

# CONCURSO PRÊMIO FENAFIM – 2024

## CATEGORIA: Profissional

### DO ISS AO IBS: Desdobramentos teóricos para o ISS à luz da tributação no destino na EC nº 132/2023

#### RESUMO

O presente artigo trata de uma apreciação dos impactos econômicos e jurídicos que a reforma do sistema tributário brasileiro, por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, trará aos sistemas tributários municipais, analisando os possíveis cenários que formar-se-ão com a condensação de seu imposto de maior arrecadação, o Imposto Sobre Serviços (ISS), no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O estudo analisa os possíveis cenários resultantes dessa mudança, principalmente sob a perspectiva da tributação no destino, introduzida pela EC nº 132/2023, incluindo as vantagens e desvantagens da alteração para os municípios e a economia como um todo. A análise inclui uma abordagem econômica da teoria da tributação e a importância do sistema tributário para a organização da sociedade, bem como é feita uma crítica às contribuições da reforma tributária para resolver disputas fiscais entre municípios. O trabalho busca proporcionar uma compreensão das possíveis consequências econômicas da reforma tributária, seja no estímulo ao crescimento econômico ou no início de uma crise interna.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto, Municípios, Reforma Tributária.

#### 1. INTRODUÇÃO

A sociedade teve sua formação estruturada a partir da imposição de regras que proporcionassem àqueles que dela decidiram fazer parte segui-las. Para tanto, a formação de uma direção superior que controlasse este sistema que germinava fez-se necessária à sua manutenção. Desta maneira, o pilar de sustentação da administração pública deu-se a partir da coleta de impostos, que, de algum modo, garantissem que a estrutura formada seria um sistema de proteção, garantia à

propriedade e cumprimento de regras por todos aqueles que nela estivessem inseridos.

A palavra “imposto”, como a própria expressa, pressupõe algo obrigatório, compulsório, não opcional. Tal fato justifica-se pelo entendimento que, para a manutenção de toda uma estrutura que proteja, garanta direitos e confira deveres aos cidadãos, torna-se necessário que todos contribuam para tal e, por essa razão, a imposição do financiamento desta estrutura comunitária e coletiva.

Do mesmo modo, desde os tempos bíblicos, a coleta de tributos é pauta para discussão quanto à razoabilidade e/ou justiça fiscal no que diz respeito à sua excessividade. O valor que o simples empresário paga de tributos pode ser considerado justo perante ao valor despendido pelo grande proprietário? O quanto se paga de tributos é suficiente para a manutenção da sociedade, sem que isso enfraqueça sua economia?

Trazendo esta discussão para os tempos atuais, o debate quanto à necessidade de um sistema tributário que seja eficiente, claro e justo circunda a economia brasileira desde o século passado. A complexidade legislativa que alicerça cada tributo instituído não só transforma a tarefa do contribuinte num malabarismo constante como também traz aos entes federados a competição entre estes, enquanto o pacto federativo preconiza pela cooperação.

Vislumbrando reduzir este impacto negativo e em cadeia sobre o crescimento econômico do país, a reforma tributária brasileira, aprovada por meio da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, traz como proposta a condensação de alguns dos principais tributos incidentes sobre os setores produtivos, de modo que a estrutura tributária se torne uniforme e, na medida do possível, justa, para que a

distribuição de custos não tenha como fator determinante o quanto de tributos afetará a evolução do sistema produtivo do país.

A partir da apreciação das vantagens e desvantagens que a alteração arrecadatória deste imposto, justifica a reforma no sistema tributário brasileiro, para que se evite a fuga de arrecadação em pontos hoje considerados controversos, como a definição do local do estabelecimento em municipalidade diferente do local habitual de atuação do prestador de serviços, problema recorrentemente enfrentado, que resulta, inexoravelmente, numa guerra fiscal entre os Municípios envolvidos.

Este trabalho apresenta uma perspectiva sobre os impactos jurídicos e econômicos da transformação de um dos principais tributos municipais, o Imposto Sobre Serviços (ISS), trazendo uma breve apreciação dos possíveis efeitos que sua inclusão nesta condensação de tributos trará tanto para o contribuinte, quanto para os Municípios.

