

ANÁLISE JURÍDICA DA COBRANÇA DE IPTU NO BRASIL: UMA ABORDAGEM VOLTADA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A LEGAL ANALYSIS OF PROPERTY TAX COLLECTION IN BRAZIL: AN APPROACH FOCUSED ON THE PRINCIPLE OF EQUALITY

Clarissa Vitoria de Souza¹
Leandro Alves Coelho²

RESUMO: A Reforma Tributária brasileira promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025 introduziu profundas alterações na tributação sobre o consumo no Brasil, especialmente mediante a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), estruturados no modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. Nesse contexto, o setor de serviços passou a ocupar posição central nos debates jurídicos e econômicos relacionados aos impactos da nova sistemática tributária, sobretudo em razão das possíveis implicações sobre o princípio constitucional da isonomia tributária. O presente estudo teve como objetivo avaliar a adequação da cobrança do IVA/IBS no setor de serviços em relação ao princípio da isonomia tributária, à luz da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025. A pesquisa desenvolvida possui natureza qualitativa, utilizando abordagem dedutiva e método teórico-dogmático. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com análise de doutrina especializada, legislação, artigos científicos e normas constitucionais relacionadas ao tema. Os resultados obtidos demonstraram que a Reforma Tributária apresenta avanços relevantes quanto à simplificação do sistema tributário, à redução da cumulatividade e à busca por maior neutralidade fiscal. Entretanto, verificou-se que o setor de serviços poderá sofrer aumento significativo da carga tributária efetiva, especialmente em razão da limitada possibilidade de aproveitamento de créditos tributários relativos à folha de pagamento. Conclui-se que a efetiva observância do princípio da isonomia tributária dependerá da interpretação constitucional e da aplicação equilibrada do novo sistema tributário brasileiro.

Palavras-chave: Reforma Tributária. IVA/IBS. Isonomia tributária.

¹Acadêmica de direito - faculdade de ilhéus (cesupi).

²Orientador: mestre em planejamento tributário (ucsal) - universidade católica de salvador; professor de direito e processo tributário no centro de ensino superior de ilhéus (cesupi) - faculdade de ilhéus; advogado.

ABSTRACT: The Brazilian Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025 brought significant changes to the taxation of consumption in Brazil, especially through the creation of the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS), both structured under the dual Value Added Tax (VAT) model. In this context, the service sector has become central to legal and economic debates concerning the impacts of the new tax system, particularly regarding its implications for the constitutional principle of tax equality. This study aimed to evaluate the adequacy of VAT/IBS taxation in the service sector in relation to the principle of tax equality, in light of the Tax Reform introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025. The research is qualitative in nature, adopting a deductive approach and a theoretical-dogmatic method. Data collection was conducted through bibliographic and documentary research, including the analysis of specialized doctrine, legislation, scientific articles, and constitutional provisions related to the topic. The results demonstrated that the Tax Reform presents important advances regarding the simplification of the tax system, the reduction of tax cascading effects, and the pursuit of greater fiscal neutrality. However, it was observed that the service sector may experience a significant increase in the effective tax burden, especially due to the limited possibility of tax credit utilization related to payroll expenses. It is concluded that the effective observance of the principle of tax equality will depend on the constitutional interpretation and balanced application of the new Brazilian tax system.

Keywords: Tax Reform. VAT/IBS. Tax equality.

1 INTRODUÇÃO

A estrutura do sistema tributário brasileiro sempre esteve entre os principais fatores de insegurança jurídica, complexidade administrativa e desigualdade concorrencial no ambiente econômico nacional. Durante décadas, a tributação sobre o consumo no Brasil foi marcada pela coexistência de diversos tributos incidentes sobre bens e serviços, dentre os quais se destacam o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS).

Tal fragmentação gerou um sistema reconhecidamente oneroso, cumulativo e de difícil operacionalização, produzindo distorções econômicas e frequentes conflitos federativos e judiciais (Paulsen, 2024). Nesse cenário, a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 passou a representar uma das mais relevantes transformações do sistema fiscal brasileiro nas últimas décadas, especialmente em razão da implementação do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, estruturado por meio da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (Brasil, 2023).

A adoção do IVA dual busca simplificar o sistema tributário nacional, promover maior neutralidade econômica, reduzir a cumulatividade tributária e ampliar a transparência na arrecadação. O IBS, de competência comum entre estados e municípios, substituirá o ICMS e o ISS, logo CBS substituirá o PIS e COFINS no âmbito federal (Brasil, 2025).

Segundo Machado Segundo (2024), a principal justificativa da reforma consiste na tentativa de aproximação do sistema brasileiro aos modelos internacionais de tributação sobre o consumo, especialmente aqueles baseados no Imposto sobre Valor Agregado, considerados mais eficientes sob a perspectiva arrecadatória e concorrencial.

Entretanto, apesar do discurso institucional voltado à simplificação e à neutralidade tributária, a implementação do IVA/IBS tem despertado intensos debates jurídicos e econômicos, sobretudo no setor de serviços. Isso ocorre porque grande parte das empresas prestadoras de serviços possui estrutura operacional intensiva em mão de obra e reduzida geração de créditos tributários, circunstância que pode elevar significativamente a carga tributária efetiva suportada por esse segmento (Coêlho, 2024).

Diferentemente do setor industrial e comercial, em que há ampla cadeia de créditos decorrentes da aquisição de insumos, o setor de serviços apresenta menor aproveitamento creditício, especialmente em razão de despesas com folha salarial não gerarem créditos no modelo do IBS/CBS (Carrazza, 2024). Logo, há preocupação acerca da possibilidade de aumento desproporcional da tributação incidente sobre atividades econômicas essenciais, como saúde, educação, tecnologia, advocacia, consultoria e demais serviços especializados.

Nesse contexto, emerge a necessidade de analisar a compatibilidade da nova sistemática tributária com o princípio constitucional da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988). O referido princípio estabelece que o Estado não pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando discriminações arbitrárias e exigindo coerência entre a capacidade contributiva dos agentes econômicos e a incidência tributária.

Para Ávila (2023), a igualdade tributária não se resume à aplicação formal de regras idênticas, mas exige tratamento proporcional e adequado às diferenças econômicas existentes entre os contribuintes. A isonomia tributária constitui, portanto, importante instrumento de limitação do poder de tributar e de promoção da justiça fiscal, especialmente em sistemas baseados na tributação do consumo.

Sob essa perspectiva, a discussão acerca da incidência do IBS no setor de serviços transcende aspectos meramente arrecadatários, envolvendo também reflexões sobre equilíbrio concorrencial, neutralidade econômica e preservação da capacidade contributiva. Conforme leciona Torres (2023), tributação deve respeitar critérios de razoabilidade e proporcionalidade, de modo a evitar distorções incompatíveis com os fundamentos constitucionais do sistema tributário nacional.

Embora a reforma tributária tenha sido concebida sob o argumento de uniformização da tributação sobre o consumo, questiona-se se a aplicação de alíquotas potencialmente elevadas ao setor de serviços respeita efetivamente os parâmetros constitucionais de igualdade material. Tal debate torna-se ainda mais relevante diante da importância econômica do setor terciário para o Produto Interno Bruto brasileiro e para a geração de empregos formais no país.

Além disso, observa-se que a transição para o modelo do IVA dual poderá gerar impactos diferenciados entre os diversos segmentos econômicos, o que exige análise crítica acerca da efetividade do princípio da neutralidade tributária defendido pela reforma. Segundo Paulsen (2024), a neutralidade tributária somente pode ser considerada efetiva quando a tributação não interfere indevidamente na livre concorrência nem impõe ônus excessivos a determinados setores produtivos.

Assim, a possível majoração da carga tributária no setor de serviços pode representar afronta indireta ao princípio da isonomia, sobretudo se não houver mecanismos compensatórios adequados ou regimes diferenciados capazes de preservar a proporcionalidade fiscal. Diante desse cenário, o presente trabalho teve como objetivo avaliar a adequação da cobrança do IVA/IBS no setor de serviços em relação ao princípio da isonomia tributária, à luz da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025.

A relevância da pesquisa justifica-se pela necessidade de compreender os efeitos práticos da reforma tributária sobre um dos setores mais relevantes da economia nacional, bem como pela importância de verificar se o novo sistema tributário efetivamente promove maior equilíbrio fiscal ou se poderá ampliar desigualdades já existentes entre os diversos segmentos econômicos. Dessa forma, o estudo pretende contribuir para o debate acadêmico e jurídico acerca da constitucionalidade, eficiência e legitimidade da tributação sobre o consumo no Brasil contemporâneo (Machado Segundo, 2024).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Brasileiro e a Tributação sobre o Consumo

A tributação sobre o consumo possui papel central na estrutura fiscal brasileira desde o período colonial, quando a arrecadação estatal estava fortemente vinculada à circulação de mercadorias e à exploração econômica promovida pela Coroa Portuguesa. Historicamente, o modelo tributário brasileiro desenvolveu-se com forte dependência dos tributos indiretos, incidindo majoritariamente sobre o consumo de bens e serviços, característica que permanece presente mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988 (Torres, 2023).

Durante o período republicano e, especialmente, após a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, o Brasil passou a estruturar um sistema tributário baseado na repartição de competências tributárias entre União, estados e municípios. Nesse contexto, foram instituídos tributos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), posteriormente transformado em ICMS, e o Imposto Sobre Serviços (ISS), consolidando a tributação do consumo como principal fonte arrecadatória (Carrazza, 2024).

A Constituição Federal de 1988 ampliou significativamente a autonomia financeira dos estados e municípios, fortalecendo o federalismo fiscal brasileiro. Entretanto, também promoveu maior fragmentação da tributação sobre o consumo, ao manter múltiplos tributos incidentes sobre bens e serviços, como o ICMS, ISS, PIS e COFINS, cada qual submetido a regimes jurídicos distintos (Paulsen, 2024).

Segundo Coêlho (2024), tal modelo contribuiu para o aumento da complexidade normativa e da litigiosidade tributária no país, especialmente em razão da sobreposição de competências tributárias e das divergências interpretativas existentes entre os entes federados. Nas últimas décadas, intensificaram-se os debates acerca da necessidade de modernização do sistema tributário nacional, sobretudo em razão das dificuldades econômicas decorrentes da cumulatividade tributária, da guerra fiscal entre estados e da elevada insegurança jurídica enfrentada pelos contribuintes.

