordância dos demais estados (Garcia, 2025, p.282).

Economicamente, ao território nacional, a guerra fiscal do ICMS gera disparidade, principalmente aos estados menos favorecidos economicamente, que ficam prejudicados na competitividade para atração de empresas a fim de se estabelecer em seus territórios. Por quanto, os estados economicamente mais favorecidos, por conseguirem suportar o ônus de abrir mão de parte da arrecadação, legislam, de forma unilateral, benefícios, através dos regramentos internos na legislação estadual ou distrital, para definir alíquotas ou redução da carga tributária:

Os benefícios fiscais constituem relevante e constitucional ferramenta de política tributária dos estados e do Distrito Federal. É por meio desses benefícios que os estados atraem para si empresas para seus territórios em troca de redução de ICMS (créditos outorgados, créditos presumidos, redução de base, entre outros). São os chamados incentivos para investimento, que visam estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (Almeida, 2025. p.262).

O debate acerca da chamada “guerra fiscal” do ICMS revela-se de grande relevância no campo do contencioso tributário, sendo constantemente submetido à análise do Poder Judiciário. Nesse cenário, normas estaduais e distritais que, de forma unilateral, instituem benefícios fiscais relacionados ao imposto, têm sido objeto de reiteradas apreciação pelos tribunais superiores, sobretudo quanto à sua compatibilidade com a Constituição Federal. Tais disputas evidenciam a tensão existente entre a autonomia dos entes federativos e a necessidade de observância das regras constitucionais que estruturam o sistema tributário nacional.

Assim, é posto em observância o posicionamento do STF, que decide a constitucionalidade de Lei estadual ou distrital que concede perdão de dívida tributária, desde que com amparo de Convênio celebrado pelo CONFAZ, conforme caso em tela do tema 0817 com repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 851.421:

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 146, III, b, 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no Conselho

Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

[...]

Tese: É constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais.

[...]

Julgado mérito de tema com repercussão geral - Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 817 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a constitucionalidade da Lei distrital nº 4.732/2011, com a redação dada pela Lei distrital nº 4.969/2012, e fixou a seguinte **tese: “É constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais”**, nos termos do voto do Relator (STF, Recurso Extraordinário nº 851.421). (Grifo nosso).

O caso em tela refere-se às leis estaduais ou distritais que, promulgadas unilateralmente, concedem benefícios fiscais sem amparo de convênio do CONFAZ, são declaradas inconstitucionais. Contudo, as leis estaduais ou distritais que concederem perdão de dívidas oriundas das Leis consideradas inconstitucionais, desde que amparadas por Convênio pelo CONFAZ são constitucionais (Loeser, 2022).

Dessa forma, o contencioso tributário e a consequente insegurança jurídica decorrentes da guerra fiscal do ICMS afetam diretamente o contribuinte de direito, sobretudo em razão das alterações legislativas. A decisão do Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de determinados benefícios fiscais concedidos unilateralmente, busca equalizar os efeitos da relação jurídica para o contribuinte que foi atraído ao território estadual ou distrital mediante incentivos que lhe seriam vantajosos, mas que se revelaram lesivos à ordem constitucional tributária nacional. Na etapa final da cadeia econômica, o contribuinte de fato acaba por absorver o ônus da tributação no consumo, refletindo, assim, os impactos práticos dessas controvérsias.

2.5 EC 87/2015 ALTERAÇÃO NA ARRECADAÇÃO E A INSEGURANÇA JURÍDICA

Nas relações de consumo com operação interestadual aplica-se a competência compartilhada entre o estado de destino e o de origem da mercadoria, sendo o percentual da alíquota interestadual arrecadado para o estado de origem.

Ao estado de destino cabe arrecadação do correspondente à diferença da alíquota interna do destino menos alíquota interestadual (Garcia, 2025, p. 276).

Em face da competência compartilhada e lacunas quanto às operações de consumo final, o constituinte instituiu a Emenda Constitucional “EC 87/2015”, que altera a forma de arrecadação do ICMS nas operações de consumo final (sem que ocorra etapa posterior), incluindo as operações destinadas a não contribuinte do ICMS, positivando esta operação no regramento jurídico, gerando ao contribuinte de direito nova obrigação e ao ente federativo, estado e Distrito Federal, novo direito de arrecadação, prevista na CRFB/1988 art. 155, §2º inciso VII, alíneas a e b¹².

Antes da publicação da EC 87/2015, a arrecadação ao estado de destino estava prevista apenas para consumidor final contribuinte, que precisa possuir inscrição de contribuinte do ICMS. Diante do crescimento das operações via *e-commerce*, as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS, geralmente pessoas físicas, mas podendo enquadrar empresas, por exemplo prestadoras de serviço que não possuem inscrição de contribuinte do ICMS, ou entidades públicas. Fato é que esta operação não estava prevista na competência compartilhada de arrecadação do ICMS. O crescimento destas operações, gerou por parte dos estados de destino a reclamatória desta arrecadação, principalmente dos estados consumidores sem centros industriais e comerciais (Garcia, 2025, p. 277).

A implementação da arrecadação do diferencial de alíquota referente a partilha do destino oriunda de operação interestadual destinada a consumidor final não contribuinte, prevista na EC 87/2015, foi regulamentada pelo CONFAZ através do Convênio ICMS de nº 93/2015, ou seja, não foi por Lei Complementar Federal, sendo então objeto da ADI 5469 RE 128.709¹³ a controvérsia na inércia do legislador em editar Lei Complementar, visto ser instrumento legal devido para instituição de tributo, pois a operação destinada a não contribuinte não estava prevista antes da EC 87/2015. O ocorrido resultou na declaração de inconstitucionalidade do convênio 93/2015, com modulação dos efeitos até a data de 31/12/2021:

¹² VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

¹³ <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461128&ori=1>.

Tese: A tese de repercussão geral fixada no RE 1287019 foi a seguinte: "A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais".

Modulação de efeitos: Os ministros aprovaram, por nove votos a dois, a modulação de efeitos para que a decisão, nos dois processos, produza efeitos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, as cláusulas continuam em vigência até dezembro de 2021, exceto em relação à cláusula 9ª, em que o efeito retroage a fevereiro de 2016, quando foi deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão. Segundo o ministro Dias Toffoli, autor da proposta de modulação, a medida é necessária para evitar insegurança jurídica, em razão da ausência de norma que poderia gerar prejuízos aos estados. O ministro salientou que, durante esse período, o Congresso Nacional terá possibilidade de aprovar lei sobre o tema. Ficam afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão (STF, ADI 5469).

A partir da decisão de inconstitucionalidade pelo STF e a modulação dos efeitos, datada em dezembro de 2021, o legislador, através da LC 190/2022, efetiva a normatização da EC 87/2015, a qual tem sua publicação efetuada em 04 de janeiro de 2022, o que originou nova controvérsia jurídica devido ao fato da publicação ser posterior ao primeiro dia do exercício de 2022, o que violou o princípio da anterioridade (Garcia, 2025. p. 279).

Diante disso, o STF decidiu que a LC 190/2022 não viola o princípio da anterioridade anual. As ações que envolveram o posicionamento da suprema corte estavam relacionadas às ADIs 7066, 7078 e 7070. Essa decisão, a favor da arrecadação dos estados, ressalta o entendimento de que não há majoração de tributação:

Prevaleceu no julgamento o voto do ministro Alexandre de Moraes (relator), para quem deve ser observado, no caso, o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do artigo 3º da LC 190/2022. A regra diz que a lei deve produzir efeito após 90 dias da data de sua publicação. De acordo com o ministro, não se aplica ao caso o princípio da anterioridade anual, na medida em que a LC 190/2022 não criou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária. A seu ver, houve o fracionamento do tributo entre o estado produtor e o estado de destino, sem repercussão econômica para o contribuinte.

Votaram nesse sentido os ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso (STF, 2023).

Sob a ótica da doutrina, Garcia (2025, p. 279) observa que a análise realizada pelo Supremo Tribunal Federal não levou em consideração as leis estaduais que estavam em vigor desde 2015, resultando no favorecimento do fisco estadual e, conseqüentemente, em maior onerosidade ao contribuinte:

Note-se, todavia que esse debate estava mal colocado, eis que a cobrança do Difal não estava ocorrendo com base na lei complementar aprovada em 2022, mas nas Leis estaduais que já estavam em vigor desde 2015, inclusive com efeitos até 31.12.2021

Em síntese das alterações, a EC 87/2015 incluiu a operação de recolhimento do diferencial de alíquota com destinação ao estado de destino do consumidor não contribuinte de ICMS, operação que até então não era arrecadada pelo contribuinte de direito ao fisco. A regulamentação não foi promulgada por Lei Complementar, visto que na Lei Kandir não constava previsão para operação a não contribuinte, e ocorreu através do convênio nº 93/2015 publicado pelo CONFAZ. Assim, os estados instituíram a cobrança do “Difal” nas operações destinadas a não contribuintes. Então, somente após a promulgação da LC nº 190/2022 é que a Lei Kandir passou a ter positivação expressa no art. 12, XI¹⁴. Além disso, a referida norma complementou outras lacunas existentes, como a definição do estado em que o contribuinte deve realizar a arrecadação, conforme disposto no §7º da LC 190/2022.

Contudo, durante a lacuna entre a discussão do contencioso tributário sobre aplicação da anterioridade, e os negócios jurídicos que permaneceram ocorrendo no decorrer do ano de 2022, entre o “se” é devido ou não, origina-se novo julgamento da Suprema Corte do STF, que decidiu que estes contribuintes que ingressaram com ações judiciais até 29 de novembro de 2023 não precisam recolher o imposto do Difal para os fatos ocorridos antes da decisão sobre a anterioridade nonagesimal para os fatos ocorridos no período em questão de 2022:

Entendimento do STF: Agora, no julgamento do RE 1426271, o STF reiterou a constitucionalidade da LC 190 e reverteu a decisão do TJ-CE que havia favorecido a empresa cearense. A Corte, porém, modulou os efeitos do julgamento para alinhar o resultado ao que já havia sido definido na ADI 7066, garantindo que as empresas que acionaram a Justiça e não tenham recolhido o imposto antes da decisão sobre a anterioridade nonagesimal não tenham de fazer o pagamento do tributo referente ao período em que a questão ainda estava em disputa.

O julgamento do recurso foi concluído na sessão virtual encerrada em 17 de outubro, com base no voto do relator, ministro Alexandre de Moraes, e das ressalvas e da modulação apresentadas pelo ministro Flávio Dino.

