

DEBATES ACERCA DO PRINCÍPIO DO
DESTINO NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Ministro Teodoro Silva Santos

Ana Flávia Borges Paulino

Autores Convidados

DEBATES ACERCA DO PRINCÍPIO DO DESTINO NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Ministro Teodoro Silva Santos

Pós-Doutor em Processo Penal e Direito Constitucional - Universidade do Minho, Braga,
Portugal.
Doutor em Direito Constitucional - UNIFOR.
Mestre em Direito Constitucional - UNIFOR.

Ana Flávia Borges Paulino

Doutora em Direito, Estado e Constituição (UnB).
Mestre em Direito, Regulação e Políticas Públicas (UnB).

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DO DESTINO NA REFORMA TRIBUTÁRIA. 3 A GUERRA FISCAL E SEUS IMPACTOS NO FEDERALISMO BRASILEIRO. 4 O PRINCÍPIO DO DESTINO COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DA GUERRA FISCAL. 5 IMPLICAÇÕES JUDICIAIS E DESAFIOS PRÁTICOS. 6 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

RESUMO

Este artigo examina as implicações da reforma tributária sobre o equilíbrio federativo no Brasil, com ênfase na adoção do princípio do destino e suas futuras implicações. A investigação baseou-se em revisão da bibliografia especializada e análise da jurisprudência e relatórios afins. O estudo trata dos fundamentos do princípio do destino na reforma tributária, conceituando guerra fiscal, traçando os pontos de sua ocorrência bem como os possíveis debates que poderão advir diante da ausência de uma interpretação constitucional consistente. Constatou-se que o princípio do destino é um instrumento de mitigação da guerra fiscal, mas não o único. Discute-se, ainda, as implicações jurídicas e desafios práticos da implementação da reforma fiscal, tendo como principal ponderação a possibilidade de aumento na demanda de litígios a serem ajuizados. Os resultados indicam que a implementação do princípio do destino redefine a lógica da tributação sobre o consumo, favorecendo maior justiça fiscal, mas também impondo desafios relacionados à transição normativa e ao contencioso tributário. Conclui-se que o princípio do destino representa

avanço significativo na normativa, apontando a necessidade de criação de políticas complementares e cooperação federativa para garantir a efetividade da norma.

Palavras-chave: princípio do destino; reforma tributária.

1 INTRODUÇÃO

Desde outrora uma reforma tributária no Brasil era buscada por diversos setores, tanto da economia, quanto dos responsáveis pelas políticas nacionais.

Diante das transformações no cenário econômico global, tornou-se imperativo ao Brasil ajustar seu sistema tributário e regulatório a padrões internacionalmente consolidados, de modo a reduzir distorções internas, ampliar sua capacidade exportadora e estimular a atração de investimentos produtivos.

A justificativa apresentada por todos permeava a necessidade de construção de um sistema mais justo e dinâmico, que corrigisse as disfunções sistêmicas no que tange aos valores cobrados dos tributos frente aos diversos perfis de contribuintes.

Além disso, a melhoria na competitividade e na produtividade também foram usados como fundamentos desse desiderato.

Uma reforma tributária sugere um novo cenário, conservador ou não, a fim de traçar a possibilidade de um crescimento real no país.

Para tanto, o valor do ônus fiscal a ser suportado pelos sujeitos passivos deve ser meticulosamente perquirido para que não haja perda de receita para o país e nem onere demasiadamente o contribuinte.

Nesse contexto, importante destacar que, em recente estudo apresentado pelo Tribunal de Contas da União (Brasil, 2023) tendo como base pesquisa realizada pelo Tesouro Nacional acerca da carga tributária, tem-se que a tributação sobre bens e serviços representa 40% da carga tributária total em 2022 chegando à monta de 13,44% do PIB, sendo o ICMS responsável por mais da metade (6,98% do PIB), com arrecadação superior a R\$ 692 bilhões.

Afirma ainda a pesquisa que a COFINS é o tributo federal sobre o consumo que mais arrecada, chegando em 2022 ao montante de R\$ 271 bilhões (2,74% do PIB), ficando à frente do maior tributo municipal, o ISS, que em 2022 arrecadou R\$ 107 bilhões (1,08% do PIB).