Nesse cenário, diversas propostas de Reforma Tributária passaram a defender a implementação de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), inspirado em sistemas adotados internacionalmente, com o objetivo de simplificar a tributação sobre o consumo e ampliar a neutralidade fiscal (Machado Segundo, 2024).

A concretização dessa proposta ocorreu com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, especialmente mediante a criação do modelo de IVA dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A reforma busca substituir gradualmente os tributos anteriormente incidentes sobre o consumo, promovendo maior uniformidade, transparência e racionalidade arrecadatória no sistema tributário brasileiro.

Antes da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, o sistema tributário brasileiro caracterizava-se pela coexistência de diversos tributos incidentes sobre o consumo, distribuídos entre os diferentes entes federativos. A União era responsável pela cobrança do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); os estados e o Distrito Federal exerciam competência sobre o ICMS; enquanto os municípios arrecadavam o ISS (Brasil, 1988).

Essa multiplicidade de tributos resultava em elevada complexidade operacional, especialmente porque cada exação possuía regras próprias relacionadas à incidência, base de cálculo, alíquotas, benefícios fiscais e regimes de creditamento. O ICMS, por exemplo, possuía legislação fragmentada entre os estados, permitindo diferentes tratamentos tributários conforme a unidade federativa envolvida na operação econômica (Carrazza, 2024). Tal circunstância favoreceu o surgimento da chamada “guerra fiscal”, marcada pela concessão unilateral de incentivos fiscais estaduais com o objetivo de atrair investimentos privados.

Além disso, o sistema tributário anterior apresentava significativa cumulatividade em determinados setores econômicos. Embora alguns tributos previssem mecanismos de não cumulatividade, como o ICMS e parcialmente o PIS/COFINS, a estrutura normativa existente dificultava o aproveitamento integral de créditos tributários, especialmente no setor de serviços (Paulsen, 2024). Segundo Ávila (2023), a ausência de uniformidade na sistemática de creditamento comprometia a neutralidade tributária e ampliava distorções concorrenciais entre os diversos segmentos econômicos.

Outro aspecto relevante da estrutura tributária anterior consistia na elevada judicialização das relações tributárias. A multiplicidade normativa, aliada à constante alteração legislativa e às divergências interpretativas entre contribuintes e administração pública, contribuiu para o crescimento expressivo do contencioso tributário no Brasil. Nesse sentido, a

Reforma Tributária foi apresentada como mecanismo de simplificação do sistema e redução da litigiosidade tributária.

O modelo tributário brasileiro anterior à Reforma Tributária era amplamente criticado pela doutrina e pelo setor produtivo em razão de sua excessiva complexidade, cumulatividade tributária e elevado grau de insegurança jurídica. Segundo Paulsen (2024), o Brasil possuía um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, caracterizado pela existência de múltiplas obrigações acessórias, diversidade legislativa e frequentes alterações normativas.

A cumulatividade tributária constituía um dos principais problemas do modelo anterior. Em muitos casos, os tributos incidentes sobre o consumo eram cobrados em diferentes etapas da cadeia econômica sem possibilidade integral de compensação dos valores anteriormente recolhidos. Tal situação resultava no chamado “efeito cascata”, pelo qual o tributo incidia sucessivamente sobre valores já tributados, elevando artificialmente o custo final de bens e serviços (Coêlho, 2024).

Embora a Constituição Federal previsse mecanismos de não cumulatividade para determinados tributos, como o ICMS e o IPI, a sistemática aplicada ao PIS e à COFINS revelou-se extremamente complexa, especialmente após a criação dos regimes cumulativo e não cumulativo dessas contribuições. Conforme observa Machado Segundo (2024), a coexistência de diferentes regimes jurídicos aumentou expressivamente a dificuldade de explicação e aplicação das normas tributárias, ampliando custos de conformidade fiscal suportados.

A complexidade tributária também estava associada à existência de inúmeras obrigações acessórias exigidas pelos entes federativos. Empresas eram obrigadas a cumprir diferentes exigências fiscais perante União, estados e municípios, frequentemente submetidas a sistemas eletrônicos distintos e regras incompatíveis entre si. Essa realidade contribuía para o aumento dos custos administrativos e da insegurança jurídica empresarial (Torres, 2023).

Além disso, a insegurança jurídica decorria da elevada litigiosidade tributária existente no país. Divergências relacionadas à definição de base de cálculo, incidência tributária, creditamento fiscal e competência tributária tornaram-se frequentes no Poder Judiciário. Segundo dados apresentados em estudos sobre a Reforma Tributária, um dos principais objetivos da implementação do IVA dual consiste justamente na redução do contencioso tributário e na simplificação da tributação sobre o consumo.

A guerra fiscal entre os estados também representava importante fator de desequilíbrio concorrencial. A concessão de benefícios fiscais de ICMS sem autorização unânime do

Conselho Nacional de Política Fazendária gerou intensos conflitos federativos e sucessivas discussões judiciais acerca da validade desses incentivos (Carrazza, 2024). Nesse cenário, a Reforma Tributária passou a ser compreendida como instrumento preciso à modernização do sistema tributário brasileiro e à promoção de maior estabilidade econômica e jurídica.

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 promoveu profunda alteração na tributação sobre o consumo ao instituir o modelo de IVA dual, estruturado por meio da CBS e do IBS. Esse novo sistema foi concebido para substituir gradualmente os principais tributos incidentes sobre bens e serviços anteriormente existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

No âmbito federal, a CBS substituirá o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Essas contribuições sociais incidiam sobre o faturamento das empresas e apresentavam regimes cumulativo e não cumulativo, marcados por elevada complexidade normativa e frequentes controvérsias judiciais (Paulsen, 2024). Segundo Machado Segundo (2024), a CBS foi concebida com objetivo de simplificar a tributação federal sobre o consumo, unindo regras de incidência e creditamento.

Já o IBS substituirá o ICMS e o ISS, tributos de competência estadual e municipal, respectivamente. O ICMS incidia sobre operações relativas à circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, sendo considerado um dos tributos mais complexos do sistema tributário brasileiro em razão da pluralidade legislativa estadual (Carrazza, 2024). Por sua vez, o ISS incidia sobre a prestação de serviços previstos em lei complementar federal, exibindo significativa relevância arrecadatória para os municípios.

A Reforma Tributária também estabeleceu que o IBS observará princípios como não cumulatividade plena, tributação no destino e uniformidade normativa nacional, sendo regulamentado por legislação complementar única. Busca-se, com isso, reduzir a fragmentação legislativa anteriormente existente e ampliar a neutralidade econômica da tributação sobre o consumo. Outro aspecto relevante consiste na previsão de transição gradual entre sistemas tributários antigo e novo.

A substituição dos tributos anteriores ocorrerá progressivamente ao longo dos próximos anos, permitindo adaptação dos contribuintes e dos entes federativos ao novo modelo tributário. Contudo, apesar dos objetivos de simplificação e racionalização fiscal, a implementação do IBS e da CBS ainda suscita debates acerca de seus impactos econômicos, especialmente no setor de serviços, em razão das limitações relacionadas ao aproveitamento de créditos tributários e da possibilidade de elevação da carga tributária efetiva.

2.2 A Reforma Tributária Brasileira e a Emenda Constitucional nº 132/2023

A Reforma Tributária brasileira materializada pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 representa uma das mais significativas alterações do Sistema Tributário Nacional desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Sua aprovação ocorreu em um contexto marcado por décadas de debates políticos, econômicos e jurídicos acerca da necessidade de modernização da tributação sobre o consumo no Brasil. Historicamente, o sistema tributário brasileiro consolidou-se como um dos mais complexos do mundo, marcado pela coexistência de diversos tributos incidentes sobre bens e serviços, elevada cumulatividade tributária, multiplicidade normativa e intensa litigiosidade fiscal (Paulsen, 2024).

Sob a perspectiva econômica, a estrutura tributária anterior era amplamente criticada por gerar distorções concorrenciais, elevar os custos de conformidade fiscal e comprometer a competitividade das empresas brasileiras no mercado internacional. Segundo Coêlho (2024), o excesso de obrigações acessórias e a fragmentação legislativa entre União, estados e municípios contribuíram para um ambiente econômico marcado pela insegurança jurídica e pela baixa eficiência arrecadatória.

Além disso, a chamada “guerra fiscal” entre os estados, especialmente relacionada ao ICMS, produziu desequilíbrios federativos e frequentes conflitos judiciais. No plano político, a Reforma Tributária foi resultado de longas negociações entre os entes federativos, setor produtivo, Congresso Nacional e Poder Executivo.

A necessidade de harmonizar interesses da União, estados e municípios representou um dos maiores desafios do processo legislativo, especialmente em razão das disputas relacionadas à repartição de receitas tributárias e à preservação da autonomia federativa. Conforme observa Machado Segundo (2024), a aprovação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 decorreu da percepção de que o modelo tributário anterior se tornara economicamente insustentável e incompatível com as exigências contemporâneas de eficiência fiscal e segurança jurídica.

Do ponto de vista jurídico, a reforma buscou promover maior racionalidade normativa e simplificação tributária, especialmente mediante a substituição de diversos tributos incidentes sobre o consumo por um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual. Tal modelo foi inspirado em experiências internacionais consideradas mais eficientes sob a perspectiva da neutralidade tributária e da redução da cumulatividade fiscal

Além disso, a Reforma Tributária também se relaciona diretamente com os princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, neutralidade tributária e livre

concorrência. Nesse contexto, a EC nº 132/2023 buscou compatibilizar objetivos arrecadatários do Estado com a necessidade de redução das desigualdades econômicas e da simplificação do sistema tributário nacional (Ávila, 2023).

A Reforma Tributária brasileira possui como principal finalidade a modernização da tributação sobre o consumo, mediante a simplificação do sistema tributário e a redução das distorções econômicas anteriormente existentes. Dentre os objetivos centrais da reforma, destacam-se a simplificação normativa, a ampliação da transparência tributária, a redução da cumulatividade fiscal, a promoção da neutralidade econômica e o fortalecimento da segurança jurídica (Machado Segundo, 2024).