A tese de repercussão geral foi apresentada a seguir:

¹⁴ XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino;

I – É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

II – As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que se destinam a bens e serviços a consumidor final não tributáveis do imposto, são válidas, mas produzidas somente a partir da vigência da LC 190/2022.

III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) – Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admitem a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício (STF, 2025).

Por fim, ainda no ano de 2025, a pauta sobre as lacunas do Difal de alíquota nas operações destinadas a não contribuinte, a partir da EC 87/2015, continuaram ocupando as tribunas do Supremo Tribunal Federal. Os debates vão da inércia do legislador até a publicação às pressas do dispositivo legal que originou insegurança jurídica.

3 IBS – EC N° 132/2023: IMPACTOS NA COMPETÊNCIA E ARRECADAÇÃO AOS ENTES DA FEDERAÇÃO

Conforme abordado em 2.1 e 2.2, o ICMS — imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias — é um tributo de competências estadual e distrital, as quais detêm autonomia legislativa, e suas principais fontes arrecadatórias. A reforma tributária do consumo, através da EC n° 132/2023, instituiu o novo tributo IBS — Imposto sobre Bens e Serviços —, que substituirá o ICMS e ISSQN, incluído através do art. 156-A da CRFB/1988, além de promover demais alterações no sistema tributário. Mas, como ênfase deste trabalho, serão examinadas as alterações com impacto ao ICMS, especialmente no que tange aos princípios e objetivos da emenda constitucional que promoverão os impactos no atual tributo.

A unificação de tributos, sem dúvidas, é uma das principais alterações da reforma do consumo, visando a simplificação do complexo atual sistema tributário, mais precisamente, na arrecadação do tributo e no cumprimento das obrigações fiscais. Visa uniformizar a legislação a fim de reduzir o sistema burocrático e autônomo de cada ente da federação, uma vez que unifica dois tributos em um.

Objetiva também, promover a justiça fiscal através do princípio da neutralidade tributária (Sousa; Moura, 2024).

Com base no art. 156-A da CRFB/1988¹⁵, o novo tributo IBS promoverá alterações e impactos na tributação estadual e distrital, pois instituirá a competência compartilhada com municípios. O § 1º¹⁶ prevê que será regrado pelo princípio da neutralidade; no inciso IV¹⁷, legislação única e uniforme em todo território nacional, com a ressalva do inciso V¹⁸, que, se tratando das alíquotas, será fixada por cada ente federativo por lei específica. Além disso, é instituído o princípio do destino, conforme inciso VII¹⁹, que altera a forma de arrecadação, ademais, outras alterações como a previsão do comitê gestor²⁰ para fins de gerenciar e arrecadar.

Na visão da doutrina, a extrafiscalidade do ICMS foi um subsídio para a necessidade da reforma. Neste sentido, com o novo tributo IBS, culmina-se em perda da autonomia legislativa em face da função do tributo, limitando o uso como fomento para impulsionar a economia do território:

A ofensa à autonomia de Estados, Distrito Federal e Municípios, que caracteriza a forma federativa, residiria na perda do poder de legislar a respeito do imposto, e de fazer uso dele não apenas em sua função fiscal, de algum modo suprida pela partilha dos recursos arrecadados com o IBS, mas também de sua função extrafiscal. Não nos parece, contudo, que haja vício de inconstitucionalidade por isso, pois Estados, Distrito Federal e Municípios podem exercer sua autonomia empregando, como melhor lhes parecer, os recursos arrecadados com o IBS, sendo certo que o exercício dessa autonomia foi que levou o sistema brasileiro ao caos, em especial relativamente ao ICMS, que tornou a reforma necessária (Machado Segundo, 2026b, p. 83).

As Unidades Federativas perderão a autonomia arrecadatória e legislativa, pois, com a extinção do ICMS, que será substituído pelo IBS, esta competência será por meio do Comitê Gestor – que abordado em tópico próprio –, em um modelo de legislação Federal, ressalvadas a exceção da positivação das alíquotas. Neste sentido, a autonomia dos estados e do Distrito Federal restará comprometida e limitada em legislar, perdendo a competência plena, arrecadatória e

¹⁵ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios

¹⁶ § 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte

¹⁷ IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V

¹⁸ V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

¹⁹ VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação

²⁰ § 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços

fiscalizatória, e a interpretação quanto à seletividade em face da análise do seu território (Daniel, 2026, p. 8).

Outro ponto analisado é que, em face da seletividade, o IBS não será seletivo, regido pelo princípio da neutralidade. Diante disso, limita-se a autonomia na fixação de alíquota, mesmo sendo uma atribuição legislativa para os estados juntamente com municípios. O desafio será equalizar a fixação uniforme para atribuição da competência compartilhada (Coutinho et al., 2024).

Assim, conforme disposto, a doutrina aponta que os estados e Distrito Federal sofrerão diretamente os impactos em sua arrecadação, uma vez que o ICMS é sua principal fonte arrecadatória:

De fato, antes da reforma, cada estado ou município legislava exclusivamente sobre seus tributos, responsáveis, respectivamente, por 88% da arrecadação estadual e 43% da arrecadação municipal. Portanto, os entes subnacionais poderiam, autonomamente, instituir suas próprias políticas tributárias, sendo inúmeros, aliás, os casos de políticas tributárias realizadas com o ICMS e o ISS que mudaram o patamar de desenvolvimento de regiões, estados e municípios (Daniel, 2026, p. 8).

A criação do IBS reflete a intenção do legislador para com a reforma tributária, em objetivar a reestruturação do sistema atual e corrigir as lacunas interpretativas que fomentaram a guerra fiscal do ICMS, de modo que os novos princípios do IBS visam corrigir tais lacunas. Na quarta edição do CTN comentado pelo doutrinador Machado Segundo, o autor entende que a maior alteração em substituir o ICMS pelo IBS é a autonomia legislativa, a forma de arrecadação e administração do tributo:

A diferença mais profunda, contudo, é institucional. O ICMS era um tributo estadual com legislação própria e eficácia imediata dentro de cada Estado; o IBS é um tributo de gestão nacional, cuja repartição apenas simula uma pluralidade de competências, ocultando sob a forma compartilhada uma unidade de vontade e de norma que o aproxima de um imposto federal (Machado Segundo, 2026b, p. 298).

Ainda no entendimento do autor, ele destaca seu posicionamento de que para uma reforma mais efetiva e sem impactos em todo sistema que inclui uma nova tributação, seria mais econômico e simplificado promover a reforma objetiva na tributação do ICMS através da Lei Kandir, pois seria suficiente para corrigir as disparidades de interpretações legislativas e concessões de benefícios com base na

extrafiscalidade da função do tributo. Ainda, entende que a instituição do novo tributo IBS fere a forma federativa do estado:

Talvez uma reforma mais pontual, que apenas alterasse a LC 87/1996, para dar mais uniformidade ao ICMS, vedando a proliferação de regimes especiais, levados a efeito por normas estaduais infralegais casuístas, tivesse resolvido o problema sem causar tantas perturbações no sistema, trazendo novidades que levarão décadas para serem esclarecidas e pacificadas pela jurisprudência. Não foi essa, contudo, a opção do legislador, e a que se escolheu não nos parece, só por isso, inconstitucional, havendo incontáveis federações nas quais a tributação do consumo por imposto sobre o valor agregado é federal, com partilha do produto da arrecadação com os entes subnacionais, pelo que a adoção desse modelo não é, por si, contrária ou tendente a abolir a forma federativa de estado (Machado Segundo, 2026b, p.81).

3.1 NÃO CUMULATIVIDADE

Conforme abordado no item 2, pode-se inferir que a não cumulatividade do ICMS não é plena, visto que certos insumos não permitem apropriação de crédito com sua integralidade sendo postergada legislativamente. A previsão da integralidade do crédito, conforme positivado na Lei Kandir, será para o ano de 2033, ao qual pese, será a extinção do ICMS e a efetivação da totalidade do IBS, o que em certa parte corrobora com entendimento do parágrafo anterior, de que certas reformas na Lei Kandir contribuiriam para uma reforma mais acessível.

A reforma prevê a não cumulatividade plena para o IBS, conforme alteração pela EC nº 132/2023 ao texto constitucional, positivado no art. 156-A, inciso VIII²¹. Prevê, ainda, a aplicação na forma de compensação de crédito nas operações subsequentes, permitindo que possa ser realizado na entrada fiscal via apuração do tributo, amplo e irrestrito, na forma de compensar o saldo de crédito do saldo de débito a recolher, aplicado nas operações relativas às aquisições de insumos da cadeia produtiva, a qual Lei Complementar definirá as regras limitadoras (Garcia, 2025, p. 603).

Na visão de Machado Segundo (2026b, p. 92), poderão ocorrer novas controvérsias e interpretações distorcidas, devido ao fato de o legislador ter incluído a expressão *“excetuada exclusivamente as consideradas de uso ou consumo*

²¹ VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuada exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

peçoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. O autor argumenta que foi desnecessário tal fato expresso na norma constitucional, sendo que fere, inclusive, um princípio fundamental da contabilidade, o princípio da entidade²².

A doutrina mantém entendimento da previsão constitucional sobre o IBS para não cumulatividade plena na cadeia produtiva:

Como estabelecido nos arts. 156-A, § 1º, VIII,5 e 195, § 16,6 da CF, ambos operarão sob o regime de não cumulatividade plena, assegurando que os créditos tributários sejam apropriados e compensados ao longo da cadeia produtiva, reduzindo a incidência de tributos em cascata (Silva Martins et al., 2025, p. 96).

O Ministério da Fazenda lançou um informativo de perguntas e respostas, no qual a pergunta de número 5 refere-se a não cumulatividade como uma das principais características do IBS, inclusive citando como exemplo os insumos alocados na cadeia produtiva e insumos de consumo relativos a atividade econômica, que atualmente não geram direito a crédito de ICMS, conforme exemplificado no *“material administrativo”* citado no exemplo do item 2. Segue transcrição da resposta no informativo, o qual corrobora ao posicionamento da doutrina:

Não cumulatividade plena: os tributos pagos ao longo da cadeia gerarão créditos imediatos, inclusive os pagos na aquisição de bens do ativo fixo (máquinas, equipamentos etc.) e bens de uso e consumo utilizados na atividade econômica (como energia elétrica, material administrativo e serviços de telecomunicação). O creditamento dos tributos pagos pelas empresas desonera a cadeia econômica, os investimentos e as exportações, de forma que, na prática, a tributação recai apenas sobre o consumo final da mercadoria ou serviço e não sobre os setores (Ministério da Fazenda, p. 7).