Considerando estes vultosos valores, um estudo de impacto precisou ser realizado frente à relação entre os impostos sobre o consumo e o desenvolvimento de um país.

Neste sentido, em nota técnica produzida pelo IPEA (Gobetti; Monteiro, 2023), destacou-se que:

Esta Nota Técnica contribui com o debate atual da reforma tributária ao demonstrar que as mudanças no sistema tributário têm impactos positivos significativos que extrapolam a dimensão econômica, como é o caso dos efeitos redistributivos na Federação decorrentes da aplicação do princípio do destino e da substituição de alguns dos atuais critérios de distribuição de receitas, sobretudo na esfera municipal.

Há que se destacar com isso, que a fixação de menores taxas e isenções pode contribuir para o avanço do crescimento da economia, mas que, no entanto, os recursos obtidos através da tributação não podem ser distribuídos de forma errônea, vez que são fontes de receita importantes aos entes federados.

Outrossim, a normativa tributária vigente antes da reforma prevê a tributação de forma mista, ocorrendo tanto na origem e/ou no destino, variando diante da operação realizada e do consumidor envolvido.

No entanto, diante das operações internas e da divergência nos valores cobrados, instaura-se um embate tributário entre os entes federativos, dando ensejo ao fenômeno denominado guerra fiscal.

As características conflituosas desse cenário acabam por se refletir diretamente sobre os contribuintes, influenciando a transferência de investimentos e resultando, muitas vezes, na evasão de empresas, na geração de desemprego e na perda de receitas públicas, com relevantes consequências sociais decorrentes da renúncia de arrecadação.

Dessa sorte, no intuito de dirimir esta celeuma, a reforma tributária prevista na Emenda Constitucional nº 132 de 2023 redesenhou essa tributação, estabelecendo que os tributos sobre o consumo serão devidos ao ente federado onde ocorre o consumo efetivo do bem ou serviço, ou seja, delimitou a aplicação do princípio do destino no intuito de concretizar a justiça fiscal¹.

Mister destacar que a justiça fiscal está diretamente ligada à ideia de que os recursos públicos devem ser utilizados de maneira eficiente, transparente e voltada ao bem comum².

Neste sentido, este princípio da justiça fiscal busca assegurar que o contribuinte recolha seus tributos de forma proporcional à sua capacidade contributiva, evitando privilégios de algum ente federativo quanto a outro, e afastando as distorções que poderiam culminar numa desigualdade social.

Com isso tem-se a importância da alteração apresentada na forma de arrecadação na reforma tributária diante da aplicação do princípio do destino, impactando na guerra fiscal e buscando, ao mesmo tempo, o equilíbrio federativo e, conseqüentemente, fortalecendo o Estado Democrático de Direito.

Para desenvolver esses pontos, o trabalho se divide em quatro seções, além da introdução e da conclusão: primeiro examinam-se os fundamentos constitucionais do princípio do destino, em seguida busca-se conceituar a guerra fiscal bem como interrelacionar o fenômeno frente à existência do federalismo e como o princípio do destino busca mitigá-los; posteriormente discutem-se as implicações judiciais e os desafios práticos da reforma; ao final apresentam-se as conclusões.

¹ Zilveti (2025) acrescenta acerca do tema que, com a aplicação do princípio do destino “O Brasil começa a se alinhar com as melhores práticas internacionais, mas ainda precisa calibrar seus instrumentos para que o sistema seja, de fato, menos regressivo e mais justo”.

² Silva e Vasconcelos (2025), apontam sobre o tema que “A ‘guerra fiscal’, com sua miríade de regimes especiais nos níveis subnacionais de governo é o oposto de uma tributação neutra e eficiente do ponto de vista econômico”.

2 FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DO DESTINO NA REFORMA TRIBUTÁRIA.

O princípio do destino traz a ideia de que a receita tributária deve pertencer ao lugar onde o bem ou serviço é efetivamente consumido.

Ele é apresentado como uma nova oportunidade de reestruturação do sistema tributário no país, advindo com a promulgação da EC n. 132/2023.

Outrossim, ao se considerar o princípio da origem, pontuou-se a existência de uma justiça social almejada em um Estado Democrático de Direito.

Isso porque os Estados que produzem acabam por deter os empregos a serem criados para a produção, além de também ficarem com a arrecadação do ICMS sobre as mercadorias que serão destinadas ao consumo de outro Estado.