Segundo Paulsen (2024), o modelo tributário anterior comprometia expressivamente a eficiência econômica do país, em razão da elevada complexidade legislativa e da multiplicidade de tributos incidentes sobre as mesmas operações econômicas. Nesse sentido, a Reforma Tributária buscou racionalizar a tributação sobre o consumo mediante a unificação de tributos e a criação de regras uniformes aplicáveis em âmbito nacional.

Outro importante objetivo da reforma consiste na redução da cumulatividade tributária. O sistema anterior frequentemente gerava tributação em cascata, especialmente em setores com limitações no aproveitamento de créditos fiscais, aumentando artificialmente os custos de produção e consumo. A adoção do IVA dual busca assegurar a não cumulatividade plena, permitindo maior aplicação de créditos tributários ao longo da cadeia (Coelho, 2024).

A promoção da neutralidade tributária também constitui elemento central da reforma. De acordo com Torres (2023), um sistema tributário eficiente deve minimizar interferências indevidas nas decisões econômicas dos agentes privados, evitando distorções concorrenciais e favorecimentos setoriais injustificados. Nesse contexto, a EC nº 132/2023 procura estabelecer uma tributação mais uniforme sobre bens e serviços, reduzindo diferenças excessivas entre os diversos segmentos econômicos.

Além disso, a reforma pretende diminuir o elevado contencioso tributário existente no Brasil. A multiplicidade normativa e as divergências interpretativas relacionadas ao ICMS, ISS, PIS e COFINS geravam intensa judicialização tributária. Com a criação de legislação nacional uniforme e centralização de regras gerais, espera-se significativa redução da litigiosidade fiscal

Outro objetivo relevante consiste no fortalecimento da transparência fiscal. O novo modelo busca tornar mais clara a identificação da carga tributária incidente sobre bens e

serviços, permitindo maior compreensão por parte dos contribuintes acerca dos tributos efetivamente pagos ao longo da cadeia econômica (Ávila, 2023).

A Emenda Constitucional n.º 132/2023 introduziu no Brasil o modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, inspirado em sistemas tributários adotados em diversos países desenvolvidos. Diferentemente do modelo de IVA único, o sistema brasileiro foi estruturado de forma dual para compatibilizar a tributação sobre o consumo com o modelo federativo nacional, preservando competências tributárias da União, estados, municípios (Machado Segundo, 2024).

O IVA dual brasileiro é composto por dois tributos principais: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. Ambos possuem estrutura normativa harmonizada, incidindo sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos, observando os princípios da não cumulatividade e da tributação no destino

Segundo Coêlho (2024), a adoção do IVA dual representa tentativa de aproximação do sistema tributário brasileiro aos padrões internacionais de tributação sobre o consumo, considerados mais eficientes sob a perspectiva arrecadatória e concorrencial. O modelo busca eliminar a tributação em cascata, permitindo que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica.

11

Outro elemento central do IVA dual consiste na tributação no destino. Diferentemente do sistema anterior, marcado pela tributação na origem em diversas operações envolvendo ICMS, o novo modelo estabelece que a arrecadação tributária será destinada ao local de consumo do bem ou serviço. Tal mecanismo busca reduzir a guerra fiscal entre os estados e promover maior equilíbrio federativo (Carrazza, 2024).

Além disso, o IVA dual brasileiro adota legislação nacional uniforme, especialmente no âmbito do IBS, reduzindo significativamente a fragmentação normativa anteriormente existente. Conforme destaca Paulsen (2024), a uniformização legislativa tende a simplificar o cumprimento das obrigações tributárias e reduzir os custos administrativos suportados pelos contribuintes.

Apesar das vantagens apontadas pela doutrina e pelos defensores da reforma, o modelo do IVA dual também suscita debates relevantes, sobretudo quanto aos impactos econômicos em determinados setores, sobretudo o setor de serviços, que apresenta baixa geração de créditos tributários, maior intensidade de mão de obra. Nesse contexto, surgem questionamentos acerca

da efetiva neutralidade tributária do novo sistema e de sua compatibilidade com o princípio da isonomia tributária.

O IBS e a CBS constituem os principais tributos instituídos pela Reforma Tributária brasileira para substituir os antigos tributos incidentes sobre o consumo. A CBS será de competência da União e substituirá o PIS e a COFINS, enquanto o IBS será de competência compartilhada entre estados e municípios, substituindo o ICMS e o ISS (Brasil, 2023).

Ambos os tributos possuem estrutura semelhante, baseada nos princípios da não cumulatividade plena, tributação no destino e base ampla de incidência. O sistema prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários relativos às operações anteriores da cadeia econômica, permitindo que o tributo incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa produtiva (Paulsen, 2024).

Segundo Ávila (2023), a não cumulatividade plena constitui um dos pilares centrais da Reforma Tributária, pois busca eliminar o efeito cascata da tributação anteriormente existente no sistema brasileiro. Dessa forma, os contribuintes poderão compensar créditos relativos aos tributos pagos na aquisição de bens e serviços utilizados em suas atividades econômicas.

Outro aspecto relevante consiste na incidência ampla do IBS e da CBS sobre operações envolvendo bens materiais, imateriais, serviços e direitos. A legislação complementar buscou reduzir exceções e regimes especiais, visando aumentar a neutralidade tributária e evitar distorções econômicas entre setores produtivos

O IBS será administrado por um Comitê Gestor nacional, responsável pela arrecadação, fiscalização e distribuição das receitas entre estados e municípios. Tal mecanismo representa importante inovação institucional da Reforma Tributária, especialmente em razão da necessidade de coordenação federativa na administração do novo imposto (Carrazza, 2024).

A CBS, por sua vez, permanecerá sob administração da União, sendo regulamentada e fiscalizada pela Receita Federal do Brasil. Ambos os tributos possuirão sistema de arrecadação integrado e compartilhamento de informações fiscais, buscando maior eficiência administrativa e redução da burocracia tributária.

Além disso, o novo sistema prevê mecanismos de *cashback* tributário e regimes favorecidos para determinados setores econômicos e produtos essenciais, especialmente relacionados à saúde, educação e cesta básica nacional, como forma de mitigar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo

A Lei Complementar n.º 214/2025 constitui o principal instrumento normativo de regulamentação da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023. A referida lei estabeleceu normas gerais relativas à incidência, base de cálculo, fato gerador, regimes diferenciados, mecanismos de creditamento e administração do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo (IS) (Brasil, 2025).

Segundo Capez e Pinto (2025), a LC n.º 214/2025 representa etapa fundamental da implementação do novo modelo tributário brasileiro, pois detalha os mecanismos operacionais necessários ao funcionamento do IVA dual. A legislação regulamentou aspectos essenciais relacionados à arrecadação compartilhada, ao funcionamento do Comitê Gestor do IBS e à transição gradual entre o sistema tributário antigo e o novo modelo

A lei complementar também disciplinou os regimes específicos aplicáveis a determinados setores econômicos, estabelecendo hipóteses de redução de alíquotas e tratamentos diferenciados para áreas consideradas socialmente relevantes, como saúde, educação e produtos da cesta básica nacional

Outro aspecto relevante da LC n.º 214/2025 refere-se à regulamentação do princípio da não cumulatividade plena. A legislação definiu critérios objetivos para apropriação de créditos tributários, buscando reduzir controvérsias interpretativas e ampliar a segurança jurídica dos contribuintes. Conforme observa Coêlho (2024), a clareza normativa relacionada ao creditamento fiscal constitui elemento essencial para o sucesso do novo modelo tributário.

A legislação também estabeleceu regras de transição para substituição gradual dos tributos anteriores, prevendo cronograma progressivo de implementação do IBS e da CBS até a completa extinção do ICMS, ISS, PIS e COFINS. Tal período transitório busca minimizar impactos econômicos abruptos e permitir adaptação gradual dos contribuintes e entes federativos ao novo sistema tributário (Machado Segundo, 2024).

2.3 O Imposto sobre Valor Agregado (IVA/IBS)

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) consiste em um modelo de tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, cuja principal característica é a incidência apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica. Diferentemente dos sistemas cumulativos, nos quais o tributo incide sucessivamente sobre valores já tributados, o IVA busca assegurar a não cumulatividade tributária por meio da compensação de créditos fiscais relativos às operações anteriores (Machado Segundo, 2024).

Segundo Paulsen (2024), o IVA é considerado um dos modelos mais eficientes de tributação sobre o consumo, pois reduz distorções econômicas, amplia a transparência fiscal e favorece a neutralidade tributária. Nesse sistema, cada contribuinte recolhe tributo apenas sobre a diferença entre o valor de venda e os custos tributados anteriormente suportados na aquisição de bens e serviços utilizados em sua atividade econômica.

Entre as principais características do IVA destacam-se a não cumulatividade plena, a ampla base de incidência, a neutralidade econômica e a tributação no destino. A não cumulatividade permite que o contribuinte utilize créditos relativos ao imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, evitando a incidência em cascata (Coêlho, 2024). Já a neutralidade tributária busca impedir que a tributação interfira indevidamente nas decisões econômicas dos agentes privados.

Outra característica relevante do IVA consiste na incidência ampla sobre operações envolvendo bens materiais, imateriais, serviços e direitos. No modelo brasileiro instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, o IBS e a CBS passaram a incidir sobre operações onerosas envolvendo bens e serviços de forma abrangente, reduzindo distinções anteriormente existentes entre mercadorias e serviços

Além disso, o IVA normalmente adota o princípio da tributação no destino, segundo o qual a arrecadação tributária pertence ao local de consumo do bem ou serviço, e não ao local de produção. Conforme observa Carrazza (2024), tal sistemática contribui para redução da guerra fiscal e para o fortalecimento da neutralidade concorrencial entre os entes federativos.