Diante do posicionamento da doutrina e a consideração do autor Machado Segundo, a Figura 2 tem a finalidade de comparar os textos legislativos dispostos para ICMS conforme Lei Kandir e a instituição do IBS através da EC nº 132/2023. A não cumulatividade do ICMS não é plena, devido à postergação do art.

²²São os seguintes os Princípios Fundamentais da Contabilidade: a) princípio da entidade: reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Portanto, nesta acepção, o patrimônio da empresa (entidade) não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários;

33 da Lei Kandir, sendo o IBS um novo tributo, ao viés que já “nasce” com a vigência em seu texto legal aplicando a forma plena por não dirimir em escalas o texto legal. Contudo, aqui se analisa com base no texto constitucional, e a Lei Complementar referente ao IBS será explanada em tópico próprio.

Figura 2 – Tabela comparativo legislação não cumulatividade ICMS e IBS

ICMS - LC 87/1997 Lei Kandir	IBS - EC 132/2023 - CRFB/1988
Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2023; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)	Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Fonte: Autor (2026)

3.2 NEUTRALIDADE E TRANSPARÊNCIA

A neutralidade de um tributo está relacionada com a uniformidade e não causa distorções na cadeia que envolve os agentes econômicos. Além disso, não interfere nas ações e planejamento da indústria até o consumo final. A exemplo de contribuir para neutralidade está a uniformidade das alíquotas (Garcia, 2025, p. 572).

Para Silva Martins et al. (2025, p. 95), a neutralidade do tributo, a exemplo de uniformidade de alíquota e o princípio do destino item 3.3, fomentam o planejamento estratégico para tomada de decisão de uma empresa, a qual não seja baseada por território ou benefício fiscal, pois assegura que o tributo seja equitativo.

Outro ponto a contribuir para efetividade da neutralidade do tributo é a aplicação da não cumulatividade plena, o que fomenta que toda cadeia econômica envolvida no processo tenha uniformidade de compensação:

O princípio da neutralidade fiscal advém da aplicação da não cumulatividade do imposto, tendo em vista que incide sobre todas as operações e transações na cadeia produtiva e que o consumidor final arca com todo ônus financeiro do imposto. A neutralidade fiscal é o princípio norteador do IBS e da CBS, sendo um imposto neutro aquele que é repassado ou flutua por toda a cadeia produtiva até chegar ao consumidor final (Pimenta, 2025, p. 135).

Sendo o ICMS um tributo não regido pelo princípio da neutralidade, a falta uniformidade das alíquotas, a não cumulatividade limitada, e os incentivos fiscais em detrimento da função extrafiscal fomentam a característica deste tributo que propiciou o desequilíbrio regional e desencadeou a problemática da guerra fiscal do ICMS. Assim posto, o IBS é instituído com o princípio da neutralidade expresso no texto constitucional, conforme CRFB art. 156-A §1º²³, o qual alterou o conceito da tributação para fomentar as mudanças da reforma (Becho, 2025, p. 54).

Com isso, o legislador institui o IBS regido pelo princípio da neutralidade, objetivando a não interferência externa no sistema tributário em face das decisões econômicas dos agentes, pois devem ser baseadas em fatores produtivos e não em incentivos fiscais que promovem o desequilíbrio na economia nacional (Sousa; Moura, 2024).

A falta de transparência em face do ICMS pode ser definida em algumas atribuições deste tributo, como a denominada fórmula de cálculo por dentro, em que o próprio tributo faz parte da base de cálculo do imposto. Assim, o consumidor final não tem transparência do real valor do produto, prejudicando também a efetiva mensuração nas operações com etapa posterior na apropriação do crédito. Ademais, pode-se incluir a diversidade de alíquotas no sistema atual.

Diante disso, a proposta da reforma aplicada ao tributo IBS referente a uniformidade das alíquotas prevê restrições para concessões de benefícios fiscais, que permitirão crédito amplo na cadeia operacional. A medida visa promover a transparência, permitindo ao consumidor final saber a real incidência do tributo, pois uma das características do IBS é o imposto “por fora” (Garcia, 2025, p. 573).

3.3 PRINCÍPIO DO DESTINO E ALÍQUOTA

²³ § 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte

Atualmente, para o tributo do ICMS, conforme explorado nos itens 2.2 e 2.5, a regra geral é que o polo Ativo responsável por receber a arrecadação é o estado ou Distrito Federal em que está sediada a empresa, ou seja a origem da mercadoria, ressalvados casos de que a finalidade é consumo final em outra unidade da federação, aos quais se aplica a competência compartilhada. Por via de regra, o ICMS é aplicado à competência de origem e não do destino.

Com a instituição do IBS, o paradigma do ente federativo toma outro viés: o princípio do destino e a forma de instituição da alíquota conforme alteração constitucional do CRFB art. 156-A, inciso VII²⁴, ou seja, onde se destina o bem ou serviço, local de consumo. O ente federativo polo Ativo da arrecadação é o destino de consumo e não mais a origem (Garcia, 2025, p. 611).

A instituição do princípio do destino promovido pela reforma altera a autonomia e forma de arrecadação entre os entes federativos, afetando principalmente os que sediam grandes polos arrecadatários em face do ICMS em detrimento da origem da mercadoria atualmente, a exemplo das regiões sul e sudeste. Para o Ministério da Fazenda, um dos principais objetivos da reforma foi reduzir as desigualdades regionais e acabar com a guerra fiscal, assim criando e propiciando a mudança no cenário econômico de forma mais igualitária no território.

Com a adoção do princípio do destino pela Reforma Tributária, a arrecadação passará da produção para o consumo, ou seja, para os Estados e Municípios em que estão localizados os consumidores. O princípio do destino beneficia, portanto, os Estados e Municípios menos desenvolvidos, promovendo uma redistribuição de receitas e reduzindo as desigualdades regionais. Da mesma forma, o princípio do destino acabará com a guerra fiscal e todas as distorções e ineficiências que ela causa (Ministério da Fazenda, p. 7).

Na visão de Machado Segundo, a tributação no destino é uma “promessa” da reforma, através da instituição do IBS, de acabar com a guerra fiscal. Contudo, haverá outros entraves que burocratizariam e limitariam a eficácia e simplicidade, visto que a entraves na definição do local do destino, por ser um tributo de legislação nacional e facultado para as alíquotas internas de serem definidas por lei estadual, distrital e municipal. Ainda, há a gestão da arrecadação por meio do Comitê Gestor, o que compromete o princípio da neutralidade, uma vez que não é compatível com um sistema de alíquota universal (Machado Segundo, 2026c, p. 98).

²⁴ VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

Quanto a alíquota do IBS, na previsão da reforma, será o resultado da soma da alíquota prevista na lei ordinária estadual com a Lei ordinária municipal do destino do bem ou serviço, sendo estes os entes que serão destinados à arrecadação do tributo. Caberia ao Senado Federal estabelecer as alíquotas de referência, a fim de limitar a não extrapolação e, na ausência do ente em legislar sobre, deverá esta ser a base adotada de referência (Garcia, 2025, p. 614).

Ao comparar com a autonomia legislativa no item 2, os estados e Distrito Federal perderão, em suma, a autonomia plena, pois mesmo facultando legislar sobre a alíquota do IBS, estão limitadas às alíquotas de referência imposta pelo Senado Federal, e terão de ser equalizadas no somatório com alíquota interna de cada município. O princípio do destino fomentará a tributação do consumo e não mais a produção.

Outra importante alteração, introduzida pela EC n° 132/2023, que refere-se às alíquotas a fim de aplicar a uniformidade e a neutralidade, é estabelecer padrão para a cesta básica nacional²⁵, ou seja, um limitador constitucional que por Lei Complementar regulará os itens abrangentes que dotarão de unificação tributária em face do IBS em todo território nacional:

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, é importante, e mesmo necessário, que se observe a diversidade regional e cultural da alimentação quando se pretende estabelecer uma cesta básica nacional de alimentos. Afinal, há produtos que em certas regiões podem ser considerados importantes ou essenciais e que em outras regiões não são tão acessíveis e podem ser considerados luxuosos. Essa definição deve ocorrer, sem descuidar da obrigação de que o tributo seja uniforme em todo o território, a fim de que se estabeleça, em lei complementar, os itens a serem submetidos à alíquota zero de IBS (Machado Segundo, 2026c, p. 257).

A alteração constitucional, instituída pela EC n° 132/2023, em face do novo tributo IBS, afeta e interrompe a unilateralidade legislativa estadual e distrital. A transição do novo sistema limita a ação destes entes e uniformiza a competência

²⁵ Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal. Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

nacional, impondo limitadores ao desenvolvimento econômico descentralizado e desproporcional ao território nacional.

3.4 COMPETÊNCIA COMPARTILHADA

Outra mudança de paradigma é relativa à competência dos estados e Distrito Federal, uma vez que cada ente da Federação é responsável por criar, legislar, arrecadar, fiscalizar e decidir administrativamente os litígios em face do ICMS conforme CRFB/1988 art. 155 e incisos.

A competência compartilhada é introduzida pela reforma do consumo e a referida alteração constitucional, com criação do denominado Comitê Gestor do IBS, CRFB/1988 art. 156-B²⁶, que será o órgão centralizador e administrador do tributo e será responsável, além de arrecadar, implementar normativos, legislar e distribuir a arrecadação entre os entes federativos sujeitos ativos da relação tributária. Ademais, também irá decidir os litígios do tributo (Garcia, 2025, p. 618).

Na visão de Machado Segundo (2026c, p. 111), a competência é Federal com a instituição do Comitê Gestor do IBS e o compartilhamento seria na unificação dos integrantes do comitê, representados por servidores de carreira estaduais, distrital e municipais.

Como consequência da competência “compartilhada” para instituir o IBS, tornou-se necessário criar, por igual, órgão da Administração Tributária destinado a exercer as funções de Poder Executivo, no que tange ao poder regulamentar, editando decretos ou regulamentos, portarias, resoluções, instruções normativas etc., seja no que tange aos atos de execução, de fiscalização e lançamento, ou no exercício do chamado controle interno da legalidade, no contencioso administrativo, ou, finalmente, na representação judicial dos entes que o integram “compartilhadamente”

Neste artigo, o viés analisado da competência compartilhada precede no texto constitucional para instituir o IBS, devido a competência em instituir alíquota por meio de lei específica juntos aos entes da federação:

Do desenho constitucional do IBS, pode-se inferir que o legislador reformador tentou não federalizar totalmente o tributo, atribuindo-lhe competência compartilhada ao permitir a fixação das suas alíquotas

²⁶ Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

próprias por lei específica dos estados, Distrito Federal e municípios (inciso V do § 1º) (Coutinho et al., 2024).