Incluindo esta parte introdutória, este artigo divide-se em 5 seções, trazendo na segunda seção uma abordagem econômica da teoria da tributação e a importância do sistema tributário para a organização da sociedade, apresentado o contexto atual da competição tributária no Brasil, com uma rápida explanação da formação atual do ISS, imposto objeto desta observação. Na terceira seção, a reforma tributária é apresentada, sob o olhar de como a alteração do critério definido para destinação do “novo” imposto repercutirá nos Municípios. Na quarta seção, é feita uma apreciação crítica das contribuições que a Reforma Tributária trará para (tentar) amenizar esta celeuma com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), suas principais características e impactos. A última seção chega às considerações finais, com as principais conclusões e as contribuições sociais e acadêmicas, além das perspectivas futuras de continuidade de um estudo desta dimensão.

Almeja-se que o referido trabalho proporcione ao leitor um alcance de informações substanciais, de modo que possam esclarecer um pouco acerca desta temática, além de permitir entender como mudanças bruscas no sistema de tributação atual podem afetar toda a economia do país, gerando o início de uma crise econômica interna ou sendo a mola propulsora para o crescimento.

## **2. A TEORIA DA TRIBUTAÇÃO**

A principal fonte de recursos financeiros para financiamento da Administração Pública vem da arrecadação tributária. E, como forma de se desenhar um sistema tributário “ideal”, alguns preceitos de ordem econômica são de observância significativa, quais sejam, a equidade, a progressividade, a neutralidade e a simplicidade (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

Destarte, o sistema tributário deve ser estruturado de modo que sua interferência na alocação de recursos da economia seja mínima, a fim de evitar a ineficiência no funcionamento do sistema econômico (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011).

Partindo da premissa que o consumo representa um percentual decrescente da renda (conforme ela aumenta, mais se consome e menos renda se retém), o desafio do governo é conseguir criar um cenário que insira o financiamento da máquina pública no mercado consumidor, sem que este ônus sobrecarregue o mercado produtor, que sacrifica o consumidor à medida que aumenta seus custos, posto que não há certeza de que o ônus de um será arcado integralmente pelo produtor, impulsionando práticas no sentido contrário à arrecadação, como a evasão fiscal, além do recrudescimento da economia.

Idealizada sob a égide dos princípios da neutralidade e da equidade, a teoria da tributação enxerga que a atuação dos tributos, na composição dos custos, e a atuação governamental, no que diz respeito às alíquotas exaradas dentro de um determinado contexto econômico, podem ser determinantes nas decisões de alocações de recursos para produção e consumo.

Sob este prisma, Rezende (2006) apresenta o princípio da neutralidade como a não-interferência que os tributos devem ter nas decisões, quanto à alocação de recursos, quando estas são tomadas a partir dos mecanismos de mercado. Desse modo, o contribuinte organiza seus custos a partir da estabilidade dada pelo governo quanto às alíquotas vigentes, a fim de evitar mudanças bruscas nos custos produtivos, permitindo assim melhores projeções de longo prazo, onde este item de despesa não se altera baseado nas oscilações do mercado.

Um exemplo que viola este preceito seria a atuação estatal em tributos classificados como extrafiscais, posto que sofrem alterações de alíquotas conforme as necessidades e exigências da economia, como a CIDE e o Imposto de Importação, onde estes tributos é que movimentam o centro de custos das empresas, tornando menos eficientes as decisões econômicas em razão da necessidade de alocação de novos recursos para estes, algumas vezes de forma repentina.

Seguindo esta mesma compreensão, o princípio da equidade busca a justiça social que gira em torno da criação de um tributo. Rezende (2006, p. 158) defende que “o imposto ideal deveria ainda ser justo, no sentido de garantir uma distribuição equitativa do ônus tributário pelos indivíduos”.

Outrossim, Giambiagi e Além (2011) explana que a equidade abrange tanto a ótica da proporcionalidade na relação quanto dos benefícios gerados pelo tributo ora arrecadado (princípio do benefício), quanto que a formulação de seus cálculos garanta

uma distribuição equitativa do ônus tributário, de modo que o financiamento dos serviços públicos seja realizado conforme as diversas capacidades de contribuição existentes dentro de uma mesma sociedade (princípio da capacidade de pagamento).

Um exemplo que segue em sentido oposto a este princípio é o ICMS, imposto considerado regressivo ao passo que, quanto maior o poder aquisitivo do consumidor, menor será o impacto financeiro que esta taxaçoão terá sob seu orçamento e, seguindo em proporção ainda mais considerável quando em sentido inverso, ao passo de comprometer as decisões daqueles que possuem menor poder aquisitivo.