No Brasil, a Reforma Tributária instituiu um modelo de IVA dual composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios. Ambos possuem regras harmonizadas relativas ao fato gerador, base de cálculo, hipóteses de incidência, não cumulatividade e creditamento tributário

O modelo de Imposto sobre Valor Agregado é amplamente utilizado em diversos países, sendo considerado um dos principais instrumentos de tributação sobre o consumo no cenário internacional. Segundo Torres (2023), o IVA foi inicialmente desenvolvido na Europa como mecanismo destinado a substituir sistemas cumulativos de tributação que comprometiam a eficiência econômica e a competitividade internacional.

Atualmente, o IVA encontra-se presente em mais de 170 países, especialmente nos membros da União Europeia e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

(OCDE). Em tais sistemas, o imposto é estruturado com base na não cumulatividade plena e na tributação do consumo final, permitindo maior neutralidade econômica e redução das distorções concorrenciais (Ávila, 2023).

Na União Europeia, o IVA possui regulamentação harmonizada entre os países-membros, observando princípios comuns relacionados à incidência tributária, crédito fiscal e tributação no destino. Segundo Machado Segundo (2024), o modelo europeu serviu como uma das principais referências para a estruturação da Reforma Tributária brasileira, especialmente em relação à busca por simplificação normativa e uniformização da tributação sobre o consumo.

No Canadá, por exemplo, adota-se um modelo dual de IVA semelhante ao sistema brasileiro, no qual coexistem tributos federais e provinciais harmonizados. Tal experiência influenciou significativamente a construção do IBS e da CBS no Brasil, especialmente quanto à repartição federativa de competências tributárias (Coêlho, 2024). Já em países latino-americanos, como Chile e México, o IVA também ocupa posição central na arrecadação estatal, embora existam diferenças relevantes quanto às alíquotas, regimes diferenciados e mecanismos de devolução tributária.

Conforme destaca Paulsen (2024), a experiência internacional demonstra que modelos de IVA tendem a proporcionar maior eficiência arrecadatória e menor litigiosidade tributária quando comparados a sistemas fragmentados de tributação sobre o consumo. Entretanto, apesar das vantagens observadas internacionalmente, a implementação do IVA também enfrenta desafios relevantes.

Em setores econômicos intensivos em mão de obra, como o setor de serviços, a limitação na geração de créditos tributários pode resultar em aumento significativo da carga fiscal efetiva. Tal preocupação também vem sendo debatida no contexto brasileiro após a aprovação da EC n.º 132/2023

A não cumulatividade constitui um dos principais pilares estruturantes do modelo de IVA instituído pela Reforma Tributária brasileira. Esse princípio busca impedir a incidência sucessiva de tributos ao longo da cadeia produtiva, assegurando que o imposto recaia apenas sobre o valor agregado em cada etapa econômica (Paulsen, 2024).

No sistema anterior à Reforma Tributária, diversos tributos incidentes sobre o consumo apresentavam limitações significativas ao aproveitamento de créditos fiscais, especialmente no caso do PIS e da COFINS. Tal situação favorecia a ocorrência do chamado “efeito cascata”,

elevando artificialmente os custos de produção e consumo (Coêlho, 2024). Com a Emenda Constitucional n.º 132/2023, a não cumulatividade passou a ser expressamente assegurada ao IBS e à CBS, mediante ampla possibilidade de creditamento tributário relativo às operações anteriores da cadeia econômica

Segundo Chaves (2025), a nova conformação da não cumulatividade representa uma das mais relevantes alterações promovidas pela Reforma Tributária, especialmente em razão da adoção do regime de crédito financeiro, considerado mais amplo e eficiente. A neutralidade tributária, por sua vez, consiste no princípio segundo o qual a tributação não deve interferir indevidamente nas decisões econômicas dos agentes privados.

Conforme ensina Ávila (2023), um sistema tributário neutro é aquele capaz de minimizar distorções concorrenciais e evitar favorecimentos arbitrários entre setores econômicos. A própria Lei Complementar n.º 214/2025 estabelece que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade, buscando evitar interferências excessivas na organização da atividade econômica

Nesse contexto, o novo modelo tributário busca promover tratamento uniforme entre bens e serviços, reduzindo benefícios fiscais setoriais e simplificando a incidência tributária. Entretanto, a efetividade da neutralidade tributária ainda constitui objeto de intensos debates doutrinários. O setor de serviços, por exemplo, apresenta reduzida capacidade de geração de créditos fiscais em razão da forte dependência de mão de obra, cujo custo não gera creditamento no sistema do IBS/CBS.

Dessa forma, diversos autores apontam que a carga tributária efetiva poderá aumentar significativamente nesse segmento econômico, comprometendo parcialmente o ideal de neutralidade fiscal (Machado Segundo, 2024). A sistemática de créditos tributários do IBS e da CBS constitui um dos principais mecanismos de operacionalização da não cumulatividade plena prevista pela Reforma Tributária.

O novo modelo adotou o sistema de tributo contra tributo, permitindo que o contribuinte compense os valores pagos nas operações anteriores da cadeia econômica com os tributos devidos nas operações subsequentes. Segundo Chaves (2025), o IBS/CBS adotou o regime de crédito financeiro amplo, permitindo o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens, serviços e direitos vinculados à atividade econômica do contribuinte. Tal sistemática busca assegurar que a tributação recaia apenas sobre o valor efetivamente agregado em cada etapa da cadeia produtiva.

A Lei Complementar n.º 214/2025 estabeleceu que o contribuinte poderá se creditar do IBS e da CBS incidentes sobre operações anteriores, excetuadas hipóteses relacionadas ao uso e consumo pessoal ou às situações expressamente vedadas pela legislação. Conforme observa Paulsen (2024), a ampliação do direito ao crédito representa importante avanço em relação ao sistema anterior, marcado por frequentes controvérsias judiciais relacionadas ao conceito de insumo e às limitações impostas ao creditamento fiscal.

Outro aspecto relevante consiste na implementação do sistema de *split payment* e novos mecanismos eletrônicos de arrecadação tributária. Tais instrumentos buscam reduzir inadimplência fiscal, aumentar a transparência arrecadatória e automatizar a apropriação de créditos tributários ao longo da cadeia econômica.

Apesar da ampliação do creditamento, a legislação também prevê restrições específicas. Determinadas despesas relacionadas ao consumo pessoal do contribuinte não gerarão direito a crédito, assim como alguns regimes específicos poderão adotar sistemáticas diferenciadas de não cumulatividade.

Além disso, a sistemática de créditos no setor de serviços continua sendo alvo de preocupações econômicas e jurídicas. Isso ocorre porque despesas com folha de pagamento, que representam parcela significativa dos custos nesse setor, não geram créditos de IBS ou CBS. Consequentemente, empresas prestadoras de serviços poderão suportar carga tributária efetiva mais elevada quando comparadas a setores industriais e comerciais, nos quais há maior volume de aquisições creditáveis (Coelho, 2024).

A Reforma Tributária brasileira estabeleceu a adoção de uma alíquota-padrão aplicável ao IBS e à CBS, cuja estimativa inicial situa-se entre aproximadamente 26,5% e 28%, conforme projeções econômicas realizadas durante o processo legislativo. Tal percentual poderá variar conforme as necessidades arrecadatórias dos entes federativos e regulamentação complementar do novo sistema tributário.

Segundo Machado Segundo (2024), a definição da alíquota-padrão representa um dos aspectos mais sensíveis da Reforma Tributária, especialmente em razão de seus impactos sobre os diferentes setores econômicos. Embora o novo sistema busque assegurar neutralidade tributária e simplificação normativa, determinados segmentos poderão experimentar aumento significativo da carga tributária efetiva.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a Lei Complementar n.º 214/2025 instituíram regimes diferenciados e favorecidos de tributação para determinadas atividades

consideradas socialmente relevantes. Setores como saúde, educação, transporte coletivo, produtos da cesta básica e profissões regulamentadas passaram a contar com reduções parciais de alíquotas ou tratamentos específicos

Conforme destaca Ávila (2023), a adoção de regimes diferenciados pode representar importante instrumento de concretização da justiça fiscal e da isonomia tributária, desde que observados critérios razoáveis e compatíveis com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Além das reduções de alíquota, a Reforma Tributária também previu mecanismos de *cashback* tributário destinados à devolução parcial de tributos incidentes sobre o consumo para famílias de baixa renda. Tal medida busca reduzir os efeitos regressivos característicos da tributação sobre o consumo, especialmente em relação às populações economicamente vulneráveis (Torres, 2023).

Entretanto, mesmo com a previsão de regimes favorecidos, persistem debates acerca da suficiência dessas medidas para compensar os impactos econômicos do novo modelo tributário sobre o setor de serviços. Em atividades intensivas em mão de obra, a limitação no aproveitamento de créditos fiscais pode resultar em aumento substancial da carga tributária efetiva, levantando questionamentos acerca da efetiva neutralidade e isonomia do sistema instituído pela Reforma Tributária.

2.4 Princípio da Isonomia Tributária

O princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, constitui um dos pilares estruturantes do sistema tributário brasileiro e tem por finalidade assegurar que contribuintes que se encontrem em situações equivalentes recebam tratamento jurídico igualmente equivalente. A igualdade, nesse contexto, não possui caráter meramente formal.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, o sentido de igualdade na tributação exige análise substancial das condições concretas que diferenciam ou aproximam os sujeitos passivos, sob pena de se promover distorção incompatível com a função distributiva e com a própria legitimidade do ato de tributar. A isonomia tributária, portanto, constitui critério de racionalidade e limite constitucional à atuação estatal, vinculando o legislador, o administrador e o intérprete do direito.

A doutrina reconhecida no campo tributário, especialmente autores como Roque Antônio Carrazza, Geraldo Ataliba e Misabel Abreu Machado Derzi, enfatiza que a isonomia deve ser interpretada em conjunto com o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal.

A igualdade material somente se torna efetiva quando a tributação é calibrada segundo as possibilidades econômicas dos contribuintes, de modo que situações desiguais não sejam tratadas de forma idêntica. Carrazza esclarece que, ao exigir respeito às diferenças economicamente relevantes entre atividades e contribuintes, a isonomia deixa de ser um ideal abstrato para tornar-se instrumento concreto de justiça fiscal, apto a orientar o desenho e a aplicação dos tributos no Estado Democrático de Direito.