Machado Segundo posiciona-se em com entendimento contrário da competência compartilhada, devido ao viés de o Comitê Gestor do IBS estar na administração Federal. Para ele, o mero fato de a arrecadação ser partilhada entre estados e municípios não ensejaria competência compartilhada, embora as demandas sejam partilhadas pelos membros do comitê que são representantes dos estados e parte dos municípios, não havendo membros por parte da União:

A regulamentação e a arrecadação do imposto, por sua vez, serão levadas a efeito por órgão também federal, o Comitê Gestor do IBS, elencado, como se viu nos comentários ao art. 50, ao lado das autoridades vinculadas ao Presidente da República. A circunstância de a arrecadação ser partilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios não torna o imposto estadual ou municipal, e menos ainda de competência “compartilhada”, nos termos explicitados no art. 6.º do CTN. O exercício da competência tributária se dá pela edição de lei, e a lei, no caso, não será editada compartilhadamente por eles, mas pela União. Então ela que é competente, apesar do esforço retórico do constituinte derivado de sugerir o contrário (Machado Segundo, 2026c, p. 81).

Outra alteração significativa da reforma refere-se à nova entidade, o Comitê Gestor do IBS, um órgão independente com características semelhantes às autarquias, instituído para coordenar a competência compartilhada. No atual sistema tributário não se tem entidades semelhantes que administram, arrecadam e distribuem o produto da tributação:

Os conceitos da lógica das classes serão aplicados de forma não tão rígida e com a finalidade prática de contribuir para a compreensão do Comitê Gestor do IBS como órgão independente, a ser criado com o propósito de coordenar a competência compartilhada do Distrito Federal, dos estados e dos municípios para administrar o IBS (MARTINS, 2025, p. 333).

Além disso, também se posiciona a doutrina que o Comitê Gestor do IBS terá de vencer a barreira da descentralização atual do sistema tributário, a exposto do que ocorre no tributo ICMS, a fim de objetivar o cenário da proposta de sua função em implementar a função colaborativa entre estados e municípios e fiscalizar, regular e promover a distribuição do produto arrecadatório, observando as diversidades regionais que envolvem o território nacional. Isso demandará, além de diálogo contínuo, estratégias para promover a uniformização e atender de forma

harmônica e objetiva com soluções concretas para sanar os problemas na atual estrutura:

Projetado para harmonizar e coordenar a gestão do IBS, o CG-IBS busca mitigar distorções históricas como a guerra fiscal e promover um sistema tributário mais eficiente e previsível. Sua estrutura colegiada, independente e técnica reflete um esforço em integrar os interesses de estados, DF e municípios em uma administração cooperativa do novo imposto (Neto, 2025, p. 331).

A Lei Complementar definirá os regramentos, composições, fiscalização e distribuições das competências para Comitê Gestor, e, também por Lei Complementar, o regramento federal do novo tributo IBS. Em face do posicionamento da doutrina, há controvérsia quanto a definição efetiva do significado da forma compartilhada das atribuições, visto que a arrecadação do tributo IBS será gerida pelo comitê gestor, ou seja, não será mais o ente federativo estado, Distrito Federal e município que administram os recursos oriundos da arrecadação deste tributo, como se faz nos atuais tributos - ICMS e ISSQN -, e sim um órgão criado para tal, sob regramento de Lei Federal. Será abordado em item próprio a estrutura do Comitê Gestor e positivação do IBS através de Lei Complementar, recentemente aprovada pelo congresso nacional.

3.5 OBJETIVOS PROPOSTOS E A POSIÇÃO DA DOUTRINA

Dentre os principais objetos da reforma tributária do consumo quanto a transição do ICMS para o IBS, na posição do Ministério da Fazenda, está disposto que pretende-se equalizar o crescimento da economia brasileira de forma mais sustentável, propondo o fim da cumulatividade dos tributos e objetivando o fim da guerra fiscal e a diminuição das controvérsias interpretativas da legislação atual, discussões administrativas e judiciais. O princípio do destino é uma das principais bases da mudança propostas pela reforma, como uma “chave” fundamental desta nova engrenagem sistêmica. Além da proposta de não cumulatividade plena, há uniformização das regras e transparência na neutralidade da tributação, a fim de reduzir a complexidade do atual sistema tributário (Ministério da Fazenda, 2023, p. 2).

No entendimento do doutrinador Machado Segundo (2026c, p. 80), em termos de prática, estes objetivos tendem a não se realizar na mesma intensidade da teoria proposta pela reforma. A explicação é que a competência tributária é exercida na esfera Federal, sendo competente para legislar. Mesmo que as alíquotas sejam facultadas em competência compartilhada entre estados e municípios, é pela Lei Federal que se positivará os limitadores. Ademais, posiciona-se que a não cumulatividade não é característica única para amparar a neutralidade do tributo:

A promessa, nos discursos e nas apresentações de powerpoint feitos em torno do tema, era a de que se teria imposto neutro, sem regimes especiais ou diferenciados, com alíquota única, de base ampla, não cumulativo de modo pleno, simples e transparente, devido ao ente federativo situado no destino, para assim acabar com a chamada “guerra fiscal”. A realidade, conforme será visto nos comentários a seguir, e o leitor já pode antecipar lendo o próprio artigo que será comentado, talvez fique um pouco distante disso.

A doutrina também expõe a preocupação com a concretude da prática. A implementação do tributo IBS, sendo mais rígido na concessão de benefícios fiscais, conforme art. 156-A, inciso X²⁷, § 1º da CRFB, é a base para a diferença do que ocorre atualmente com ICMS, que culminou na guerra fiscal através da flexibilidade de interpretação da legislação. Porém, com a mudança, advém o período de transição, e, com isso, seria necessária a implementação de ajustes e modelagens, tornando impreciso pontuar, antes da transição, uma análise de cenário concreto quanto aos alcances dos objetivos propostos e a efetiva simplicidade (Miguel, 2025, p. 283).

Conforme posiciona a doutrina, os objetivos chaves da reforma propostos pelo Ministério da Fazenda poderão passar por uma implementação não tão simples, como reduzir a complexidade da tributação, propiciar uniformização na legislação. No cenário atual, a fase de implementação de Leis Complementares é a fase do conceito e do direito material. A fase de transição definirá quais serão os reais cenários e se os entraves que a doutrina demonstra receio serão de fato barreiras para o novo tributo IBS, além de expor os impactos reais na tributação estadual e municipal.

²⁷ X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição

4 DESAFIO DO FIM DA GUERRA FISCAL DO ICMS

Conforme abordado no capítulo anterior, a Emenda Constitucional foi a positivação do marco efetivo do novo sistema tributário brasileiro. Com a instituição do IBS, promove a mutação do sistema na forma legislativa e no regime de competência, que impactará na autonomia e forma de atuação dos entes da federação na esfera estadual, distrital e municipal.

Para isso, o constituinte positivou os regramentos normativos através da promulgação das Leis Complementares: LC n° 214/2025, que estabelece o regramento Federal do IBS, dentre outros tributos, e cria o Comitê Gestor do IBS que, aliás, foi instituído pela recente LC n° 227/2026.

A LC n° 214/2025, a qual disciplina, dentro outros tributos, o regramento do novo tributo IBS. Nos 1° e 2° artigos²⁸ positiva a competência compartilhada entre estados, municípios e Distrito Federal, e o princípio da neutralidade, com a finalidade de evitar as distorções e influência na atividade econômica através do tributo (Brazuna, 2026, p. 18).

O doutrinador Machado Segundo (2026b, p. 2), em sua obra *LC 214/2025 Comentada*, opina que o legislador no artigo 2° positiva a função do tributo e, de forma expressa, não pode ser utilizado como extrafiscal, tão pouco ser seletivo, demonstrando as diferenças do ICMS. Refere-se à neutralidade correlacionada a não cumulatividade ampla positivada no artigo, mas ressalta que a expressão “*observadas as exceções*” no texto legal é um ponto de preocupação para que a “criatividade” das interpretações possa abrir novas lacunas e novas teses.

Tratando-se de desafios, o autor Brazuna (2026, p. 53), referencia em sua obra, ao comentar a LC 214/2025, sobre a não cumulatividade plena que pode gerar dificuldade para o contribuinte interpretar a definição de insumos conforme art. 47²⁹,

²⁸ Art. 1° Ficam instituídos:

I - o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o [art. 156-A da Constituição Federal](#);

Art. 2° 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.

²⁹ Art. 47. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

visto que, remete ao art. 57 quanto às exceções, referenciado expressamente em rol taxativo aos itens que são considerados de uso ou consumo pessoal.

Como exposto no item 3.1, conforme abordado pelo doutrinador Machado Segundo, ao posicionar-se sobre as controvérsias que podem discorrer sobre a não cumulatividade diante da expressão “uso ou consumo pessoal”, a positividade do art. 57 citada no parágrafo anterior corrobora que o constituinte, ao positivar a lei complementar, poderá deixar margens interpretativas, uma vez que o rol taxativo expressa o que não é objeto de crédito por se enquadrar como uso e consumo pessoal.

Ademais, a exemplo de exceções no §3º³⁰, que elenca dentro das exceções o que não se enquadra como consumo pessoal e, nestes casos, permitindo o crédito “a exceção dentro da exceção”, tornam o texto legal mais complexo se comparado com o atual regramento do ICMS, na Lei Kandir, art. 20, §1º³¹ (Machado Segundo, 2026b, p. 90).

4.1 LOCAL DA OPERAÇÃO E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO DESTINO

Conforme abordado em 3.3, o princípio do destino destaca-se como umas das principais mudanças na criação do IBS, diante da efetivação através da LC nº

³⁰ § 3º Não se consideram bens e serviços de uso ou consumo pessoal aqueles utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte, de acordo com os seguintes critérios:
I - os bens previstos nas alíneas “a” a “d” do inciso I do *caput* deste artigo que sejam comercializados ou utilizados para a fabricação de bens a serem comercializados;

II - os bens previstos na alínea “e” do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados por empresas de segurança;

III - os bens previstos na alínea “f” do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados exclusivamente em estabelecimento físico pelos seus clientes;

IV - os bens e serviços previstos no inciso II do *caput* deste artigo que consistam em:

a) uniformes e fardamentos;

b) equipamentos de proteção individual;

c) alimentação e bebida não alcoólica disponibilizada no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;

d) serviços de saúde disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;

e) serviços de creche disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho;

[...]