Ademais, Giambiagi e Além (2011, p. 21) argumentam, também, pela inclusão neste rol essencial do princípio da simplicidade, sob o fundamento que a facilidade de operacionalização na cobrança do tributo por parte da administração tributária deve ser eficiente, a fim de garantir um fácil entendimento da parte de todos os agentes da economia e de modo a reduzir e/ou minimizar os custos de fiscalizaçoão desta arrecadaçoão.

À vista disso, uma maior eficiência no imposto exige não apenas uma arrecadaçoão que financie os serviços públicos, mas um maior esforço da administração do sistema tributário em pensar estratégias que aclarem a estrutura tributária na qual o contribuinte está inserido, ao passo que agregue, do ponto de vista econômico, ao crescimento produtivo de um país.

## 2.1. A COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Cada ente federado brasileiro é responsável pela sustentação de sua máquina estatal e, na busca crescente pelo montante de receitas que supram todas as necessidades básicas da administração pública, o Estado determina suas alíquotas

tributárias a partir da realidade de cada ente (federal, estadual ou municipal). Autonomia que lhes é conferida pela Constituição Federativa do Brasil (CFRB), dando a União, Estados, Municípios e Distrito Federal poder para que instituam e regulamentem seus tributos, além de outorgar-lhes a garantia de administrar seus tributos conforme sua realidade e conveniência política, sempre com o fulcro na preservação de suas capacidades de auto-organização, autogoverno e autoadministração.

Neste trajeto, deparando-se com tantas e tão conflituosas legislações tributárias numa mesma economia, as empresas começaram detectar cenários de uma disputa entre os entes federados, o que começou a transferir efeitos negativos desta alteração para aqueles que estão neste “fogo cruzado”: os contribuintes.

Diferente do pensamento usual, a competição tributária que se apresenta, seja entre entes de mesma esfera ou de esferas diversas, não segue a linha de quem conseguirá maior arrecadação, mas sim a de evitar uma fuga de recursos arrecadatários a partir da alocação de recursos para o pagamento de outro imposto, decorrendo na propensa redução da proporção arrecadatária que lhe é cabível.

Em seu estudo acerca deste tema, Campos (2012. p. 22) defende que “cada nível de governo reagirá a variações nas alíquotas do outro nível de governo, de modo a recuperar a perda de receita devido a erosão de base tributária e para ajustar sua alíquota de acordo com o novo valor do custo marginal de obtenção dos recursos públicos”.

A partir deste entendimento, o conceito de competição tributária no Brasil toma contornos para que, o mercado reaja de modo negativamente esperado a uma disputa fiscal. Giambiagi e Além (2011) exemplificam que o vislumbre, por simplificação, da existência de mercados competitivos, o nível de repasse do ônus tributário do produtor

para os preços, e conseqüentemente para os consumidores, dependerá das elasticidades das curvas de demanda e oferta pelo produto em questão. Ou seja, inevitavelmente, a conta será repassada e sobrecarregada para algum agente econômico que resta neste ciclo (famílias ou firmas).

O raciocínio da existência de uma competição tributária vertical surge sob o ponto de vista que externalidades surgem quando níveis distintos de governo decidem pela tributação sob uma mesma base econômica. Logo, as decisões políticas de uma esfera de governo, inevitavelmente influirá nas decisões da esfera que lhe é “concorrente” neste campo de incidência, afetando os resultados das políticas por ele adotada (CAMPOS, 2012).

No que diz respeito à existência de competição tributária horizontal a nível local, Keen (1998) e Flochel (2002) mostram em suas pesquisas que a alíquota combinada de dois governos sobrepostos se reduz, resultando na elevação, e não redução, das receitas fiscais agregadas, pois a alíquota combinada fica inicialmente na parte com inclinação negativa da Curva de Laffer.

Assim, Campos (2012, p. 23) reforça que “a competição tributária horizontal leva os condutores das políticas públicas ajustarem suas alíquotas a níveis muito baixos com o objetivo de atrair uma base tributária móvel”, o que desconsidera os efeitos negativos que um corte na alíquota causa não apenas para si, como também sobre os demais entes. No caso municipal, a saída de determinadas empresas para Municípios com alíquotas baixas de ISS é uma realidade que nem mesmo as sucessivas alterações legislativas conseguiram elidir.