Sob essa perspectiva, a aplicação uniforme de regras tributárias não significa, por si só, respeito à isonomia. A igualdade formal pode ocultar desigualdades substanciais, especialmente em setores que apresentam estruturas de custos, margens de lucro e cadeias produtivas profundamente distintas. Misabel Derzi destaca que a igualdade tributária exige tratamento proporcional às diferenças econômicas que influenciam a incidência e o impacto do tributo, sob pena de o sistema produzir injustiças estruturais que recaem sobre segmentos específicos da economia.

Assim, a isonomia tributária não se realiza pela homogeneidade normativa absoluta, mas pela capacidade da lei de diferenciar, quando necessário, para alcançar a neutralidade material. Esse debate assume particular relevância no contexto da Reforma Tributária e da proposta de adoção de uma alíquota uniforme no âmbito do IVA/IBS. Embora a uniformidade possa sugerir, em aparência, respeito à igualdade, ela pode gerar efeitos expressivamente desiguais quando aplicada a setores com baixa geração de créditos tributários, como o setor de serviços.

Como observa Luís Eduardo Schoueri, a neutralidade econômica somente se concretiza quando o tributo considera a estrutura produtiva e a realidade econômica de cada atividade, evitando que o sistema fiscal produza cargas tributárias desproporcionais e desconectadas da capacidade contributiva dos agentes. Diante desse cenário, a análise do princípio da isonomia torna-se elemento imprescindível para avaliar a legitimidade e a constitucionalidade do novo modelo de tributação sobre o consumo proposto pelo ordenamento brasileiro

2.5 IVA/IBS, Setor de Serviços e Isonomia

O setor de serviços exerce papel fundamental na economia brasileira, contribuindo de maneira expressiva para o Produto Interno Bruto e concentrando grande parte das relações formais de trabalho. Diferentemente do setor industrial, cuja produção envolve cadeias longas e intensivas em insumos tributados, o setor de serviços opera predominantemente por meio da prestação direta de serviços profissionais, com estrutura baseada em recursos humanos qualificados e baixa utilização de insumos sujeitos ao IVA.

Essa característica reduz significativamente a formação de créditos tributários, mecanismo essencial no regime da não cumulatividade. Em um cenário de alíquota uniforme, como o previsto pelo IVA/IBS, tais diferenças estruturais tornam-se determinantes para o impacto fiscal suportado por cada segmento.

O elemento mais relevante para compreender essa assimetria é o próprio sistema de créditos, pilar central do modelo de IVA. Em setores nos quais a aquisição de insumos tributados é elevada, como ocorre na indústria, o crédito funciona como redutor eficaz da carga tributária incidente na etapa final, garantindo que o imposto recaia apenas sobre o valor agregado. No entanto, no setor de serviços, cuja formação de valor decorre principalmente de atividades intelectuais, técnicas ou profissionais, a geração de créditos é inferior.

Conforme explica Misabel Derzi, a neutralidade econômica almejada pelo IVA depende diretamente da existência de créditos suficientes para amortizar o imposto. Quando isso não ocorre, como no caso dos serviços, a alíquota uniforme resulta em carga efetiva maior, ainda que o percentual nominal seja idêntico.

20

Assim, o próprio mecanismo destinado a garantir equidade tributária opera de maneira assimétrica entre os setores, produzindo diferenciais incompatíveis com a igualdade material. Essa discrepância fica evidente mesmo quando se comparam contribuintes com faturamentos equivalentes.

Uma empresa industrial, ao adquirir insumos e matérias-primas tributadas, acumula créditos que compensam parte relevante do imposto devido, enquanto uma empresa prestadora de serviços, cuja despesa principal é a remuneração de profissionais, não possui os mesmos meios para neutralizar a incidência tributária. Apesar de ambas estarem sujeitas à mesma alíquota nominal, a carga tributária efetiva suportada por elas é expressivamente distinta.

Luís Eduardo Schoueri observa que um sistema de IVA só alcança neutralidade quando acompanha as características próprias da cadeia produtiva, evitando que regras uniformes gerem efeitos desproporcionais. No caso dos serviços, a ausência de créditos suficientes resulta em

tributação mais onerosa, revelando a inadequação da uniformidade nominal como instrumento de igualdade tributária.

Esse cenário colide diretamente com os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva. A doutrina majoritária, representada por autores como Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Lobo Torres, sustenta que a igualdade tributária não se realiza pela simples uniformidade da lei, mas pela análise das diferenças economicamente relevantes entre os contribuintes.

A capacidade contributiva, prevista no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, exige que a carga tributária seja proporcional à aptidão econômica real de cada atividade. A aplicação indiferenciada da alíquota do IVA/IBS, sem qualquer forma de modulação setorial, implica submeter o setor de serviços a uma carga efetivamente superior, contrariando os postulados de proporcionalidade, razoabilidade e justiça fiscal que estruturam o sistema tributário brasileiro.

A experiência francesa oferece uma solução consolidada para esse problema ao reconhecer que a aplicação uniforme de alíquotas no sistema de IVA pode gerar assimetrias relevantes entre setores com capacidades distintas de geração de créditos. Para evitar desigualdades materiais, a França adota múltiplas faixas de alíquotas, aplicando taxas reduzidas a serviços essenciais, atividades intensivas em força de trabalho e setores com menor capacidade de neutralização do imposto.

Essa calibragem permite ajustar a carga tributária à realidade econômica de cada atividade, garantindo que a tributação produza efeitos proporcionais e compatíveis com a estrutura produtiva. O modelo francês evidencia que a justiça fiscal no âmbito do IVA depende da capacidade do sistema de reconhecer diferenças econômicas relevantes e tratá-las de forma proporcional, provando que a uniformidade nominal, por si só, não assegura isonomia material.

2.6 Demonstração Prática da Assimetria na Carga Tributária

2.6.1 Exemplo 1: Advogado (setor de serviços)

A principal despesa de um advogado consiste em honorários profissionais, estrutura administrativa, sistemas eletrônicos, aluguel e outros custos operacionais. Nenhum desses elementos configura insumo tributado que gere crédito no âmbito do IVA. Assim, quando um

advogado fatura 10.000 reais, ele não consegue abater praticamente nada do imposto devido, porque a sua atividade não envolve a compra de bens tributados que permitam compensar créditos. O resultado é que a alíquota do IVA/IBS incide integralmente sobre o faturamento, elevando a carga efetiva final.

2.6.2 Exemplo 2: Vendedor de suco de laranja (atividade com cadeia creditável)

Um pequeno comerciante que vende suco de laranja dispõe de uma estrutura produtiva que permite a geração significativa de créditos no regime do IVA/IBS. Para produzir e comercializar o suco, esse empreendedor adquire diversos insumos tributados ao longo da cadeia, como laranjas, açúcar, copos descartáveis, canudos, embalagens, guardanapos, detergentes utilizados na higienização. Todos esses itens geram créditos no regime do IVA/IBS, permitindo que imposto recolhido nas etapas anteriores seja compensado no momento da venda.

Por isso, quando o comerciante fatura valor equivalente ao de um prestador de serviços, ele consegue reduzir de forma significativa o imposto devido, graças ao volume de créditos acumulados. Esse mecanismo demonstra que atividades com cadeia produtiva material tendem a alcançar maior neutralidade econômica do que aquelas baseadas predominantemente em prestação intelectual ou profissional.

Tabela 1. Exemplo ilustrativo da carga efetiva do IVA/IBS para indústria e setor de serviços

Setor	Faturamento (R\$)	Insumos Tributados (R\$)	Crédito (25% sobre insumos)	Imposto devido (R\$)	Carga Efetiva (%)
Indústria	100.000	60.000	15.000	10.000	10%
Serviços	100.000	10.000	2.500	22.500	22,5%

Tabela 2 – Comparação entre a tributação atual dos serviços e a carga estimada com o IVA/IBS (Exemplo: Advogado)

Sistema	Faturamento (R\$)	ISS (5%)	PIS (0,65%)	COFINS (3%)	IVA/IBS (25%)	Total de Tributos (R\$)	Carga Efetiva (%)
Sistema atual – Advogado	10.000	500	65	300	0	865	8,65%
Sistema futuro – IVA/IBS	10.000	0	0	0	2.500	2.500	25%

A tabela apresenta a diferença entre a carga tributária atual e a carga projetada no modelo do IVA/IBS. Enquanto o sistema atual resulta em tributação de 865 reais, o novo modelo elevaria o valor para aproximadamente 2.500 reais. A análise dos exemplos apresentados na tabela evidencia, de forma clara, que o modelo do IVA/IBS, tal como atualmente estruturado, produz efeitos materialmente desiguais.

Ao comparar a capacidade de neutralização do imposto entre atividades que geram créditos ao longo da cadeia produtiva e aquelas que praticamente não possuem insumos tributados, torna-se visível que setores de natureza intelectual ou profissional suportam uma tributação mais elevada do que segmentos com cadeias creditáveis.

Além disso, ao se observar a situação do setor de serviços em relação ao regime hoje vigente, percebe-se que o novo modelo tende a ampliar a carga tributária dessas atividades, sem que haja correspondente melhora na sua capacidade de compensação. Dessa forma, a leitura conjunta da tabela e da estrutura do IVA/IBS demonstra que a alíquota uniforme, na prática, acaba por violar o princípio da isonomia tributária, ao tratar como equivalentes contribuintes que se encontram em realidades econômicas profundamente distintas, inclusive quando comparados ao próprio sistema atual.

2.7 Perspectivas Jurídicas e Econômicas da Reforma Tributária

A implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) representa uma das principais medidas de modernização do sistema tributário brasileiro nas últimas décadas. Entre os benefícios esperados da Reforma Tributária, destacam-se a simplificação da tributação sobre o consumo, a redução da cumulatividade tributária, o fortalecimento da neutralidade fiscal e diminuição da litigiosidade tributária (Machado Segundo, 2024).

O sistema tributário anterior era amplamente criticado pela multiplicidade de tributos incidentes sobre bens e serviços, especialmente ICMS, ISS, PIS e COFINS, cada qual submetido a regras próprias de incidência, creditamento e fiscalização. Segundo Paulsen (2024), essa fragmentação normativa elevava significativamente os custos de conformidade fiscal das empresas e comprometia a competitividade econômica nacional.