³¹ Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

214/2025. O art.11 positiva a definição de local da prestação, conforme inciso I e §1º³², que trata-se especificamente da circulação e destino do bem. O doutrinador Machado Segundo expõe um exemplo de caso prático para demonstrar a regra posta no dispositivo legal:

Em se tratando de bem móvel material (v.g., sapato, roupa, câmera fotográfica), considera-se ocorrido o fato gerador no local da entrega ou da disponibilização do bem ao destinatário. Se se compram algumas caixas de vinho, não importa se a empresa vendedora se situa em Porto Alegre, no Rio Grande do Sul, e se o comprador está estabelecido em Salvador, na Bahia. Se comprador e vendedor pactuam a entrega dos vinhos em endereço indicado pelo comprador, no Rio de Janeiro, será o Município do Rio, no Estado do Rio, o local da ocorrência do fato gerador. Exceção é o caso de veículos automotores, quando o local não será o da entrega, ou da disponibilização, mas o do domicílio principal do destinatário. Assim, se uma locadora de veículos adquirir centenas de veículos, determinando à vendedora que os deixe em agências suas espalhadas pelo país, o IBS será todo devido ao Município e ao Estado onde funcionar sua sede (Machado Segundo, 2026c, p. 24).

Diante do que foi abordado no item 2.5, em que se abordou o ICMS nas operações destinadas ao consumidor final, em detrimento da partilha do destino, pode-se inferir que o IBS, quanto a positivação do art. 11, se institui desta premissa, em evolução da partilha do destino para competência do destino na totalidade da operação.

Além do art. 11, o mesmo dispositivo legal, art. 15, §U³³, complementa que o local da operação é o local do fato gerador, o que definirá qual alíquota a ser aplicada. A efetivação do IBS positivou os objetivos constitucionais e aplicou o princípio do destino como local do fato gerador.

A doutrina, contudo, ressalva que lacunas interpretativas em detrimento de determinadas definições de local, e as flexibilizações quanto aos parágrafos do art. 11:

³² Art. 11. Considera-se local da operação com:

I - bem móvel material, o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário;

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do *caput* deste artigo:

I - em operação realizada de forma não presencial, assim entendida aquela em que a entrega ou disponibilização não ocorra na presença do adquirente ou destinatário no estabelecimento do fornecedor, considera-se local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário o destino final indicado pelo adquirente:

a) ao fornecedor, caso o serviço de transporte seja de responsabilidade do fornecedor; ou

b) ao terceiro responsável pelo transporte, caso o serviço de transporte seja de responsabilidade do adquirente;

³³ Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, o destino da operação é o local da ocorrência da operação, definido nos termos do art. 11 desta Lei Complementar.

O objetivo de efetivar o princípio do destino parece ter sido bem-sucedido no artigo 11 da Lei Complementar e algumas das controvérsias existentes na atual tributação do consumo foram bem disciplinadas. Alguma complexidade pode surgir na aplicação do artigo 11 da Lei Complementar, relativamente à identificação do “local da sua habitação permanente” das pessoas físicas, ou, subsidiariamente, do “local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes”. A situação parece residual, mas pode dar ensejo a uma nova espécie de guerra fiscal para atração de consumidores de alta renda e fácil mobilidade (Brazuna, 2026, p. 34).

A possibilidade, mesmo que residual, considerada pela doutrina, de uma nova espécie de guerra fiscal deixa um alerta a ser considerado para as lacunas do dispositivo legal, visto que ainda está na disciplina do direito material e a tempo de averiguação por parte do constituinte.

4.2 EFETIVAÇÃO DA UNIFORMIZAÇÃO

O intuito neste trabalho é abordar os pontos chaves comparativos da diferença aplicável do IBS referente ao ICMS, e, portanto não serão explorados todos pontos referente a alíquota do IBS, mas sim os norteadores dos princípios até aqui abordados com cunho de efetivar uma análise comparativa.

Conforme previsão da Emenda Constitucional abordado no item 3.3, assim posto a LC n° 214/2025, que positiva o regramento, conforme art. 14³⁴, ao passo que, nos incisos II e III estabelece que cada estado, Distrito Federal e município por Lei específica estipularão a alíquota do IBS, e através do art. 15³⁵

³⁴ Art. 14. As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo, nos seguintes termos:

I - a União fixará a alíquota da CBS;

II - cada Estado fixará sua alíquota do IBS;

III - cada Município fixará sua alíquota do IBS; e

IV - o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 1º Para fins do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, o Estado de Pernambuco exercerá a competência municipal relativamente às operações realizadas no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, conforme o [art. 15 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#) (ADCT).

§ 2º Ao fixar sua alíquota, cada ente federativo poderá:

I - vinculá-la à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, de que trata o art. 18 desta Lei Complementar, por meio de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais; ou

II - defini-la sem vinculação à alíquota de referência da respectiva esfera federativa.

§ 3º Na ausência de lei específica que estabeleça a alíquota do ente federativo, será aplicada a alíquota de referência da respectiva esfera federativa.

§ 4º As referências nesta Lei Complementar às alíquotas-padrão devem ser entendidas como remissões às alíquotas fixadas por cada ente federativo nos termos deste artigo.

³⁵ Art. 15. A alíquota do IBS incidente sobre cada operação corresponderá:

I - à soma:

a) da alíquota do Estado de destino da operação; e

positiva que a alíquota incidente do IBS será a soma da alíquota estipulada pelo município com a do estado destino da operação. Assim como no § 3º do art. 14, há referência de que na ausência de Lei específica aplica-se a referência da esfera Federal.

No comentário discorrido de Machado Segundo (2026b, p. 32), se tem a posição de que o IBS é um *“imposto federal maquiado”*, nas palavras do autor, em detrimento de a Lei Federal ser a referência e podendo estados, Distrito Federal e municípios se eximirem de legislar sobre a alíquota, e, mesmo que legisle, mantendo-se ao limite referência, uma forma de controle para suprimir abusos.

Assim, denota-se que a alíquota referência Federal é o meio para assegurar a uniformidade, com base na operação realizada ser aplicável em todo território nacional, sem distorções econômicas. A competência é compartilhada e regrada pelo limitador da uniformização para corrigir as distorções do sistema atual com os pressupostos constitucionais:

A adoção de uma alíquota única para todos os bens e serviços é reforçada pela vedação constitucional à concessão de incentivos fiscais ou regimes especiais que possam reduzir ou diferenciar a tributação do IBS e da CBS, salvo nas exceções previstas na legislação, conforme art. 156-A, § 1º, X, da Constituição Federal (Brazuna, 2026, p. 39).

Diante do exposto, com a positivação da Lei Complementar, conforme proposta na Emenda Constitucional nº 132/2023, mantém-se o receio da doutrina em posicionar entendimento conforme abordados nos itens 3.3 e 3.4, para efetivamente garantir a simplificação diante do desafio proposto no art. 15.

Já ao que se refere a tratativa dos tratamentos diferenciados propostos na Emenda Constitucional, para fomentar a base de referência proposta como meio comparativo de análise objeto deste trabalho, será abordado o tratamento diferenciado da cesta básica, conforme exposto no item 2.3 referente ao ICMS, a proposta constitucional para o IBS, que se efetivou com a positivação do art. 125³⁶ LC nº 214/2025.

b) da alíquota do Município de destino da operação.

³⁶ Art. 125. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

O art. 125 positiva a previsão constitucional e uniformiza a tratativa para alíquota zero da CBNA, ou seja, esta é a alíquota referência e estados, Distrito Federal e municípios não podem legislar de forma diferente (Brazuna, 2026, p. 40).

Diante disso, comparado com disposto no item 2.3, é notável a efetivação da uniformização da alíquota, aplicando zero em todo território nacional atribuído aos itens que compõe a CBNA³⁷, conforme exemplo abordado do item arroz perante ao ICMS, inclusive, objeto de benefícios em face do uso da seletividade. O Anexo I da LC n° 214/2025 inclui o arroz no item de n°1 da listagem dos 26 itens que compõem a CBNA, o que pode ser visto na Figura 3.

Figura 3 – Anexo I – Itens da Cesta Básica Nacional de Alimentos.

ITEM	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
1	Arroz das subposições 1006.20 e 1006.30 e do código 1006.40.00 da NCM/SH
2	Leite, em conformidade com os requisitos da legislação específica relativos ao consumo direto pela população, classificado nos códigos 0401.10.10, 0401.10.90, 0401.20.10, 0401.20.90, 0401.40.10 e 0401.50.10 da NCM/SH
3	Leite em pó, em conformidade com os requisitos da legislação específica, classificado nos códigos 0402.10.10, 0402.10.90, 0402.21.10, 0402.21.20, 0402.29.10 e 0402.29.20 da NCM/SH
4	Fórmulas infantis, em conformidade com os requisitos da legislação específica, classificadas nos códigos 1901.10.10, 1901.10.90 e 2106.90.90 da NCM/SH
5	Manteiga do código 0405.10.00 da NCM/SH
6	Margarina do código 1517.10.00 da NCM/SH
7	Feijões dos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99 e 0713.35.90 da NCM/SH
8	Café da posição 09.01 e da subposição 2101.1, ambos da NCM/SH
9	Óleo de babaçu do código 1513.21.20 da NCM/SH, em conformidade com os requisitos da legislação específica relativos ao consumo como alimento
10	Farinha de mandioca classificada no código 1106.20.00 da NCM/SH e tapioca e seus sucedâneos do código 1903.00.00 da NCM/SH
11	Farinha, grumos e sêmolos, de milho, dos códigos 1102.20.00 e 1103.13.00 da NCM
12	Grãos de milho classificados no código 1104.19.00 e do código 1104.23.00 da NCM/SH
13	Farinha de trigo do código 1101.00.10 da NCM/SH
14	Açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da NCM/SH
15	Massas alimentícias da subposição 1902.1 da NCM/SH
16	Pão comumente denominado pão francês, de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante, elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, em conformidade com a legislação vigente, classificado no código 1905.90.90 da NCM/SH e a pré-mistura ou massa, para preparação do pão comumente denominado pão francês, dos códigos 1901.20.10 e 1901.20.90 da NCM/SH
17	Grãos de aveia dos códigos 1104.12.00 e 1104.22.00 da NCM/SH
18	Farinha de aveia classificada no código 1102.90.00 da NCM/SH
19	Carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal (exceto <i>foies gras</i>) dos seguintes códigos, subposições e posições da NCM/SH: a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2 e 0210.20.00; b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 0209.10 e 0210.1; c) 02.04 e 0210.99.20, carne caprina classificada no código 0210.99.90 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas nos códigos 0206.80.00 e 0206.90.00; d) 02.07, 0209.90.00 e 0210.99.1, exceto os produtos dos códigos 0207.43.00 e 0207.53.00
20	Peixes e carnes de peixes (exceto salmonídeos, atuns, bacalhaus, hadoque, salite e ovas e outros subprodutos) dos seguintes códigos, subposições e posições da NCM/SH: a) 03.02; exceto os produtos das subposições e dos códigos 0302.1, 0302.3, 0302.51.00, 0302.52.00, 0302.53.00 e 0302.9 da NCM/SH; b) 03.03; exceto os produtos das subposições e dos códigos 0303.1, 0303.4, 0303.63.00, 0303.64.00, 0303.65.00 e 0303.9 da NCM/SH; c) 03.04; exceto os salmonídeos, atuns, bacalhaus, hadoque e salite classificados nas subposições 0304.4, 0304.5, 0304.7, 0304.8 e 0304.9 da NCM/SH
21	Queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino classificados nos códigos 0406.10.10, 0406.10.90, 0406.20.00, 0406.90.10, 0406.90.20 e 0406.90.30 da NCM/SH
22	Sal em conformidade com os requisitos da legislação específica relativos ao teor de iodo enquadrado nos limites próprios para consumo humano classificado nos códigos 2501.00.20 e 2501.00.90 da NCM/SH
23	Mate da posição 09.03 da NCM/SH
24	Farinha com baixo teor de proteína para pessoas com aminoacidopatias, acidemias e defeitos do ciclo da uréia da NCM 1901.90.90
25	Massas com baixo teor de proteína para pessoas com aminoacidopatias, acidemias e defeitos do ciclo da uréia da NCM 1902.19.00
26	Fórmulas Dietoterápicas para Erros Inatos do Metabolismo da NCM 2106.9090