Seguindo este raciocínio, é importante apreciar a competição fiscal partindo da suposição que cada esfera de governo maximiza uma função objetivo sujeita à sua própria restrição orçamentária (CAMPOS, 2012), porquanto é relevante mencionar

que a decisão do quanto, como e quais insumos tributar é, além de uma questão financeira e econômica é também predominantemente política, que define suas prioridades a partir de suas ideologias, sua política de governo, assim como da conjuntura social num determinado momento.

## 2.2. A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL DOS SERVIÇOS: O ISS

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é o imposto responsável por uma parte expressiva da arrecadação municipal, incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos por meio da Lei Complementar Nº 116/2003. O surgimento e a atuação desse imposto no Brasil são marcados por diversas fases de evolução legislativa e administrativa, a qual passou por várias mudanças ao longo dos anos para se adaptar às transformações econômicas e às novas demandas da sociedade.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço prestado, e a alíquota varia de acordo com a legislação de cada Município, respeitando o limite mínimo de 2% (com exceções) e máximo de 5%. Com observância na Lei Nacional que definiu as regras gerais para o ISS, cada Município possui autonomia para legislar sobre este imposto, definir suas alíquotas e benefícios fiscais, o que permite que um mesmo serviço venha a ser onerado por alíquotas diferentes à medida que é realizado por entre os Municípios brasileiros.

Ainda que a Constituição Federal tenha destinado ao Congresso Nacional a possibilidade de restringir a autonomia municipal por meio do exercício da competência relativa deste tributo, com o objetivo de dificultar a guerra fiscal (ALEXANDRE, 2021), o que se verifica hoje é que tal justificativa, além de ferir o pacto

federativo, não conseguiu atingir o fim ora pretendido.

A estratégia de exação posta é o principal impulsionador do instituto da guerra fiscal entre os Municípios, travada por meio da definição de alíquotas ínfimas de ISS, o que atrai para tais municipalidades empresas que se enquadram na regra geral, a qual prevê que “o imposto será devido no local do estabelecimento prestador”, conforme prevê o *caput* do art. 3º da LC Nº 116/2003, como os serviços de informática, publicidade e propaganda, *leasing*, dentre outros, por exemplo.

Assim, este critério faz com que o prestador de serviços escolha como local do estabelecimento um Município que adote percentuais de alíquotas bem inferiores àquele Município que concentra a maior fatia do seu faturamento. Esta estratégia está errada? Não. Nada mais é que um bom planejamento tributário dos contribuintes. Mas, do ponto de vista econômico, pode ser considerada justa a arrecadação direcionada à uma municipalidade que abriga “apenas” o estabelecimento, quando seu faturamento é impulsionado em outra cidade? Este é um dos tipos de controvérsia que a Reforma Tributária tenta elidir.

Nesta batalha silenciosa e direta entre os Municípios envolvidos, na tentativa de minimizar ou competir com a legislação tributária municipal na vizinhança, diante da evasão de receitas, municipalidades tomam mão de estratégias que vão desde um cerco mais fechado da fiscalização e cobrança até a oferta de benefícios fiscais, a fim de que empresas venham a instalar-se em seus territórios, o que resultaria nas mais diversas vantagens: geração de empregos, desenvolvimento da região e avanços tecnológicos.

Porém, importa destacar que algumas cidades já entram nesta disputa em desvantagem, uma vez que não possuem a estrutura arrecadatória suficiente para suportar a redução a percentuais irrisórios sem que isto afete o resultado das contas

públicas e, assim, só lhes resta observar as empresas instalarem-se em outras cidades, tentando lidar politicamente com os resultados fiscais, econômicos e sociais negativos desta não escolha. A necessidade de uma conformidade entre as legislações municipais, aliada à modernização de seus sistemas arrecadatórios e fiscalizatórios permanece como apontamento recorrente no debate sobre a eficiência tributária.

### **3. A REFORMA TRIBUTÁRIA – EC 132/2023**

A Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 é conhecida como Reforma do Sistema Tributário Nacional, uma vez que altera dispositivos e institutos tributários importantes, ao passo que inclui no ordenamento jurídico dois novos tributos: o imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS) e a contribuição sobre bens e serviços (CBS). Tais tributos assomam ao sistema arrecadatório brasileiro com o objetivo de substituir outros tributos já existentes, os quais sejam, o ICMS e o ISS no caso do IBS, e o IPI, o PIS e a COFINS, no caso da CBS.