Conforme nos coloca Silva e Vasconcelos (2025), a adoção do princípio da origem foi um fator determinante para a manutenção da histórica desigualdade regional no Brasil e que somente foi reparada

pela EC n. 132/2023, que introduziu expressamente o princípio do destino para o IBS, mas apenas após um período de transição de mais 50 (cinquenta) anos, vindo o princípio a ser aplicado integralmente apenas no ano de 2077 (ADCT, art. 131).

Destarte, a isonomia negativa apresentada por uma política fiscal com viés polarizado traz verdadeira opacidade ao sistema tributário, fazendo-se que este se constitua insatisfatório no que tange ao âmbito econômico, prejudicando o exercício da cidadania fiscal.

Neste sentido, Braga Filho (2024) pontua que o arranjo federativo exige a manutenção de harmonia financeira entre os entes da Federação, com o propósito de assegurar o cumprimento das funções públicas que lhes foram conferidas pela Constituição.

Outrora, Prado e Cavalcanti (2000) ao tratar do sistema de tributação, faz importante consideração acerca da relação entre os Estados ao relatar que:

O principal fator para a viabilidade e sustentação do conflito fiscal entre os Estados brasileiros encontra-se na sistemática de tributação estabelecida no comércio interestadual. O modelo estabelecido no Brasil, virtualmente inalterado nas suas bases desde os anos 60, tem duas características essenciais para o problema aqui analisado. Primeiro, a competência sobre o principal IVA - o ICMS - é dos governos estaduais, ao contrário do que pode ser considerado um padrão mundial: manter o controle desse tipo de imposto no âmbito do governo federal ou, no mínimo, por competência partilhada, que garante ao poder central algum nível de influência reguladora.

Assim, o princípio do destino torna-se a principal opção para concretizar-se, no âmbito tributário, os princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência, não menos importantes que os novos princípios introduzidos no sistema tributário brasileiro através da reforma, quais sejam os da neutralidade, transparência, simplicidade, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

Ademais, cumpre expor que estes princípios se interrelacionam diretamente com o princípio do destino.

Isso porque o princípio da neutralidade já traz, em sua operacionalização, a necessidade de ser afastada qualquer tentativa parcial de promover determinado ente em detrimento de outro, tal qual se dava no princípio da origem.

Outrossim, a transparência fiscal realizada nas operações e a simplicidade buscada na redução de complexidade procedimental, apresentando com clareza e racionalização a forma com que se dará o recolhimento do tributo, contribui para, através da cooperação entre os entes, alcançar a justiça tributária³.

³ O princípio da defesa do meio ambiente encontra-se diretamente interligado a uma reforma tributária ambiental, circunstância obviamente não menos importante perante a qual busca-se alinhar o sistema de tributos à ideia de sustentabilidade, incentivando a instauração de uma política fiscal com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU. Outrossim, por possuir um caráter mais aplicável aos tributos em situações específicas, não será tratado de forma individualizada no presente artigo.

Outro ponto importante foi acrescentado por Orair e Gobetti (2019) ao tratar da migração tributária para um novo modelo de arrecadação e de repartição concluindo que:

Essa migração tem o potencial de promover uma significativa redistribuição de receitas em benefício dos governos estaduais e municipais que concentram proporcionalmente mais os consumidores e são desfavorecidos pelos critérios baseados na origem – em detrimento daqueles que concentram proporcionalmente mais empreendimentos em seu território e são beneficiados atualmente. Trata-se, sem dúvida, de uma mudança importante porque o consumo normalmente se dá no local de residência do consumidor, onde ele mais pressiona a demanda por serviços públicos.

Tem-se assim que o novo arranjo tributário implica, de modo implícito, uma harmonização fiscal federativa, destinada a reduzir desigualdades entre receitas disponíveis e demandas por serviços públicos nos estados e municípios.

Com efeito, a implementação do princípio do destino revela-se como a alternativa mais adequada para assegurar uma repartição tributária equânime e funcional, na medida em que vincula a arrecadação ao local de consumo e não apenas ao de produção. Tal diretriz contribui para reduzir distorções históricas entre regiões mais industrializadas e aquelas com menor capacidade produtiva, promovendo um equilíbrio fiscal mais justo e eficaz, capaz de fortalecer a coesão federativa e garantir maior correspondência entre receitas públicas e demandas sociais.