Fonte: LC 214/2025 (2025).

³⁷ Anexo I da LC 215/2025, composto de 26 itens

4.3 O DESAFIO DA COMPETÊNCIA COMPARTILHADA

O CGIBS é instituído através da LC n° 227/2026, o mais recente dispositivo legal normalizador da reforma do consumo. Como abordado até aqui, sobre as principais diferenças instituídas sobre o novo tributo IBS em face do ICMS, é através do CGIBS que os atos regulatórios e arrecadatários afetarão a transição que impactará a nova forma do próximo sistema tributário na esfera administrativa. O objetivo não será explanar as diretrizes do comitê, pois sua complexidade ainda demandará maiores análises pela doutrina.

A LC n° 227/2026, em seu art. 1º³⁸ e art. 2º³⁹, posicionam este novo modelo de sistema e a limitação na atuação dos entes da federação em administrar, legislar, fiscalizar de forma autônoma, visto que, para o tributo IBS, o responsável passa a ser competência do CGIBS em articular de forma uniforme a competência compartilhada dos entes, e passará a decidir o contencioso administrativo.

Machado Segundo (2026c, p. 3), também lançou a obra comentada da LC n° 227/2026, a qual discorre seu entendimento com notáveis ressalvas de pontos de insegurança quanto a democracia e subordinação deste novo órgão, que é um novo modelo institucional e, até então, não se teve outro semelhante na administração da Federação.

No viés de entendimento deste doutrinador, o autor comenta que a magnitude das atribuições de poder deste novo órgão, até a presente data, detém pouca clareza de como será na prática a gestão uniforme. Ressalta que, dentre todas atribuições, entende que a mais delicada se refere ao contencioso judicial, por

³⁸ Art. 1º É instituído o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS), entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, relativamente à competência compartilhada para administrar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de que trata o [art. 156-A da Constituição Federal](#).

Parágrafo único. O CGIBS, nos termos da Constituição Federal e desta Lei Complementar:

I - definirá as diretrizes e coordenará a atuação, de forma integrada, das administrações tributárias e das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observadas as respectivas competências; e

II - terá sua atuação caracterizada pela ausência de vinculação, tutela ou subordinação hierárquica a qualquer órgão da administração pública.

³⁹ Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada,

exclusivamente por meio do CGIBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações, realizar as retenções previstas na legislação específica e distribuir o produto da arrecadação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; e

III - decidir o contencioso administrativo.

não se ter definição de quem seja a competência para dirimir os conflitos deste tributo:

A imensa quantidade de atribuições sinaliza o tamanho da importância e do poder da nova entidade fazendária criada com a reforma tributária. O rol de competências conferidas ao Comitê Gestor do IBS é impressionante em sua amplitude, e preocupante em seu alcance. Vai muito além de simples tarefas de coordenação administrativa: o CGIBS editará “regulamento único” (com a participação do Poder Executivo Federal), uniformizará interpretações, arrecadará tributos, distribuirá arrecadação, decidirá o contencioso administrativo, coordenará fiscalizações e cobranças, proporá alíquotas, gerenciará dados compartilhados com a Receita Federal etc. Inaudita concentração de poderes operacionais, técnicos e decisórios (Machado Segundo, 2026c, p. 7).

Ainda, na mesma referência do doutrinador, versa-se sobre alguns questionamentos que surgirão quando este novo sistema estiver em operação, os desafios da competência compartilhada que o CGIBS precisará dirimir, e a consolidação da unificação das legislações de mais de 5 mil entes da federação a fim de que os objetivos constitucionais sejam efetivos. Assim, como se trata de um novo sistema, o qual será o precursor no Brasil, não se tem referências anteriores no território nacional, principalmente na definição da personalidade jurídica deste novo órgão:

A dificuldade central está na compreensão de uma “competência tributária compartilhada” entre mais de cinco mil entes federativos. A quem cabe ajuizar a execução fiscal do IBS? Quem será o legitimado passivo para os mandados de segurança e as ações declaratórias? A quem o contribuinte poderá dirigir pedidos de compensação, repetição de indébito ou restituição? O texto constitucional se reporta a uma competência compartilhada, mas os sistemas processuais pressupõem a existência de um credor definido, com personalidade jurídica e representação específica, além de um orçamento para responder por eventuais condenações, e uma identidade clara para definição dos limites subjetivos da coisa julgada (Machado Segundo, 2026c, p. 8).

Na página da web criada pelo comitê Gestor, na aba configurada *Quem somos*, estão elencadas as competências e finalidades do comitê, conforme se transcreve, dentre as quais está a de promover a conformidade fiscal e buscar em consolidar um sistema tributário simples:

Compete ao Comitê Gestor: Editar normas gerais que regem a aplicação do IBS em todo o território nacional; coordenar a arrecadação, apuração e distribuição das receitas entre os entes federativos; julgar controvérsias administrativas e harmonizar a aplicação da legislação tributária; **promover**

a conformidade fiscal e a autorregularização dos contribuintes; aprovar normas conjuntas com o Poder Executivo federal relativas ao IBS e à CBS; zelar pela transparência e pela publicidade dos atos administrativos e normativos. O CGIBS pauta sua atuação pelos princípios da legalidade, eficiência, publicidade, cooperação federativa, inovação e responsabilidade fiscal, **buscando consolidar um sistema tributário simples**, justo e sustentável, capaz de fortalecer a federação e apoiar o desenvolvimento econômico do país (Grifo nosso) (CGIBS, 2026).

Assim posto, ao analisar as publicações na página oficial do CGBIS, esta está em fase de construção, ainda instituindo normativos, decretos regulamentadores e construindo caminho para consolidação, diálogos e normas técnicas, instituindo procedimento a fim de que se orquestre a harmonia dos entes da Federação para o período de transição do ICMS e ISS para o IBS que será de forma gradual no período de transição de 2029 a 2032, sendo no ano de 2033⁴⁰ a vigência integral do novo modelo (Receita Federal, 2025).

4.4 PERÍODO DE TRANSIÇÃO

A Reforma Tributária do consumo está em fase de implementação. Conforme objeto de estudo deste trabalho, a instituição do IBS depende ainda de normas regulamentadoras para efetiva operacionalização do novo tributo.

Notadamente exigirá investimento em aperfeiçoamento de demanda técnica, não somente por parte dos entes federativos, como principalmente dos contribuintes. Conforme expõe a doutrina, transacionar entre dois sistemas complexos não será um processo simples, além de exigir conhecimento técnico também demandará investimentos, treinamento e adaptações em face de novos planejamentos tributários:

A partir de 2025, todas as empresas terão que acrescentar, até 2032, ao custo operacional do sistema atual, o custo adicional de preparar-se, já no próximo ano, para o novo sistema, sobrecarregando seu trabalho, ao acrescentar nova equipe. Dessa forma, a reforma simplificadora onerará todas as empresas para o cumprimento de suas obrigações tributárias com a manutenção de dois sistemas, a saber, o caótico atual e o desconhecido futuro. Se não houver prorrogação em 2032 por não estar o sistema funcionando como queriam, teremos oito anos de uma complicação burocrática, mas que para os teóricos governamentais criadores será uma “complicação simplificadora”. É o que me pergunto; será? (MARTINS, 2025, p.6).

⁴⁰ Entenda a Reforma do Consumo, publicado em 27/06/2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-tributaria-do-consumo/entenda>

A doutrina aborda que poderá ser uma transição complexa, além do fato de transacionar entre os dois sistemas em paralelo, não confirma a efetivação da proposta de simplificação objetivada pela reforma do consumo, ao ponto de que o contribuinte terá todo um novo sistema de conjunto de leis, decretos e regulamentos para consolidar. É um sistema complexo de operacionalizar, o que gera inúmeras controvérsias e deverá, também, operacionalizar em um novo sistema ainda insuficiente de normativos regulamentadores:

As regras de transição da reforma tributária parecem mitigar o “princípio do destino”, uma vez que criam mecanismos discrepantes em termos de efeitos financeiros e temporais mitigando sua força prescritiva tendo em vista a “colcha de retalhos” normativa. Para os contribuintes, o período de transição trará a coexistência de dois sistemas tributários até 2033, o que acarretará aumento na carga tributária, complexidade nos custos de conformidade e insegurança jurídica (Silva Martins et al., 2025, p. 63).

O novo sistema ainda está em fase de regramento, conforme analisado no item 4.3. A LC nº 227/2026, que institui o Comitê Gestor do IBS, é recente, e tal instituto responsável por orquestrar, regulamentar as diretrizes basilares do novo sistema está em fase construção, assim como na literalidade está descrito nas ferramentas disposta em sua página oficial na web. Tal instituto necessitará de mais estudos e análises em face de sua efetividade e, principalmente, sua estrutura.