Idealiza-se com esta reforma que a condensação de encargos governamentais incidentes sobre o consumo resolva (ou atenuie, pelo menos) um problema recorrente da tributação do consumo: a tributação em cascata. Apesar do formato vigente atual já ser combativo neste sentido, tal problema econômico ainda resta presente no sistema produtivo do país e revelando hoje uma competição pela mesma capacidade tributária por níveis de governo distintos, tanto horizontal como verticalmente, onerando produtos e serviços e, inevitavelmente, afetando a competitividade do que

é produzido nacionalmente em detrimento dos produtos e serviços estrangeiros.

A pretensão legislativa é que esta nova modelação dos tributos já existentes resolva de vez o problema da cumulatividade, visto que possuem características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo arrecadatório adotado pela maioria dos países no que diz respeito à tributação do consumo de bens e serviços, à medida que também suavizam acalmam os ânimos no que diz respeito à guerra fiscal, posto que a estratégia de destinação arrecadatória volta-se, num primeiro momento, ao ente de destino, o que terminará a concessão desenfreada e não criteriosa de benefícios fiscais (CADIP, 2024).

Ainda, importa destacar a busca (novamente) pela simplificação do sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e dos Municípios, amparada nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência (CADIP, 2024).

Alexandre e Arruda (2024) reforçam sobre a identidade estrutural que IBS e CBS compartilham entre si, sendo considerados estruturalmente idênticos quanto a seus principais aspectos, de modo que será possível ao sujeito passivo chegar ao percentual tributário total incidente, mediante a simples soma de alíquotas. Um considerável avanço para a composição do custo produtivo, atualmente não possível, diante da confusão de incidências de impostos sob mesma base de cálculos, tributos sobre tributos, dentre outros fatores.

Do ponto de vista econômico, essa Emenda Constitucional progride no sentido de proporcionar ao contribuinte maior transparência, dado que simplifica o sistema tributário brasileiro, pela redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos, o que resultará em aumento significativo da produtividade e do PIB potencial do Brasil (CADIP, 2024).

### 3.1. A “SOLUÇÃO” PELA TRIBUTAÇÃO PELO DESTINO

Uma das alterações trazidas pela EC Nº 132/2023 consiste no deslocamento do fato gerador da origem para o destino, como segue:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento. (BRASIL, 1988) (grifou-se)

Conforme preconiza Alexandre (2024), a tributação pelo destino tenta corrigir uma falha de decisão legislativa anterior, que “premiava” o ente federativo que teve a competência de oferecer o ambiente necessário para o empreendimento, que por muito tempo contribuiu para a guerra fiscal e o agravamento das desigualdades sociais e regionais. A partir do modelo de tributação pelo destino, o problema da guerra fiscal é resolvido, ao passo que a concessão de benefícios e a definição de alíquotas baixas para atrair empresas deixará de ser um fator decisivo no planejamento tributário dos contribuintes.

Noutro sentido, Machado Segundo (2024) cita embaraços que advenham da definição pela tributação no destino, que vão desde a decisão de deixar a definição de critérios para a definição do destino a cargo de lei complementar, até a necessidade de fiscalização, que ocorrerá em local diverso de onde a empresa está estabelecida, evidenciando uma necessidade de integração entre as administrações tributárias que talvez não consigam acompanhar as mudanças e atualizações necessárias (quando se fala em todas as cidades brasileiras).

Outro ponto que Machado Segundo (2024) aborda está na complexidade para o contribuinte em conhecer e cumprir, mais de cinco mil legislações diferentes, ao passo que cada Estado e Município terão o direito de estabelecer suas alíquotas, tornando mais difícil e complexa, além de onerosa, a relação tributária.

Neste diapasão, Alexandre (2024) reforçar que a lei complementar, que regulamentará estes novos tributos, terá a missão de estabelecer regras claras e detalhadas, de modo que passe segurança jurídica a contribuintes e entes federados quanto à designação do local de destino nas operações sujeitas ao IBS.

#### **4. UMA APRECIÇÃO CRÍTICA**

A Emenda Constitucional Nº 132/2023 introduziu importantes mudanças no sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito à cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Uma das principais alterações trazidas pela reforma é a mudança na arrecadação do IBS, que passa a ser destinada ao local de consumo ou destino, ao invés do local de origem.