3 A GUERRA FISCAL E SEUS IMPACTOS NO FEDERALISMO BRASILEIRO

Retornando ao amplo debate acerca da guerra fiscal e buscando conceituar o termo, Wanderlei e Fernandes (2000) entenderam que

O fenômeno da “Guerra Fiscal” trata-se, em termos econômicos, da disputa fiscal no contexto federativo, ou seja, refere-se à intensificação de práticas concorrenciais extremas e não-cooperativas entre os entes da Federação,

no que diz respeito à gestão de suas políticas industriais. Assim, manipular as alíquotas de determinados tributos torna-se o elemento fundamental das políticas relacionadas à atração de empresas.

A materialização prática deste fenômeno pode ser observada na adoção de mecanismos, pelos governos estaduais, como isenções, reduções e diferimentos tributários pelos governos estaduais tem origem, ao menos, na década de 1960. Esses instrumentos foram empregados como estratégia para impulsionar o processo de industrialização em diferentes regiões do país, configurando-se como uma política de incentivo econômico relevante naquele período (Prado; Cavalcanti, 2000).

Na segunda metade dos anos 1960, tais práticas ganharam maior visibilidade e intensidade. Contudo, gradualmente perderam força, deixando de ocupar espaço significativo nos debates públicos e na cobertura da mídia. Esse arrefecimento marcou uma fase de aparente retração na utilização desses recursos (Prado; Cavalcanti, 2000).

Neste contexto, estimular o desenvolvimento industrial frente a variadas regiões em um Brasil heterogêneo, necessitava da elaboração de políticas públicas específicas a serem utilizadas a fim de diminuir a discrepância entre os setores.

Com esta concepção, Prado e Cavalcanti (2000) apontam que a prática de elaborar programas voltados à atração de capitais produtivos, presente nos Estados brasileiros desde a década de 1950 e posteriormente incorporada por grandes municípios, consolidou-se como instrumento de política de desenvolvimento regional e de planejamento econômico governamental, voltado à criação de condições institucionais e fiscais favoráveis à modernização produtiva e à descentralização das estratégias de fomento ao investimento.

A ideia então de utilizar-se de uma flexibilização tributária sem afastar o princípio da legalidade passou então a ser discutida, culminando em mais um ponto que impulsionou a reforma tributária atual.

Importante pontuar-se que o Poder Judiciário também atua nesta abordagem de parametrização tributária, principalmente diante da atuação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Exemplificativamente, ao submeter a questão relativa à possibilidade de exigência das contribuições ao **PIS - Importação e COFINS - Importação** nas operações de importação de países aderentes do GATT, sobre mercadorias e bens destinados ao consumo interno ou industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM⁴, a ser julgada sob o rito dos recursos repetitivos, o STJ apresenta a interpretação jurídica da norma federal a constituir tese vinculante a ser aplicada no âmbito do direito tributário.

Outrossim, o STF atua a fim de uniformizar a concepção constitucional adequada, declarando, por exemplo, a inconstitucionalidade parcial do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar n. 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular nos termos da ADC n. 49, julgada pelo Plenário em 2023.

Com efeito, essas cortes supremas não apenas delimitam os contornos da legalidade dos incentivos fiscais concedidos pelos entes federados, como também asseguram a preservação dos princípios constitucionais e a estabilidade do pacto federativo.

Mister pontuar que a Constituição Federal de 1988 trouxe o modelo de federalismo cooperativo, diante do qual a União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem atuar de forma coordenada para a promoção do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais.

⁴ Para uma visão frente à Análise Econômica do Direito, sugere-se: GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Tributação e desenvolvimento regional: uma análise econômica dos benefícios fiscais concedidos para empresas instaladas na Zona Franca de Manaus e a guerra fiscal entre estados. Fortaleza: **Pensar**, v. 20, n. 2, p. 451-504, maio/ago. 2015. Disponível em: https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/3516/pdf_1. Acesso em 18 jan. 2026.

Contudo, a guerra fiscal subverte essa lógica, principalmente fragilizando a ideia de cooperação interestadual e acentuando desigualdades regionais, situações que motivaram respostas judiciais e legislativas a fim de restaurar o equilíbrio do pacto federativo.