Diante disso, examina-se que o ponto chave da transição é em face do Comitê Gestor do IBS, e a morosidade ou lacunas administrativas podem culminar na ineficiência da prometida “simplificação” do novo sistema proposto pela reforma. Até o presente momento ainda se carece de regramentos e procedimento de como será a forma de operacionalização da competência compartilhada e uniformização das alíquotas do IBS diante da soma das alíquotas municipais e estaduais para definição da alíquota:

Instituído o IBS, com a conclusão do processo legislativo referente às leis complementares, a instituição, por leis estadual e municipal, das alíquotas devidas a cada um desses entes (bem como a fixação da alíquota de referência pelo Senado, para o caso de omissão do ente federativo nessa tarefa), respeitando-se a anterioridade, não será possível exigí-lo desde logo pelo somatório das alíquotas assim estabelecidas. Haverá, como se sabe, um período de transição, para que haja a sucessão de um regime de tributação do consumo (Machado Segundo, 2026c, p. 355).

Ademais, o atual sistema tributário, em face do tributo ICMS, já demonstrou o que ocorre quando inconsistências não são corrigidas em tempo hábil e podem causar prejuízos a todo sistema. Conforme abordado, a exemplo do item 2.5, em face da EC nº 87/2015, é o caso concreto de que lacunas legislativas e omissão do legislador culminaram em insegurança jurídica diante do contencioso tributário.

Diante disso, é imprescindível que o período de transição seja equalizado e normatizado em tempo oportuno para que contribuintes e fisco possam se adaptar e transacionar com segurança diante de normas claras e efetivas. Assim, assegura-se que os objetivos propostos para novo tributo sejam efetivos e concretos, principalmente em face das normas e regramentos sob a responsabilidade do CGIBS.

4.5 “FIM” DA GUERRA FISCAL DO ICMS

O fim da Guerra Fiscal do ICMS, Abordada no item 2.4, é um dos objetivos da reforma tributária do consumo, conforme abordado no item 3.5. Com a instituição do IBS, através da LC nº 214/2025, o período de transição já foi estipulado, com o fim do tributo ICMS em 2032 e a partir de 2033, a integralidade do tributo IBS, conforme analisado no item 4.3.

Ademais, conforme abordado no item 3.3, diante de um posicionamento oficial do Ministério da Economia, ao lançar a cartilha “Reforma Tributária – Perguntas e Resposta”, na resposta de número 1⁴¹, a instituição afirma que o princípio do destino “acabará” com a guerra fiscal, sendo esse o objetivo da proposta da Reforma Tributária do consumo, com publicação em 14/08/2023, diante das propostas apresentadas e objetivos (Ministério da Fazenda,, 2023, p. 1).

Contudo, o atual posicionamento da Receita Federal do Brasil (2026, p. 4) já não é tão enfático e terminativo quanto ao posicionamento do Ministério da Fazenda, pois, ao publicar o “Manual Piloto Reforma Tributária do Consumo” (Versão 3 – maio 26), a RFB é mais cautelosa com a escolha de palavras ao se posicionar quanto aos principais benefícios da Reforma e descreve que esta “reduzirá” a Guerra Fiscal: “Cooperação: a nova regra reduz a chamada “Guerra

⁴¹ Da mesma forma, o princípio do destino acabará com a guerra fiscal e todas as distorções e ineficiências que ela causa.

Fiscal” entre os estados e municípios e melhora a relação entre governos e contribuintes”.

Diante disso, ao comparar o posicionamento do Ministério da Economia no ano de 2023, em que a reforma foi apresentada à sociedade brasileira como método eficaz para novo sistema tributário, dentre as quais um dos objetivos foi acabar com a Guerra Fiscal do ICMS, e um dos meios se ampara na instituição do princípio do destino. Já na atual fase, pré-transição se iniciando, a RFB se posiciona de forma mais receosa em propositar que a nova regra de cooperação entre os estados e municípios visa a redução da Guerra Fiscal.

A criação do IBS, diante dos objetos e princípios diversos do que ocorre com ICMS, objetiva para reforma do consumo um novo cenário, conforme abordado, o princípio do destino e autonomia limitada dos entes da federação e a uniformização das alíquotas são algumas das principais diferenças para que o tributo não seja ferramenta de equalização econômica do território de forma descentralizada, uma vez que a arrecadação deixa de estar vinculada ao local de instalação da atividade produtiva e passa a acompanhar o mercado consumidor. Dessa forma, a localização de empresas tende a ser definida por fatores econômicos reais, como infraestrutura, logística, disponibilidade de mão de obra e eficiência produtiva, e não por vantagens tributárias artificiais.

Ainda em face das alterações da Emenda Constitucional, antes da efetiva publicação da LC 214/25, posicionamentos de autores em face da reforma tributária do consumo já questionavam a perspectiva do princípio do destino em ser um instrumento efetivo para promover o fim à guerra fiscal, ou se seria um instrumento para fomentar uma nova guerra fiscal:

Apesar da alteração da competência para cobrança do IBS e do aparente fim da “guerra fiscal”, pela modificação da tributação do consumo, que antes da EC n. 132/2023 incidia predominantemente na origem, e que passará, a partir de sua vigência, a ocorrer no destino, entende-se que em verdade poderemos estar diante da possibilidade de uma nova guerra fiscal, em que as pessoas físicas e jurídicas atualmente beneficiárias de tais incentivos poderão defender que estes não foram efetivamente retirados do sistema jurídico-tributário (ALMEIDA, 2025, p. 271).

A doutrina mostra a possibilidade de uma “mutação” de tipo de guerra fiscal. Também na análise do doutrinador Brazuna, conforme analisado no item 4.2, ao abordar as tratativas do art. 11 da LC nº 214/2025, as quais positivam quanto ao

local da operação, aborda esta teoria com a possibilidade de uma nova guerra fiscal, agora em face do IBS. Seria o fim da Guerra fiscal do ICMS, porém o início da Guerra fiscal do IBS?

Assim, corroborando, outra frente da doutrina posiciona ponderação quanto a efetividade, em se tratando do tributo ICMS. Contudo, posiciona também preocupação em face do IBS e principalmente do novo sistema que será de responsabilidade do Comitê Gestor do IBS. Conforme Machado Segundo (2026c, p. 33), diretrizes na LC nº 227/2026 trazem contradições quanto a efetivação do princípio do destino, o que pode gerar um novo tipo de guerra, ou apenas uma mudança na guerra fiscal, agora não mais do ICMS, mas outras divergências que geram novos conflitos:

Embora possa ter essa aparente vantagem, para os que são contrários à guerra fiscal, ou ao uso do efeito indutor do tributo por entes federativos como forma de atrair investimentos, a tributação no destino criará enormes dificuldades no que tange ao contencioso, especialmente judicial, assunto que, todavia, esta lei complementar não endereça.

A neutralidade tributária procura impedir que a carga fiscal influencie artificialmente a escolha do local de investimento ou a estruturação dos negócios, fortalecendo a eficiência econômica e a livre concorrência.

Conforme as alterações abordadas neste estudo, denota-se pontos objetivos em face da uniformização, conforme analisado no item 4.2 referente à alíquota zero, referência para Cesta Básica Nacional de Alimentos. Esta alíquota referência do IBS harmoniza e regulariza a disparidade das alíquotas do ICMS entre os entes da federação que fomentaram a concessão de benefícios em disparidade conforme analisado no item 2.3. Infere-se que na tratativa de um segmento específico, é possível ações objetivas e neutras.

A instituição da alíquota de referência do IBS aplicada à cesta básica nacional de alimentos revela-se como medida eficaz para a superação da denominada guerra fiscal do ICMS. Tal eficácia decorre da uniformização da alíquota incidente sobre os itens previstos em anexo, garantindo sua aplicação homogênea em todo o território nacional. A efetividade da medida se confirma na medida em que a alíquota de referência é positivada em norma geral, conferindo segurança jurídica e estabilidade ao sistema tributário. Além disso, a adoção de uma regra uniforme elimina a possibilidade de concessão de benefícios fiscais diferenciados entre os

entes federados, o que contribui para a redução das distorções conforme abordado em face dos itens da cesta básica. Nesse sentido, a alíquota de referência do IBS não apenas assegura maior previsibilidade normativa, mas também representa um avanço significativo na busca por um sistema tributário mais equitativo e racional.

Contudo, a equidade mencionada no parágrafo anterior não se apresenta de forma unânime em todos os segmentos. Aqueles que demandam a instituição de alíquotas ainda carecem de normativos legislativos estaduais e municipais, a fim de estipular a alíquota do IBS, cabendo ao CGIBS a regulamentação, a harmonização das normas e a garantia da conformidade com a alíquota de referência.

Ademais, impõe-se ao contribuinte de direito o constante acompanhamento das novas regras, observando se, na ausência de legislação específica, deverá adotar a alíquota de referência. Nesse sentido, permanece a complexidade normativa, uma vez que o contribuinte deverá atentar-se às disposições estaduais, municipais e federais quanto à aplicação da alíquota. A simplificação, portanto, revela-se efetiva no âmbito da arrecadação, mas não no plano normativo, em que a parte passiva continua obrigada a cumprir múltiplos dispositivos para assegurar a correta arrecadação dos tributos.

Conforme aponta a doutrina, tal cenário poderá ensejar novas controvérsias quanto ao local de destino e à definição do polo ativo responsável pela demanda, mantendo-se a incumbência do Poder Judiciário em dirimir conflitos e interpretações jurídicas. A positivação das diretrizes de referência do IBS e a impossibilidade de concessão unilateral de benefícios efetivam a proposta de pôr fim à guerra fiscal do ICMS. Todavia, emerge um novo desafio para o contribuinte de direito, que deverá identificar a esfera competente se estadual, municipal ou federal para a apresentação de eventuais reclamações relacionadas ao IBS.

CONCLUSÃO

No decorrer deste trabalho foram abordados os elementos do tributo ICMS que fomentaram a denominada Guerra Fiscal. Conforme evidenciado pela doutrina, a autonomia legislativa e arrecadatória dos estados e do Distrito Federal conferiu a esses entes federativos a possibilidade de instituir, de forma ampla, benefícios fiscais, utilizando-se da função extrafiscal do tributo e do critério da seletividade como fundamento legal. Tal prática culminou em fomentar a

alavancagem das economias locais, mediante a atração de empresas e consequente aumento da arrecadação.