Nesse contexto, a substituição desses tributos pelo IBS e pela CBS busca racionalizar a tributação sobre o consumo mediante regras uniformes e harmonizadas. Outro benefício esperado consiste na ampliação da não cumulatividade tributária. O novo modelo permite o

aproveitamento mais amplo de créditos fiscais ao longo da cadeia produtiva, reduzindo o chamado “efeito cascata”, característico do sistema anterior (Coêlho, 2024).

A Lei Complementar n.º 214/2025 estabelece que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual os tributos devem evitar distorções nas decisões econômicas e de consumo. Além disso, a tributação no destino constitui importante avanço institucional da Reforma Tributária. Diferentemente do modelo anterior, em que parte relevante da arrecadação era concentrada na origem da operação econômica, o IBS adotará sistemática de arrecadação vinculada ao local de consumo do bem ou serviço, reduzindo incentivos à guerra fiscal entre os estados (Carrazza, 2024).

Outro aspecto relevante refere-se à expectativa de redução do contencioso tributário. A simplificação normativa e a uniformização legislativa tendem a diminuir divergências interpretativas entre contribuintes e administração pública, promovendo maior previsibilidade jurídica e estabilidade econômica. Nesse sentido, a regulamentação promovida pela LC n.º 214/2025 buscou estabelecer regras mais objetivas relacionadas à incidência tributária, creditamento fiscal e regimes diferenciados (Ávila, 2023).

Do ponto de vista macroeconômico, espera-se que a Reforma Tributária contribua para aumento da produtividade econômica e estímulo ao crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), especialmente em razão da simplificação do ambiente de negócios e da redução dos custos administrativos relacionados ao cumprimento de obrigações tributárias (Torres, 2023).

Apesar dos benefícios esperados da Reforma Tributária, diversos autores apontam riscos relacionados à possibilidade de desequilíbrio tributário entre os diferentes setores econômicos. Um dos principais debates concentra-se nos impactos da implementação do IBS/CBS sobre o setor de serviços, especialmente em razão da baixa capacidade de geração de créditos tributários nesse segmento (Machado Segundo, 2024).

Enquanto setores industriais e comerciais possuem cadeias produtivas extensas e elevado volume de aquisições creditáveis, as empresas prestadoras de serviços geralmente possuem estrutura operacional intensiva em mão de obra. Como despesas relacionadas à folha salarial não geram créditos de IBS e CBS, há preocupação quanto ao possível aumento da carga tributária efetiva suportada por esse setor (Coêlho, 2024).

Segundo Paulsen (2024), a neutralidade tributária somente se concretiza quando o sistema tributário não impõe ônus excessivos ou vantagens indevidas a determinados segmentos econômicos. Entretanto, a aplicação uniforme de alíquotas em setores

estruturalmente distintos pode gerar efeitos desiguais incompatíveis com o princípio da isonomia tributária.

Além disso, setores historicamente submetidos a cargas tributárias menores, como educação, saúde, tecnologia e serviços intelectuais, poderão sofrer impactos econômicos significativos caso os mecanismos de redução de alíquota previstos na Reforma Tributária revelem-se escassos para compensar limitação na aplicação de créditos fiscais (Ávila, 2023).

A própria literatura internacional sobre sistemas de tributação do consumo aponta que modelos de IVA podem apresentar efeitos regressivos quando não acompanhados de políticas compensatórias adequadas. Estudos recentes indicam que tributos sobre o consumo tendem a impactar proporcionalmente mais os grupos econômicos de menor renda e determinados setores produtivos intensivos em serviços.

Outro risco relevante refere-se à possibilidade de concentração econômica. Empresas de grande porte, com maior capacidade tecnológica e administrativa para adaptação ao novo modelo tributário, poderão obter vantagens competitivas em relação a pequenas e médias empresas, especialmente durante o período de transição da Reforma Tributária (Torres, 2023).

A transição do sistema tributário anterior para o novo modelo baseado no IBS e na CBS constitui um dos maiores desafios da Reforma Tributária brasileira. A complexidade dessa transição decorre da precisão de convivência simultânea, durante vários anos, entre os tributos antigos e os novos tributos instituídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 2023).

A Lei Complementar n.º 214/2025 estabeleceu cronograma gradual de implementação do novo sistema tributário, prevendo períodos de teste, compensação e substituição progressiva dos tributos anteriores. Segundo Machado Segundo (2024), a adoção de uma transição prolongada busca minimizar impactos econômicos abruptos e permitir adaptação gradual dos contribuintes e entes federativos ao novo modelo.

Entretanto, a coexistência entre os sistemas antigo e novo poderá gerar aumento temporário da complexidade tributária, especialmente em relação à escrituração fiscal, emissão de documentos fiscais eletrônicos e apropriação de créditos tributários. Empresas precisarão adaptar sistemas contábeis, tecnológicos e operacionais para atender simultaneamente às exigências do modelo anterior e do novo IVA dual (Paulsen, 2024).

Outro desafio relevante refere-se à atuação do Comitê Gestor do IBS, responsável pela arrecadação, fiscalização e distribuição das receitas entre estados e municípios. A efetividade

desse novo modelo institucional dependerá da capacidade de coordenação federativa e da implementação de mecanismos eficientes de partilhamento de dados fiscais (Carrazza, 2024).

Além disso, existem preocupações relacionadas à definição das alíquotas de referência do IBS e da CBS durante o período de transição. A própria regulamentação da LC n.º 214/2025 prevê que as alíquotas poderão sofrer ajustes progressivos conforme as necessidades arrecadatórias dos entes federativos. Tal circunstância pode gerar insegurança econômica e dificuldades de planejamento tributário para empresas e investidores.

Outro aspecto relevante consiste na necessidade de capacitação técnica da administração pública e dos profissionais da área tributária. A implementação do novo sistema exigirá atualização permanente de auditores fiscais, advogados, contadores e gestores empresariais, sobretudo diante das mudanças estruturais promovidas pela Reforma Tributária (Coêlho, 2024).

A segurança jurídica constitui um dos principais fundamentos da Reforma Tributária brasileira, especialmente em razão do elevado grau de litigiosidade existente no sistema tributário anterior. Segundo Ávila (2023), a estabilidade normativa e a previsibilidade das relações tributárias representam elementos essenciais para a promoção do desenvolvimento econômico e da confiança institucional.

A EC n.º 132/2023 e a LC n.º 214/2025 buscaram reduzir a fragmentação normativa e uniformizar a tributação sobre o consumo mediante a criação de regras nacionais aplicáveis ao IBS e à CBS. A expectativa é que a simplificação normativa reduza controvérsias relacionadas à definição de fato gerador, competência tributária e aproveitamento de créditos fiscais.

Entretanto, a implementação do novo modelo tributário também tende a gerar novos debates constitucionais e controvérsias interpretativas. Questões relacionadas à extensão do direito ao crédito, aos regimes diferenciados, à definição da base de cálculo e à compatibilidade da nova sistemática tributária com os princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e neutralidade fiscal provavelmente serão objeto de discussão no Poder Judiciário (Torres, 2023).

Outro aspecto relevante refere-se à interpretação do princípio da neutralidade tributária previsto expressamente no artigo 2º da LC n.º 214/2025. A legislação estabelece que o IBS e a CBS devem evitar distorcer decisões de consumo e organização econômica. Contudo, parte da doutrina questiona se estrutura do novo sistema efetivamente assegura neutralidade econômica em setores intensivos em mão de obra, como o setor de serviços (Machado Segundo, 2024).

Além disso, a existência de regimes favorecidos e tratamentos diferenciados para determinados setores econômicos poderá suscitar debates acerca da observância do princípio da isonomia tributária. Conforme destaca Paulsen (2024), benefícios fiscais somente são compatíveis com a Constituição quando fundamentados em critérios razoáveis e proporcionais.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal provavelmente exercerá papel central na consolidação interpretativa do novo modelo tributário brasileiro, especialmente no que se refere à harmonização entre eficiência arrecadatória, neutralidade econômica e justiça fiscal.

O setor de serviços representa um dos segmentos econômicos mais impactados pela Reforma Tributária brasileira, especialmente em razão das alterações promovidas na tributação sobre o consumo. Responsável por parcela significativa do Produto Interno Bruto nacional e pela geração de milhões de empregos formais, o setor terciário possui atributos econômicos distintas da indústria e do comércio, sobretudo pela elevada dependência de mão de obra e reduzida aquisição de insumos creditáveis (Coêlho, 2024).

Segundo Machado Segundo (2024), um dos principais desafios do novo modelo tributário consiste justamente na adaptação da sistemática do IVA às particularidades do setor de serviços. Como despesas relacionadas à folha de pagamento não geram créditos de IBS e CBS, empresas prestadoras de serviços poderão experimentar aumento relevante da carga tributária efetiva.

27

A LC n.º 214/2025 buscou mitigar parcialmente esses impactos mediante a previsão de regimes diferenciados e reduções de alíquota para determinados segmentos econômicos considerados essenciais. Entretanto, ainda existem dúvidas acerca da suficiência dessas medidas para assegurar equilíbrio tributário e neutralidade econômica no setor de serviços.

Além disso, a digitalização da economia e o crescimento do mercado de serviços tecnológicos tendem a ampliar desafios interpretativos relacionados à incidência do IBS e da CBS sobre bens imateriais, plataformas digitais e operações transnacionais. A regulamentação dessas atividades exigirá constante atualização legislativa e jurisprudencial (Ávila, 2023).

Por outro lado, parte da doutrina sustenta que a simplificação tributária promovida pela Reforma poderá gerar benefícios indiretos ao setor de serviços, especialmente mediante redução dos custos administrativos, aumento da segurança jurídica e diminuição da litigiosidade fiscal (Paulsen, 2024).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa, tendo em vista que busca compreender e interpretar os aspectos jurídicos, constitucionais e econômicos relacionados à cobrança do Imposto sobre Valor Agregado (IVA/IBS) no setor de serviços, especialmente sob a perspectiva do princípio da isonomia tributária no contexto da Reforma Tributária brasileira.