Assim, além da mudança normativa, a intervenção judicial contribui para mitigar os efeitos da competição desordenada entre Estados e Municípios, promovendo maior segurança jurídica e equilíbrio na estrutura tributária nacional.

Dessa forma, a reforma tributária, ao adotar o princípio do destino, apresenta-se como uma resposta normativa alinhada ao modelo de federalismo cooperativo, tornando-se relevante instrumento para a mitigação da guerra fiscal, conforme será discutido a seguir.

4 O PRINCÍPIO DO DESTINO COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DA GUERRA FISCAL

Diante da existência de uma guerra fiscal, várias situações podem contribuir para minimizar seus efeitos deletérios.

Neste diapasão, o princípio do destino atua como mais uma ferramenta, logicamente de grande valia, mas incapaz de neutralizar sozinha a guerra fiscal.

Com a reforma tributária, uma transição gradual irá ocorrer, delineando efeitos tanto para os Estados que detêm uma maior produção, quanto para os que predominam na economia como amplo mercado consumidor.

Perante este contexto, surge a necessidade de um federalismo cooperativo, mas mantendo a autonomia dos entes federados, situação que poderá gerar riscos de uma nova desavença fiscal interestatal que, por enquanto, não assombra os intuitos buscados pela reforma.

Importante pontuar que não existe somente no contexto da mudança normativa, que se considerar a relação entre Estados, vez que os entes particulares irão deter a relevância prática da concretização dos anseios buscados pelas novas diretrizes fiscais.

Então, o cenário pós-reforma deve balizar ainda as perspectivas de arrecadação estatais e a competitividade inerente ao próprio mercado.

Poderão ser necessários, por exemplo, mecanismos de compensação empresarial e fundos de equalização para colaborar nas implicações positivas frente ao surgimento da nova regra fiscal.

É patente, contudo, que tais políticas se estruturam na tentativa de influenciar um processo de decisão locacional privado, o qual, em sua essência, depende de condicionantes muito mais abrangentes, como a composição dos custos, a qualidade da infraestrutura, a proximidade dos mercados, a oferta de mão de obra qualificada, a força sindical, entre outros fatores (Prado, 2016).

Sob uma perspectiva racional, a variável fiscal representa um elemento de peso na definição das escolhas realizadas, mas estes outros fatores também serão sopesados no momento da escolha empresarial.

Nesse contexto, não se trata de desconsiderar as preferências decisórias dos agentes empresariais, mas de reconhecer que outros instrumentos possuem igual relevância e exercem efeitos diretos sobre a dinâmica da economia estatal.

Prado (2016) faz interessante ponderação em seu estudo ao tratar da guerra fiscal, sustentando que todas as suposições necessárias para garantir a eficiência do processo decisório alocativo de recursos fiscais não correspondem à realidade e, para ele isto decorre basicamente de três fatores:

1. Os entes estaduais não dispõem de conhecimento aprofundado sobre as preferências alocativas das empresas, circunstância que compromete a eficácia das medidas de planejamento econômico
2. Revela-se pouco plausível a suposição de que a decisão de abandonar a disputa decorra exclusivamente de uma avaliação estritamente econômica da relação custo-benefício, quando esta se apresenta desfavorável.
3. A lógica competitiva, somada à ausência de instância arbitral, conduz a uma dinâmica em que os agentes maximizam

benefícios pela exclusão sucessiva de estados, sempre que os limites de sua avaliação ampliada de custo-benefício ou de suas restrições orçamentárias são ultrapassados.

Diante dessas colocações, ele alerta ainda que:

É profundamente discutível a validade do argumento usual na retórica dos operadores da guerra fiscal, de que os incentivos “criam investimento” que, de outro modo, não ocorreriam. Nossa suposição aqui é que, na maioria quase absoluta dos casos relevantes, a decisão de investimento é dada previamente, decorre de estratégias empresariais de longo prazo, e tenderia a ser realizada mesmo na ausência de incentivos.

Nesse contexto, torna-se evidente que a redistribuição de receitas e a concessão de incentivos voltados ao desenvolvimento regional devem ser compreendidos não como fatores determinantes da decisão empresarial, mas como instrumentos colaborativos essenciais para assegurar que os entes federados não sejam desproporcionalmente prejudicados durante o processo de transição decorrente da reforma tributária.