Este cenário, aliado à competência tributária atribuída ao sujeito ativo localizado na origem da mercadoria, e à autonomia legislativa dos entes federativos, contribuiu para o desequilíbrio concorrencial decorrente da concessão de benefícios fiscais e isenções. Com a evolução das operações comerciais, especialmente no âmbito do e-commerce nas operações de consumo, a promulgação da EC nº 87/2015 promoveu a transição do modelo de partilha do ICMS, instituindo a competência compartilhada com base nos princípios da origem e do destino.

A operacionalização da EC nº 87/2015, somada às lacunas legislativas, promoveu insegurança jurídica e intensificou o contencioso tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Nesse contexto, evidencia-se a necessidade de que o legislador não se limite ao cumprimento de prazos formais, mas priorize a elaboração de instrumentos legislativos claros, objetivos e desprovidos de margens para interpretações divergentes. A ausência de precisão normativa ampliou a insegurança jurídica e a judicialização de demandas. Assim, esse caso recente deve servir como referência para a atuação legislativa futura, tal como ocorreu na transição para o princípio do destino.

A complexidade normativa do ICMS, decorrente da autonomia legislativa dos entes federativos, resultou em insegurança jurídica nas operações, reforçando a necessidade de maior uniformidade e estabilidade no sistema tributário. Como resposta, o constituinte institui, por meio da EC nº 132/2023 a instituição de um novo tributo, o IBS, no âmbito da Reforma Tributária do Consumo, na qual unifica a tributação dos estados e municípios consolidando os atuais ICMS e ISSQN.

O IBS apresenta, entre seus principais fundamentos, erradicar a Guerra Fiscal. O constituinte balizou este propósito na não cumulatividade plena, o princípio da neutralidade, sendo o IBS um imposto não seletivo ao contrário do atual ICMS, como também instituindo o princípio do destino como principal base de mudança. Além disso, estabelece a competência compartilhada dos entes federativos com objetivo de promover maior simplicidade.

Com base na análise expositiva e comparativa, verifica-se que a LC nº 214/2025 em face do IBS, apresenta-se como instrumento potencialmente eficaz, com diretrizes capazes de contribuir para a mitigação da guerra fiscal em face do ICMS. Contudo, a análise também revela indícios de possível persistência de

insegurança jurídica e de incremento do contencioso tributário, a depender da forma como se dará a positivação das normas tributárias, o que pode, inclusive, ocasionar uma reconfiguração da própria dinâmica da guerra fiscal.

Destaca-se, ainda, que o Comitê Gestor do IBS, representa instrumento indispensável para a efetivação do novo modelo tributário. Até a finalização deste trabalho, encontrava-se em fase de implementação de normas e diretrizes. Sua atuação será decisiva para a consolidação da competência compartilhada, a definição das alíquotas efetivas e a garantia da segurança jurídica, especialmente na resolução de litígios tributários.

Todavia, parcela da doutrina adverte que o fim da guerra fiscal não deve ser compreendido como consequência automática da instituição do IBS. Persistem desafios relacionados à governança do Comitê Gestor, à definição das alíquotas pelos entes federativos e à própria transição do sistema atual para o novo modelo. Além disso, alguns autores sustentam que a competição federativa poderá migrar para outros instrumentos de incentivo econômico, como subsídios financeiros, benefícios creditícios ou programas de fomento regional, ainda que desvinculados diretamente da tributação sobre o consumo.

Por fim, embora a reforma reduza significativamente os incentivos estruturais que alimentavam a guerra fiscal do ICMS, não elimina completamente a possibilidade de disputas entre os entes federativos pela atração de investimentos. Não é possível afirmar, no momento, que o IBS será, de forma definitiva, um instrumento eficaz para extinção da Guerra Fiscal do ICMS, ou se ou se representa uma reconfiguração desse fenômeno, conforme posiciona a doutrina. Mostra-se necessário o desenvolvimento de novas pesquisas e aprofundamentos doutrinários e acadêmicos sobre a matéria.

REFERÊNCIAS

ABRAS, Associação Brasileira de Supermercados. **Panorama Tributário de ICMS sobre a cesta básica nacional e alimentos (CBNA)**. 2025. 1 fotografia. Disponível em:
<https://www.abras.com.br/clipping/noticias-abras/118558/abras-divulga-estudo-sobre-icms-da-cesta-basica-nacional-de-alimentos>. Acesso em: 20 abr. 2026.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

BRASIL. Agência IBGE notícias. Editora Estatísticas sociais em 31/08/2023. **IBGE Divulga relação da population dos municípios**. Disponível em:
<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/37758-ibge-divulga-relacao-da-populacao-dos-municipios>. Acesso em: 19 abr. 2026.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 out. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional de nº 32, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Mesa da Câmara dos Deputados e Mesa do Senado Federal, [2023]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 de out. 2025.

BRASIL. **Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Lei Kandir. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 09 de out. 2025.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm. Acesso em: 06 out. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227 de 13 de janeiro de 2026**. Institui o Comitê Gestor do imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS). Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso em: 20 abr. 2026.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 851.421/DF. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Julgado em: 18 dez. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4668596>. Acesso em: 22 abr. 2026.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ADI nº 5469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 08 abr. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 22 abr. 2026.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Notícia: STF Define regras para cobrança do ICMS-Difal a consumidor final não contribuinte. Gustavo Aguiar/AS//CFem. Publicado em 24 out. 2025. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/stf-define-regras-para-cobranca-do-icms-difal-a-consumidor-final-nao-contribuinte/>. Acesso em: 11 junho. 2026.

BRASIL. **CONFAZ Convênio ICMS nº 151/20**. Autoriza as unidades federadas que mencionam a reduzir a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de arroz beneficiado de produção própria. Brasília, DF: 179º Reunião Ordinária, [2020]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2020/CV151_20. Acesso em: 22 abr. 2026.

BRASIL. **CRC Conselho Federal de Contabilidade**. Resoluções e normas técnicas. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/revogacao-da-resolucao-no-7501993-contexto-e-consideracoes/>. Acesso em: 05 maio. 2026.

BRASIL. **CGBIS Comitê Gestor do IBS**. Institucional – Quem nos somo. Disponível em: <https://www.cgibs.gov.br/quem-somos>. Acesso em: 12 maio. 2026.

BRASIL. **Convênio ICMS 93 de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF: CONFAZ, [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 22 abr. 2026.

BRAZUNA, José L. R. **Comentários à Lei Complementar n.214/2025: IBS, CBS E IMPOSTO SELETIVO**. São Paulo: Almedina Brasil, 2026. E-book. p.1. ISBN 9788584938483. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788584938483/>. Acesso em: 29 abr. 2026.

CARVALHO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2020.

COUTINHO, J. H. F. M; FEITOSA, R. J; ALVES, R. S. O IBS E A PERPECTIVA DE GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS. **REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET**, n. 50, 2024. Disponível em:

<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/681/540>. Acesso em: 01 mai. 2026.

GARCIA, Vinicius. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Londrina: Thoth, 2025.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS Teoria e Prática**. 5. ed. Curitiba: Juruá, 2017.

LOESER, Fernando. **STF entende que dívidas de benefícios fiscais inconstitucionais podem ser perdoadas**. Migalhas. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/358336/dividas-de-beneficios-fiscais-inconstitucionais-podem-ser-perdoadas>. Acesso em: 22 abril. 2026.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional - 4ª Edição 2026**. 4. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026a. E-book. ISBN 9786559778539. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778539/>. Acesso em: 06 mai. 2026.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária - IBS, CBS e IS - 2ª Edição 2026**. 2. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2026b. E-book. ISBN 9786559778621. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778621/>. Acesso em: 29 abr. 2026.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **LC 227/2026: Reforma Tributária - IBS (Processo Administrativo) e ITCMD** 1ª Ed 2026. Rio de Janeiro: Atlas, 2026c. E-book. ISBN 9786559778317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559778317/>. Acesso em: 29 abr. 2026.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Assessoria Especial de Comunicação Social. **Reforma Tributária Perguntas e Respostas**. Publicação: 14/08/2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 15 fev. 2026.

PERNAMBUCO. **Decreto nº 44.650 de 30 de junho de 2017**. Dispõe sobre ICMS regulamenta Lei nº 15.730 de 17 de março de 2016. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/44650/texto/Dec44650_2017.htm. Acesso em: 29 set. 2025.

PERNAMBUCO. **Lei nº 15.730 de 17 de março de 2016**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2016/Lei15730_2016.htm#art1. Acesso em: 29 set. 2025.

RANGEL, Fabíola Santos. **Guerra fiscal e o conflito de competência do ISSQN: observações sobre a reforma tributária**. 2022. 119 f. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3021#preview-link0>. Acesso em: 15 fev. 2026.

RECEITA FEDERAL. **Entenda a Reforma Tributária do consumo**. Publicado em 27/06/2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/programas-e-atividades/reforma-tributaria-do-consumo/entenda>. Acesso em: 12 maio. 2026.

RECEITA FEDERAL. **Manual Piloto Reforma Tributária do Consumo** (versão 3 – maio26). Publicado em 08/05/2026. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/reforma-tributaria-do-consumo/glossario-rtc-versao-iii-maio-de-2026.pdf/view>. Acesso em: 16 maio. 2026.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto 37.699 de 26 de agosto de 1997**. Dispõe sobre o regulamento do imposto sobre Operações à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>. Acesso em: 29 set. 2025.

SÃO PAULO. **Decreto 45.490 de 30 de novembro de 2000**. Dispõe sobre regulamento do imposto sobre Operações à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_art_an1.aspx. Acesso em: 29 set. 2025.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da; DANIEL, Moreti; PIMENTA, Felix, T; BECHO, L.R; MARTINS, C.M; NETO.J.B.T; ALMEIDA, Wanessa Felix de; MOUSSALLEM, Tárek Mayses. **Reforma tributária: perspectivas e impactos jurídicos**. Barueri: Manole, 2025. E-book. ISBN 9788520469835. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788520469835/>. Acesso em: 01 mai. 2026.

SILVA, Roberto Camargo da. **Não cumulatividade constitucional do ICMS**. 1. ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011.

SOUSA, A. F. S. de; MOURA, P. L. A. de L. e. IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA E O FIM DA GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DO ICMS. **REVISTA FOCO**, [S. l.], v. 17, n. 12, p. e7121, 2024. DOI: 10.54751/revistafoco.v17n12-045. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/7121>. Acesso em: 01 mai. 2026.