Essa mudança tem grande importância para os Municípios. Dentre os pontos-chave sobre esta novidade, pode-se mencionar o aumento da receita para os Municípios de consumo, que historicamente arrecadavam menos devido ao fato de não serem domicílio das empresas prestadoras de serviço, ainda que fossem grandes centros de consumo dessas. Ao direcionar a arrecadação do IBS para o destino, essas cidades terão um aumento significativo na receita, reflexo do consumo de sua população.

Outro ponto que merece atenção, sendo um dos objetivos fundamentais

constitucionalmente previsto (CRFB, art. 3º, III), está na redução das disparidades regionais. Com a mudança na arrecadação do IBS, Municípios menos industrializados poderão se beneficiar da arrecadação do imposto sobre os bens e serviços consumidos em suas jurisdições, contribuindo, assim, para uma distribuição mais equitativa de recursos.

Aliado a este ponto, a problemática da instituição do imposto em todas as cidades do país poderá ser sanada. Uma vez que, nos dias atuais, ainda são muitos os Municípios que não têm instituídos e realizam a cobrança do ISS. Com a destinação da arrecadação pelo destino, o equilíbrio fiscal poderá proporcionar um alívio para as contas públicas de Municípios que basicamente sobrevivem somente dos repasses constitucionais. Assim, os Municípios terão um incentivo maior para fomentar o desenvolvimento econômico local e melhorar a qualidade de vida de seus habitantes.

A fuga de receitas pode ser caracterizada quando determina quantia da receita de um Município passa a ser destinada a outro, quando o contribuinte resolve mudar seu domicílio comercial. Isso torna-se uma prática evidente quando Municípios limítrofes definem alíquotas tributária em valores inferiores à municipalidade em questão.

Esta decisão política não traz repercussões apenas nos limites territoriais de quem a toma, mas de todos os Municípios que lhes faça fronteira ou que mantenham algum tipo de relação com a empresa em mobilidade. No esforço de tentar manter o nível arrecadatório, os Municípios acirram sua fiscalização a fim de tentar resgatar a destinação dos recursos tributários, resultando nas mais variadas discussões ocorridas por muito tempo na esfera judicial.

Entretanto, seja em razão da extensão territorial do Brasil, seja pela não existência de uma unidade decisiva e determinante no que diz respeito a este tema

em específico, a depender do Município e da esfera do Judiciário sob a qual se analisa tal demanda jurídica, a decisão pode seguir em direção contrária e, além da lentidão já conhecida do Judiciário brasileiro, ainda que com resultado positivo aos impetrantes, o impacto financeiro que será suportado pelos impetrados reflete inclusive nas decisões produtivas, de consumo e de investimentos dos contribuintes.

Um dos problemas identificados pela reforma tributária é a insatisfação dos entes prejudicados com essa alteração na destinação de recursos, o que deve ser observado e corrigido durante este processo de transição de tributos, pois a adoção da metodologia de arrecadação para o destino demandará de transparência e fiscalização, tanto dos contribuintes como também do poder público.

A mudança no critério de arrecadação pode afetar as relações federativas e, exigindo um maior grau de cooperação e coordenação entre os Municípios, Estados e a União, o novo padrão arrecadatário pode exigir a adoção de práticas mais rigorosas de controle e monitoramento para evitar fraudes e garantir que a arrecadação seja realizada de maneira correta e eficiente.

Embora a mudança traga benefícios, ela também impõe desafios para a administração tributária municipal. Tornar-se-á indispensável o desenvolvimento de sistemas eficientes para rastreamento e contabilização do consumo de bens e serviços, além de assegurar que a arrecadação seja devidamente repartida entre os diferentes níveis de governo. Para isso, a interação nacional entre todos os entes federados (Municípios, Distrito Federal, Estados e União) deixa de ser uma conjectura e transforma-se numa demanda urgente.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária da EC 132/2023, ao alterar a arrecadação do IBS para o destino, representa uma mudança significativa no sistema tributário brasileiro. No que concerne aos Municípios, tal modificação pode representar um aumento de receita, uma maior equidade na distribuição de recursos e um estímulo ao desenvolvimento local. No entanto, é preciso que as adaptações e melhorias nos sistemas de administração tributária acompanhem na mesma velocidade estas transformações legislativas.