Assim, as diversas outras ferramentas disponíveis para a mitigação da guerra fiscal no país devem ser utilizadas conjuntamente com a oportunidade da mudança que irá ocorrer com a reforma, podendo o princípio do destino fazer parte dessa nova realidade fiscal como um ponto positivo.

Dessa maneira, é fundamental reconhecer que os diversos instrumentos disponíveis para a mitigação da chamada “guerra fiscal” no país não devem ser analisados isoladamente. Ao contrário, sua eficácia depende da articulação conjunta com o processo de transformação institucional que se delineia a partir da reforma tributária, de modo a potencializar os efeitos positivos sobre a organização econômica nacional.

Nesse sentido, a incorporação do princípio do destino como elemento estruturante dessa nova realidade fiscal pode representar um avanço significativo. Tal princípio, ao redefinir a lógica de arrecadação e distribuição, contribui para a construção de um sistema mais equitativo

e eficiente, reforçando a capacidade estatal de promover estabilidade e desenvolvimento econômico.

5 IMPLICAÇÕES JUDICIAIS E DESAFIOS PRÁTICOS

Diante das novas regras advindas com a reforma tributária, as tendências que orientam o comportamento do mercado consumidor não surgem de forma autônoma, mas resultam das respostas que o mercado oferece às mudanças implementadas na estrutura fiscal. Nesse sentido, compreender tais reações é essencial para avaliar os impactos das reformas sobre a dinâmica econômica e sobre os padrões de consumo, vez que os tributos sobre o consumo (como IBS e CBS) sejam cobrados no local onde ocorre o consumo e não mais na origem da produção.

A aplicação do princípio do destino na reforma tributária brasileira implica mudanças constitucionais relevantes, pois altera o critério espacial da tributação sobre o consumo, deslocando-o da origem para o destino.

Diante do novo paradigma há, na prática, uma redistribuição de receitas, podendo, em uma análise de médio prazo, demonstrar que ocorrerá o favorecimento real dos estados consumidores em detrimento dos estados produtores.

Referida situação pode gerar uma necessidade de implementação de mecanismos constitucionais de compensação para que não se fragilize as economias regionais dependentes da produção.

Uma das possíveis demandas iniciais poderia ser a discussão a fim de gerar clareza constitucional do que significa “local de consumo”, vez que deverá tratar-se de conceito amplo, aplicável de forma geral no intuito de especificar a forma de arrecadação.

Referente definição pode parecer simples e banal, mas o Poder Judiciário enfrentará grandes desafios frente às operações digitais por exemplo, bem como da realização de serviços personalizados e operações interestaduais.

Ademais, as transações de caráter misto podem gerar disputas judiciais se não houver uma definição constitucional e legal precisa de

conceitos, fazendo surgir mais processos judiciais para um sistema que já se encontra excessivamente sobrecarregado.

Respectivos ajustes fazem-se necessários para que não advenham, com a implementação da recente normativa, novas formas de guerra fiscal, mesmo sob a aplicação do princípio do destino.

O mercado consumidor se adaptará às mudanças no decorrer do tempo, mesmo que a princípio pareça inexistir grande impacto.

Mas o que deve ensejar o debate constitucional são os principais riscos e desafios advindos com a reforma fiscal.

Conflitos federativos, alegando perda de autonomia financeira, podem exigir uma controvérsia polêmica e complexa, cabendo sua dirimição à análise de aplicação formal dos novos normativos constitucionais. E não só.

A implementação das disposições recém-estabelecidas no que tange à análise da regulamentação legislativa federal caberá à Corte da Cidadania, sendo esta de grande importância para que as normativas emergentes sejam incorporadas ao ordenamento jurídico de maneira prática, evitando rupturas ou dificuldades de adaptação.

O STJ, já vislumbrando a possibilidade de que venham a ocorrer impactos da reforma tributária no poder judiciário e considerando que a Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023 modificou sensivelmente a tributação sobre o consumo, criou um grupo de trabalho próprio diante da publicação da Portaria STJ/GP n. 458/2024⁵.