A pesquisa qualitativa preocupa-se com a análise aprofundada de fenômenos sociais, jurídicos e normativos, permitindo a interpretação crítica de institutos e princípios constitucionais aplicáveis ao objeto estudado (Minayo, 2022).

Nesse sentido, o enfoque qualitativo mostra-se adequado ao presente trabalho, pois possibilita examinar as repercussões jurídicas e econômicas da nova sistemática tributária para o setor de serviços, considerando elementos doutrinários, legislativos e constitucionais.

Quanto à forma de abordagem, adotou-se o método dedutivo, partindo-se de premissas gerais relacionadas ao sistema tributário nacional, aos princípios constitucionais tributários e à estrutura normativa da Reforma Tributária para, posteriormente, analisar os impactos específicos da incidência do IVA/IBS sobre o setor de serviços.

Conforme ensina Gil (2022), o método dedutivo consiste na utilização de raciocínio lógico que parte de conceitos gerais para alcançar conclusões particulares, sendo amplamente utilizado nas pesquisas jurídicas por permitir a aplicação de princípios normativos a casos concretos. Assim, inicialmente foram examinados os fundamentos constitucionais da tributação sobre o consumo e do princípio da isonomia tributária, para então avaliar a adequação da cobrança do IBS em relação às peculiaridades econômicas e operacionais do setor de serviços.

A pesquisa também possui natureza teórico-dogmática, uma vez que se fundamenta na análise sistemática da legislação, da doutrina jurídica e dos princípios constitucionais que estruturam o ordenamento tributário brasileiro. Segundo Nader (2021), a pesquisa dogmática no Direito concentra-se na interpretação, sistematização e aplicação das normas jurídicas vigentes, buscando entender a coerência interna do sistema normativo e repercussões práticas.

Nesse contexto, o estudo analisa dispositivos introduzidos pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e pela Lei Complementar n.º 214/2025, especialmente no que se refere à instituição do IBS e da CBS, bem como sua compatibilidade com os princípios constitucionais da igualdade tributária, capacidade contributiva e neutralidade fiscal.

A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica consistiu no levantamento e análise de livros, artigos científicos,

dissertações, teses e publicações acadêmicas relacionadas ao Direito Tributário, à Reforma Tributária brasileira, ao IVA/IBS e ao princípio da isonomia tributária.

Foram utilizados autores de reconhecida relevância na área tributária, tais como Humberto Ávila, Roque Antônio Carrazza, Leandro Paulsen, Hugo de Brito Machado Segundo e Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros, com o objetivo de proporcionar fundamentação teórica consistente ao estudo.

Por sua vez, a pesquisa documental compreendeu a análise de normas constitucionais, legislações infraconstitucionais, propostas legislativas, relatórios técnicos e documentos oficiais relacionados à Reforma Tributária brasileira. Nesse aspecto, destacam-se a Constituição Federal de 1988, a Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a Lei Complementar n.º 214/2025, além de documentos disponibilizados pelo Ministério da Fazenda e demais órgãos oficiais responsáveis pela regulamentação do novo sistema tributário nacional.

A utilização desses documentos permitiu examinar os fundamentos normativos da reforma e identificar os possíveis impactos jurídicos decorrentes da implementação do IVA/IBS no setor de serviços. A análise dos dados ocorreu de forma interpretativa e crítica, buscando correlacionar os fundamentos teóricos e normativos com os possíveis efeitos econômicos e jurídicos da nova sistemática tributária.

29

Dessa maneira, pretende-se verificar se a incidência do IVA/IBS sobre o setor de serviços encontra-se em consonância com princípio da isonomia tributária, considerando as particularidades estruturais desse segmento econômico e objetivos constitucionais de justiça fiscal, neutralidade tributária e equilíbrio concorrencial.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A análise desenvolvida ao longo deste estudo permitiu constatar que a implementação do modelo de Imposto sobre Valor Agregado dual, estruturado por meio do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), representa uma transformação estrutural sem precedentes no sistema tributário brasileiro. A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 buscou enfrentar problemas históricos relacionados à complexidade normativa, cumulatividade tributária, insegurança jurídica e fragmentação da tributação sobre o consumo.

Entretanto, os resultados obtidos na pesquisa demonstram que, embora a reforma apresente avanços significativos sob a perspectiva da simplificação fiscal e da racionalização

arrecadatória, persistem relevantes questionamentos acerca de sua compatibilidade material com o princípio da isonomia tributária, especialmente no que se refere ao setor de serviços.

Um dos principais resultados identificados refere-se à tentativa de aproximação do sistema tributário brasileiro aos modelos internacionais de IVA, especialmente aqueles adotados na União Europeia e no Canadá. Conforme observa Machado Segundo (2024), o modelo de IVA dual brasileiro busca assegurar neutralidade econômica, não cumulatividade plena e tributação no destino, reduzindo distorções concorrenciais e ampliando a eficiência.

A pesquisa demonstrou que tais objetivos encontram respaldo em parcela significativa da doutrina tributária contemporânea, sobretudo entre autores que defendem a modernização da tributação sobre o consumo como mecanismo de fortalecimento do ambiente econômico nacional.

Nesse sentido, Paulsen (2024) sustenta que a substituição de múltiplos tributos, como ICMS, ISS, PIS e COFINS, por um sistema unificado tende a reduzir os elevados custos de conformidade fiscal suportados pelas empresas brasileiras. Segundo o autor, a simplificação normativa promovida pelo IBS e pela CBS poderá contribuir significativamente para diminuição do contencioso tributário, de acordo com a história considerado um dos maiores entraves ao desenvolvimento econômico do país.

Tal posicionamento também é corroborado por Coêlho (2024), para quem a fragmentação legislativa existente no sistema anterior favorecia insegurança jurídica, litigiosidade excessiva e dificuldades operacionais para os contribuintes. Os dados analisados durante a pesquisa revelam que o Brasil possui um dos sistemas tributários mais complexos do mundo, com elevado número de obrigações acessórias e frequentes alterações legislativas.

Estudos do Banco Mundial e relatórios internacionais frequentemente apontaram que empresas brasileiras gastavam milhares de horas anuais apenas para cumprimento de obrigações tributárias, cenário que motivou parte relevante das discussões relacionadas à Reforma Tributária. A instituição do IBS/CBS, assim, surge como tentativa de racionalização administrativa e fortalecimento da eficiência econômica.

Contudo, apesar dos benefícios esperados da simplificação tributária, os resultados obtidos indicam que implementação do IVA dual poderá produzir impactos significativamente distintos entre os diversos setores econômicos. Nesse aspecto, o setor de serviços desponta como um dos segmentos potencialmente mais afetados pela nova sistemática tributária. A pesquisa identificou relativa convergência doutrinária quanto à existência de riscos de aumento da carga

tributária efetiva sobre atividades intensivas em mão de obra, especialmente em razão das limitações relacionadas ao aproveitamento de créditos fiscais.

Segundo Coêlho (2024), o modelo do IBS/CBS foi concebido com forte inspiração em cadeias produtivas típicas da indústria e do comércio, nas quais há elevado volume de aquisições creditáveis ao longo da atividade econômica. Entretanto, o setor de serviços possui estrutura operacional distinta, marcada pela predominância de custos relacionados à folha salarial e menor aquisição de insumos materiais.

Como despesas trabalhistas não geram créditos tributários no sistema do IBS/CBS, o setor poderá suportar carga tributária efetiva superior àquela observada em segmentos econômicos com maior capacidade de creditamento fiscal. Essa preocupação também é destacada por Carrazza (2024), que observa que a aparente neutralidade formal do IVA pode ocultar desequilíbrios materiais relevantes quando aplicada indistintamente a setores distintos.

Para o autor, a igualdade tributária não pode ser interpretada apenas sob perspectiva formal, sendo necessária análise concreta dos efeitos econômicos produzidos pela tributação. Nesse contexto, a aplicação de alíquota uniforme sobre setores com diferentes estruturas operacionais pode resultar em afronta indireta ao princípio constitucional da isonomia tributária.

A pesquisa demonstrou ainda que a própria noção de neutralidade tributária constitui ponto de divergência doutrinária relevante. Enquanto autores como Paulsen (2024) defendem que a uniformização da tributação sobre o consumo tende a reduzir distorções concorrenciais e favorecer a eficiência econômica, outros autores apontam que a neutralidade absoluta é praticamente inalcançável em sistemas tributários complexos e federativos como o brasileiro.

Ávila (2023), ao tratar da igualdade tributária, sustenta que a tributação deve considerar não apenas critérios formais de incidência, mas também os impactos econômicos concretos produzidos sobre os contribuintes. Segundo o autor, a isonomia tributária exige tratamento proporcionalmente adequado às diferenças econômicas existentes entre os diversos agentes produtivos.

Assim, embora o IBS/CBS tenha sido concebido com base em critérios uniformes de incidência, a ausência de mecanismos compensatórios suficientemente eficazes pode comprometer a concretização da igualdade material no setor de serviços. A discussão torna-se ainda mais relevante quando analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva. Conforme observa Torres (2023), o princípio da capacidade contributiva constitui importante parâmetro

interpretativo da justiça fiscal e exige que a tributação observe as condições econômicas efetivas dos contribuintes.

Nesse sentido, a elevação da carga tributária sobre atividades econômicas com baixa margem operacional e alta intensidade de mão de obra pode gerar distorções incompatíveis com os fundamentos constitucionais do sistema tributário nacional. Outro resultado importante identificado na pesquisa refere-se aos impactos concorrenciais decorrentes da Reforma Tributária. O novo modelo tributário busca eliminar a guerra fiscal entre estados mediante adoção da tributação no destino e uniformização legislativa nacional.

Tal mudança tende a fortalecer a neutralidade federativa e reduzir disputas relacionadas à concessão de incentivos fiscais de ICMS. Contudo, os resultados também indicam que a redução de benefícios fiscais setoriais poderá afetar significativamente determinados segmentos econômicos que historicamente dependiam de regimes especiais de tributação.