São notórias as inquietações que a estrutura arrecadatória do principal tributo sobre a prestação de serviços na atualidade traz à economia e ao bem-estar da sociedade. Porém, a perpetuidade de um ordenamento legal e econômico que conserve dispositivos que permitam (ainda que não expressamente) a guerra fiscal entre entes de uma mesma esfera (no caso em estudo, os Municípios) deve ser notada como um fator corrente e que interfere expressivamente nos resultados econômicos e nas decisões que governos e empresas têm em momentos chave, sejam de crescimento ou de instabilidade.

A apreciação de um prognóstico quanto ao impacto da forma de tributação no sistema econômico de um país varia a partir de diversos fatores sociais e únicos que cada país detém, como o nível de intervenção do governo na economia, a proporção de participação deste mesmo no desenvolvimento da sociedade, dentre outros.

Algumas pesquisas foram desenvolvidas acerca desta temática, porém este trabalho almejou passar uma apreciação jurídica e econômica desta simplificação no que diz respeito à definição das destinação arrecadatória do imposto, a fim de facilitar o entendimento do contribuinte quanto à estrutura tributária que se está inserido, como

também buscar a justiça fiscal e governamental que o direcionamento da arrecadação para o local que está gerando essa movimentação econômica mostra-se mais equânime, quando observado o contexto geral de um país de dimensões continentais como o Brasil.

Dentre os principais problemas encontrados no sistema tributário brasileiro, quando observado o âmbito municipal, grande parte vai de encontro à guerra fiscal pela afiação de empresas de serviços de setores-chave da economia em seus territórios. No entanto, ainda que a alteração proposta pela Reforma Tributária traga consigo a simplificação da arrecadação para o local de destino do serviço, torna-se necessário uma avaliação se a evolutiva de crescimento econômico acompanhará tais ajustes, de modo que se encontre uma sustentabilidade razoável no longo prazo para todas as partes envolvidas.

Por ser uma temática tão atual e complexa, a reforma tributária levanta questões pertinentes e potenciais áreas de pesquisa futura. Como sugestão para estudos futuros, sugere-se que sejam avaliados os impactos financeiros nos Municípios de origem e de destino, a fim de verificar quantitativamente o efeito da redistribuição de receitas na economia, bem como se houve melhorias nos índices de disparidades regionais.

Num futuro próximo, este estudo tomará dimensões mais amplas, ante a necessidade de uma regulamentação, atualmente em fase de discussão, que resultará numa das mais extensas leis que o ordenamento brasileiro reunirá, ao passo que muitos questionamentos e adaptações a este novo cenário que está por ser formado ainda elevar-se-ão. Outrossim, o sucesso desta alteração tributária contribuirá para o processo de transição e crescimento econômico do país.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. rev. atual. ampl. Salvador: JusPodvim, 2021.

\_\_\_\_\_; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária – EC 132/2023: A Nova Tributação do Consumo no Brasil**. São Paulo: JusPodvim, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 jul. 2024.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm). Acesso em: 11 jul. 2024.

CADIP, Centro de Apoio ao Direito Público **Reforma Tributária EC Nº 132/2023** (PEC 45/2019). Especial CADIP. Tribunal de Justiça de São Paulo. São Paulo: jan. 2024.

CAMPOS, Rodolfo Herald da Costa. **Competição tributária vertical no Brasil: evidências empíricas para ICMS x IPI no período de 1995 a 2009**. 2012. 85 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Faculdade de Economia, Administração e Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2012.

\_\_\_\_\_; FERREIRA, R. T.; KLOECKNER, R. 2015. **Vertical tax competition in Brazil: Empirical evidence for ICMS and IPI in the period 1995–2009**, Elsevier. Science Direct: p: 111-127. mar. 2015.

FLOCHEL, L. Interjurisdicional Tax Competition in a Federal System of Overlapping. **International Tax and Public Finance**, v. 9, p. 121-141, 2002.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **FINANÇAS PÚBLICAS: Teoria e Prática no Brasil**. 4. ed. rev. e atual. 2. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

KEEN, M. J. Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism. **Staff Papers - International Monetary Fund**, v. 45, n. 3, p. 454, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1 ed. 4 reimpr. Barueri: Atlas, 2024. 304p.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.