Considerou a fim de balizar seus estudos que, diante da estrutura de redação do texto constitucional dada pela referida emenda e pelos projetos de lei complementar em tramitação para sua regulamentação à época (PLPs 68/2024 e 108/2024), que a integração da atividade administrativa e do contencioso judicial seria limitada e facultativa para os entes federativos,

⁵ STJ. Impactos Da Reforma Tributária No Poder Judiciário - Grupo De Trabalho Superior Tribunal De Justiça PORTARIA STJ/GP n. 458/2024. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/SiteAssets/documentos/noticias/Relat%C3%B3rio%20Impactos%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20no%20Poder%20Judici%C3%A1rio.pdf>. Acesso em 18/1/2026.

bem como apresentando a questão de que restou preservada a competência da fiscalização tributária de cada ente.

Com isso, diversas situações foram pontuadas acerca da mudança do cenário fiscal. Dentre elas o relatório apontou a situação de que, caso não haja adimplemento voluntário, cada fato gerador dará lugar a três lançamentos de ofício, o que, pelo menos a princípio, poderia ensejar na conjuntura em que cada titular de crédito sobre o mesmo fato gerador (Estado destino, Município destino, União) moverá sua própria execução fiscal, situações que ensejarão intenso debate judicial, trazendo ao Superior Tribunal de Justiça a necessidade de, através de sua jurisprudência, estabelecer inúmeras e possíveis formas de integração.

O relatório advindo do referido estudo afirmou que “os novos tributos têm o potencial de, ao menos, triplicar o contencioso tributário sobre a tributação do consumo”, vez que “regras novas costumam aumentar os conflitos”.

Justifica-se referida afirmativa contida no documento diante de interessante ponto apresentado pelo relatório que é o de que a comparação do número de ações com postura contrária às exações fiscais mostra que os tributos sobre o consumo mais antigos – IPI, ICMS, ISS – geram muito menos litígios do que os mais recentes PIS/COFINS.

Ademais, destacou-se que no Superior Tribunal de Justiça, o número de litígios em matéria tributária representa 13% da distribuição.

Nessa perspectiva, ao verificarmos o Relatório Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça, frente aos últimos dados coletados em 30/11/2025, temos 74.756.005 processos judiciais pendentes no Brasil, sendo que 16.458.136 destes se trata de execuções fiscais, tendo sido ajuizados mais 1.444.096 novos processos em 2025.

Assim, o impacto quantitativo da reforma tributária poderá ser significativo para o Poder Judiciário como um todo ao considerarmos como se dará a forma concreta de reconhecimento da hipótese de incidência do tributo.

Do referido relatório, depreende-se uma informação relevante: entre os processos pendentes líquidos não apreciados há mais de quinze anos, aproximadamente um terço corresponde a execuções fiscais. Tal dado sugere a possibilidade de que o Estado detenha um volume de ativos irrecuperáveis superior ao que se conhece contabilmente.

À luz da reforma tributária e da perspectiva de um expressivo incremento na carga tributária, coloca-se a indagação acerca do potencial agravamento dessa situação. A resposta, contudo, dependerá do desenvolvimento futuro das práticas institucionais e da capacidade do sistema jurídico e fiscal de absorver tais mudanças, sendo o tempo o único fator capaz de revelar os desdobramentos concretos.

6 CONCLUSÃO

A necessidade de uma reforma na normativa tributária se demonstrou imensa. O Brasil precisava se adequar, internacionalmente, a critérios que buscassem melhorar sua atuação frente à exportação e aos investimentos a serem realizados no país.

Inúmeras regras de natureza tributária abarcando de forma diferenciadas os entes confundem o empresário que, muita das vezes, poderá ser penalizado diante de situação que desconhecia frente a tamanho arcabouço legislativo.

Outrossim, espera-se que a reforma tributária poderá contribuir para uma justiça fiscal e um equilíbrio federativo.

O princípio do destino representa avanço significativo, mas é mister destacar que ele não elimina por completo os riscos da guerra fiscal.

Com isso, faz-se necessário a implementação de políticas complementares e cooperação federativa para garantir a efetividade da reforma.

Além disso, a adoção do princípio do destino no âmbito da reforma tributária enseja implicações constitucionais de elevada relevância, uma vez que promove a redefinição das competências tributárias, reconfigura a lógica de repartição de receitas entre os entes federativos e

impõe a necessidade de ajustes normativos destinados a assegurar tanto o equilíbrio federativo quanto a preservação da segurança jurídica.