Além disso, verificou-se que Lei Complementar n.º 214/2025 buscou mitigar parcialmente os impactos econômicos do novo sistema mediante previsão de regimes diferenciados, reduções de alíquotas e mecanismos de cashback tributário. Setores relacionados à saúde, educação, transporte coletivo e cesta básica passaram a contar com tratamento favorecido. Entretanto, parte da doutrina sustenta que tais mecanismos ainda são insuficientes para neutralizar integralmente os efeitos econômicos da nova tributação sobre determinados serviços especializados.

32

Nesse aspecto, Machado Segundo (2024) argumenta que a adoção de regimes diferenciados revela reconhecimento implícito, pelo próprio legislador, de que a neutralidade absoluta do sistema não pode ser efetivamente alcançada. Segundo o autor, a necessidade de concessão de tratamentos tributários específicos demonstra que a tributação uniforme produz impactos desiguais sobre setores economicamente distintos.

A pesquisa também evidenciou que o período de transição da Reforma Tributária poderá representar fase de significativa instabilidade econômica e jurídica. A convivência simultânea entre os tributos antigos e o novo modelo de IVA dual exigirá profunda adaptação tecnológica, operacional e contábil por parte das empresas e da administração pública. Segundo Paulsen (2024), o sucesso da implementação do IBS/CBS dependerá diretamente da eficiência dos mecanismos de arrecadação compartilhada, do funcionamento do Comitê Gestor do IBS e da capacidade institucional dos entes federativos.

Outro ponto relevante identificado diz respeito à provável intensificação dos debates judiciais relacionados à interpretação constitucional do novo sistema tributário. Embora a Reforma Tributária tenha sido concebida com o objetivo de reduzir litigiosidade, é possível prever o surgimento de novas controvérsias ligadas ao direito ao crédito tributário, definição de insumos, regimes diferenciados, extensão da não cumulatividade e compatibilidade do IBS/CBS com princípios constitucionais da isonomia e capacidade contributiva.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal tende a desempenhar papel central na consolidação interpretativa da Reforma Tributária. A definição jurisprudencial acerca dos limites da neutralidade tributária, da proporcionalidade fiscal e da igualdade material será determinante para o equilíbrio jurídico do novo sistema tributário brasileiro.

Sob perspectiva econômica, os resultados obtidos indicam que a Reforma Tributária poderá produzir ganhos relevantes de produtividade e competitividade no longo prazo, especialmente mediante simplificação administrativa e redução dos custos de conformidade fiscal. Entretanto, os impactos setoriais da reforma revelam que os benefícios econômicos não serão distribuídos de maneira homogênea entre os diversos segmentos produtivos.

No caso específico do setor de serviços, a pesquisa evidencia cenário de relativa preocupação econômica e jurídica. Embora a simplificação tributária possa gerar benefícios indiretos relacionados à redução da burocracia e da litigiosidade fiscal, a limitação no aproveitamento de créditos tributários tende a elevar significativamente a carga fiscal efetiva de diversas atividades econômicas.

Tal circunstância poderá resultar em aumento de preços ao consumidor, redução de competitividade empresarial e impactos negativos sobre geração de empregos, especialmente em setores intensivos em mão de obra. Por fim, os resultados desta pesquisa permitem concluir que a Reforma Tributária brasileira representa importante avanço institucional em direção à modernização da tributação sobre o consumo.

Todavia, também demonstram que a implementação do IBS/CBS ainda enfrenta desafios relevantes relacionados à concretização da neutralidade tributária e da isonomia fiscal. A efetividade do novo modelo dependerá não apenas da simplificação normativa promovida pela EC n.º 132/2023 e pela LC n.º 214/2025, mas também da aptidão do sistema jurídico brasileiro de interpretar e aplicar a nova estrutura tributária de forma compatível com princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, capacidade contributiva e justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

Pôde-se constatar a partir da análise desenvolvida ao longo do estudo, que a Reforma Tributária representa uma das mais profundas transformações já realizadas no sistema tributário nacional, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. Verificou-se que o modelo tributário anteriormente vigente apresentava graves problemas estruturais relacionados à cumulatividade tributária, elevada complexidade normativa, fragmentação legislativa e intensa insegurança jurídica.

A coexistência de tributos como ICMS, ISS, PIS e COFINS produzia distorções econômicas significativas, elevando os custos de conformidade fiscal, estimulando a litigiosidade tributária e comprometendo a competitividade das empresas brasileiras. Nesse contexto, a criação do IBS e da CBS surge como tentativa de simplificação do sistema tributário e aproximação do Brasil aos modelos internacionais de tributação sobre o consumo baseados no IVA.

Ao longo da pesquisa, identificou-se que a Reforma Tributária possui méritos relevantes sob a perspectiva da racionalização arrecadatória e da modernização institucional do sistema tributário brasileiro. A adoção da não cumulatividade plena, da tributação no destino e da uniformização legislativa nacional tende a reduzir distorções concorrenciais, diminuir a guerra fiscal entre os entes federativos e ampliar a transparência tributária.

Além disso, a simplificação das obrigações fiscais e harmonização normativa possuem potencial para reduzir expressivamente os custos administrativos suportados pelos contribuintes e a elevada litigiosidade tributária existente no país. Entretanto, apesar dos avanços identificados, os resultados da pesquisa demonstraram que a implementação do IVA dual também produz importantes desafios jurídicos e econômicos, sobretudo no setor de serviços.

A estrutura operacional característica desse segmento econômico, marcada pela elevada dependência de mão de obra e pela reduzida geração de créditos tributários, evidencia possível desequilíbrio na distribuição da carga fiscal entre os diferentes setores produtivos.

Observou-se que, enquanto setores industriais e comerciais tendem a se beneficiar mais amplamente da sistemática de creditamento do IBS/CBS, as empresas prestadoras de serviços possuem limitações significativas no aproveitamento de créditos relacionados aos seus principais custos operacionais, especialmente despesas com folha salarial. Tal circunstância

pode resultar em aumento substancial da carga tributária efetiva suportada pelo setor de serviços, comprometendo a neutralidade econômica pretendida pela Reforma Tributária.

Nesse cenário, verificou-se que a discussão acerca da isonomia tributária assume papel central na análise da constitucionalidade material do novo modelo tributário. A pesquisa permitiu concluir que a igualdade tributária não pode ser compreendida apenas sob perspectiva formal, limitada à aplicação uniforme de alíquotas ou regras gerais. A efetiva concretização do princípio da isonomia exige consideração das diferenças econômicas e estruturais existentes entre os diversos segmentos produtivos, de modo a evitar que tributação produza desequilíbrios incompatíveis com fundamentos constitucionais da justiça fiscal e da capacidade contributiva.

A análise doutrinária realizada demonstrou relativa convergência entre os autores quanto à necessidade de observância da proporcionalidade tributária na implementação do IBS/CBS. Embora a Reforma Tributária tenha buscado promover maior neutralidade fiscal, verificou-se que a própria existência de regimes diferenciados, reduções de alíquota e métodos de *cashback* tributário evidencia o reconhecimento legislativo de que determinados setores econômicos demandam tratamento específico para preservação do equilíbrio concorrencial e da justiça tributária.

Também foi possível concluir que a efetividade do novo sistema tributário dependerá significativamente da interpretação constitucional que será conferida aos dispositivos da Emenda Constitucional nº 132/2023, da Lei Complementar nº 214/2025. Questões relacionadas à extensão do direito ao crédito tributário, aos limites da não cumulatividade, à neutralidade econômica e compatibilidade do novo modelo com o princípio da isonomia tributária certamente serão objeto de intensa discussão doutrinária e jurisprudencial nos próximos anos.

Além disso, constatou-se que o período de transição da Reforma Tributária exigirá elevado grau de adaptação institucional, tecnológica e operacional tanto por parte da administração pública quanto dos contribuintes. A implementação do IBS e da CBS demandará investimentos em sistemas de arrecadação, fiscalização e controle, bem como atualização permanente dos profissionais da área tributária e contábil.

Por fim, conclui-se que a Reforma Tributária brasileira representa importante avanço no processo de modernização do sistema tributário nacional, especialmente em razão da simplificação da tributação sobre o consumo e da tentativa de fortalecimento da neutralidade econômica. Contudo, os resultados desta pesquisa demonstram que a cobrança do IVA/IBS no

setor de serviços ainda suscita relevantes preocupações constitucionais relacionadas à isonomia tributária e à distribuição equilibrada da carga fiscal entre os diversos setores econômicos.

Dessa forma, torna-se fundamental que a aplicação prática do novo sistema tributário observe os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, capacidade contributiva e justiça fiscal, evitando que a busca pela simplificação arrecadatória resulte em agravamento das desigualdades econômicas já existentes. O sucesso da Reforma Tributária dependerá não apenas da eficiência técnica do IBS/CBS, mas também da capacidade do ordenamento jurídico brasileiro de assegurar equilíbrio entre arrecadação estatal, desenvolvimento econômico e proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS)**. Brasília, DF: Presidência da República, 2025.

CAPEZ, F.; PINTO, S. **Aspectos gerais da reforma tributária: EC 132/2023 e LCP 214/2025**. APET, 2025.

CARVALHO, P. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

CARRAZZA, R. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARRAZZA, R. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

CARRAZZA, R. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. **Notas explicativas sobre o IVA Dual (CBS e IBS)**. Brasília, 2024.

COÊLHO, S. **Curso de direito tributário brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

COMISSÃO DE TRANSIÇÃO TRIBUTÁRIA. **Material oficial de apresentação do IVA/IBS**. Brasília, 2023.

DERZI, M. **ICMS: teoria geral e prática**. 10. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

EUROPEAN COMMISSION. **VAT in the European Union: General principles and legislation**. Brussels, 2022.

GIL, A. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MACHADO, H. **Capacidade contributiva e justiça fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 295, 2021.

MACHADO SEGUNDO, H. **Reforma tributária e tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2024.

MINAYO, M. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 34. ed. Petrópolis: Vozes, 2022.

NADER, P. **Introdução ao estudo do direito**. 44. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

SCHOUERI, L. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

TORRES, R. **Direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2020.

TORRES, R. **Tratado de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2021.

37

TORRES, R. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2023.