A Corte da Cidadania assumirá função relevante perante a reforma tributária vez que irá garantir, diante de sua atuação, que as diretrizes tributárias recém-implementadas sejam integradas ao ordenamento jurídico de modo consistente e funcional, minimizando riscos de descontinuidade normativa ou de conflitos interpretativos.

Com efeito, diante da possibilidade de incremento na carga fiscal, permanece a incerteza quanto ao agravamento do cenário de discussões judiciais. Apenas o tempo e a prática institucional poderão revelar os reais desdobramentos dessa transformação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Jucilaine A. de. Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das propostas de emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. **Revista Eletrônica Gestão & Sociedade**, v. 9, n. 22, p. 832-852. jan./abr. 2015. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/69471427/5e2144281cbaa5f3e75c9219b6f9b64780e3-libre.pdf?1631474333=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DReforma_tributaria_no_Brasil_e_seus_imp.pdf&Expires=1768754510&Signature=GGf-sgsxpttXg4DSqNhFPFAOn7L2s78X2nsvtj2aM--idk5kGCRuWolsMtvWqpSZMrCd4ThLbtk3-VMPmy7wFwWBt-7eBpw100AfKpm3c3Zsgxi2pRkAyOA-jftqxWxUqsd9-JN5g3nitKPaKNDYefYB6GpKcyBRUetpVDwDUHJMfFALoswMmu3o7xFjH11qPFa0vY6lOAW8GUdpA-lJb3Pd34OVshsXnJenR8YUM0HzTJZom-p-WnDeBWnJkS-67gxUee6nHFV0NNZGCHqomWzYS0LGVMq4c6n054t-K9Hcg62NRKemQO-y2qQRuwYAlgFJFdoKrDNanTG-y72RA__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em: 18 jan. 2026.

BRAGA FILHO, Gélson Mário. A adoção do princípio do destino como critério para a arrecadação e divisão do imposto sobre bens e serviços poderá representar um aprimoramento do federalismo fiscal para os pequenos municípios brasileiros? **Revista EJEJF**, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, jul./dez. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária**. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/60/E6/37/FC/3C6FA8108DD885A8F18818A8/Relatorio%20Completo%20-%20Resultados%20do%20Grupo%20de%20Trabalho%20sobre%20a%20Reforma%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2026.

COSTA, Alcides Jorge. Impôsto de vendas e consignações - Fato gerador - Transferência de mercadorias para outro estado. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 74, p. 358-368, 1963. DOI: 10.12660/rda.v74.1963.25726. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/25726>. Acesso em: 6 jan. 2026.

FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília ano 37, n. 148, out./dez. 2000. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2026.

GOBETTI, Sérgio Wulff ; MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas: **Carta de Conjuntura**, n. 60, jul./set. 2023. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, 2023. Nota de Conjuntura. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/12384>. Acesso em: 6 jan. 2026.

GUERRA, Fellipe Matos; GUERRA, Maria Vitória Cunha Leal. Compliance tributário para redução da litigiosidade fiscal: uma retrospectiva da literatura brasileira recente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, ano 30, v. 155, 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/599/300>. Acesso em: 18 jan. 2026.

KHAIR, Amir. **A questão fiscal e o papel do Estado**. São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2013. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fpabramo.org.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/225/3Amir.pdf?sequence=1>. Acesso em: 18 jan. 2026.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil.

Brasília: IPEA, 2019. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9596/1/TD_2530.PDF. Acesso em: 28 dez. 2025.

PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, Fapesp; Brasília: IPEA, 2000.

PRADO, Sergio. Guerra fiscal e políticas de desenvolvimento estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 8, n. 2, p. 1–40, 2016. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/view/8643141>. Acesso em: 17 jan. 2026.

SCAFF, Fernando Facury. República, tributação, finanças. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica - RIHJ**. Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008.

SILVA, Eric Castro e; VASCONCELOS, Diljesse de Moura. Tributação do consumo: as origens, a experiência brasileira, seu colapso e as razões que levaram à EC n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 59, p. 155-182, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.7.2025.2682. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2682>. Acesso em: 6 jan. 2026.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos Princípios do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 43, v. 60, p. 331-348, 2025. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2871/2558>. Acesso em: 6 jan. 2026.