

A COBRANÇA DO IVA/IBS NO SETOR DE SERVIÇOS E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA ANÁLISE À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

THE COLLECTION OF VAT/IBS IN THE SERVICE SECTOR AND THE PRINCIPLE OF EQUALITY: AN ANALYSIS IN LIGHT OF THE BRAZILIAN TAX REFORM

Ângelo Gabriel Nascimento Almeida¹
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.

¹Discente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia.

²Docente do curso de Direito da Faculdade de Ilhéus, Centro de Ensino Superior, Ilhéus, Bahia.

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

2

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.

4

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 (Machado Segundo, 2024).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Brasileiro e a Tributação sobre o Consumo

A tributação sobre o consumo ocupa posição central no sistema fiscal brasileiro desde o período colonial, mantendo-se como principal fonte arrecadatória mesmo após a Constituição Federal de 1988. Com a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 18/1965,

consolidou-se a repartição de competências tributárias entre União, estados e municípios, resultando na criação de tributos como o ICM, posteriormente transformado em ICMS e o ISS, fortalecendo a tributação indireta sobre bens e serviços (Carrazza, 2024).

A Constituição de 1988 ampliou a autonomia financeira dos entes federativos, mas manteve a fragmentação da tributação sobre o consumo, preservando tributos distintos, como ICMS, ISS, PIS e COFINS, submetidos a diferentes regimes jurídicos (Paulsen, 2024). Segundo Coêlho (2024), esse modelo contribuiu para elevada complexidade normativa, insegurança jurídica e aumento da litigiosidade tributária, especialmente em razão da sobreposição de competências e divergências interpretativas.

O sistema anterior também apresentava forte cumulatividade tributária e excessiva burocracia fiscal. Embora houvesse mecanismos de não cumulatividade para alguns tributos, como ICMS e IPI, a sistemática do PIS/COFINS revelou-se complexa e limitada quanto ao aproveitamento de créditos fiscais, sobretudo no setor de serviços (Machado Segundo, 2024). Além disso, a pluralidade legislativa do ICMS favoreceu a chamada guerra fiscal entre estados, marcada pela concessão de incentivos fiscais para atração de investimentos (Carrazza, 2024).

Diante desse cenário, intensificaram-se os debates sobre a necessidade de modernização do sistema tributário brasileiro mediante adoção de um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), inspirado em experiências internacionais, 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 n.º 132/2023, que instituiu o modelo de IVA dual composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A CBS substituirá o PIS e a COFINS, enquanto o IBS substituirá o ICMS e o ISS, promovendo maior uniformidade normativa, não cumulatividade plena e tributação no destino (Brasil, 2023).

Segundo Paulsen (2024), a criação da CBS e do IBS busca reduzir a complexidade tributária, simplificar o sistema de creditamento e diminuir o contencioso fiscal. Além disso, a Reforma Tributária prevê transição gradual entre o modelo antigo e o novo sistema, permitindo adaptação dos contribuintes e dos entes federativos.

2.2 A Reforma Tributária Brasileira e a Emenda Constitucional n.º 132/2023

A Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 representa uma das maiores alterações do Sistema Tributário Nacional desde a Constituição de 1988. Sua

aprovação decorreu de décadas de debates sobre a necessidade de modernização da tributação sobre o consumo, diante da elevada complexidade do sistema brasileiro, marcado pela multiplicidade de tributos, cumulatividade tributária, intensa litigiosidade fiscal (Paulsen, 2024).

Sob a perspectiva econômica, o modelo anterior era criticado por gerar distorções concorrenciais, elevar custos de conformidade fiscal e comprometer a competitividade das empresas brasileiras. Segundo Coêlho (2024), a fragmentação legislativa entre União, estados e municípios favorecia insegurança jurídica e baixa eficiência arrecadatória. Além disso, a guerra fiscal relacionada ao ICMS produzia desequilíbrios federativos e frequentes conflitos judiciais.

No plano jurídico, a Reforma Tributária buscou simplificar a tributação sobre o consumo mediante adoção do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, inspirado em sistemas internacionais considerados mais eficientes quanto à neutralidade tributária e à redução da cumulatividade fiscal. Conforme Ávila (2023), a reforma também se relaciona diretamente aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência.

Entre os principais objetivos da reforma destacam-se a simplificação normativa, a redução da cumulatividade tributária, a ampliação da transparência fiscal e o fortalecimento da segurança jurídica (Machado Segundo, 2024). Segundo Torres (2023), a neutralidade tributária constitui elemento essencial de um sistema eficiente, pois reduz interferências indevidas nas decisões econômicas e evita distorções concorrenciais.

Nesse contexto, a EC n.º 132/2023 instituiu o modelo de IVA dual composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. Ambos possuem incidência ampla sobre bens, serviços e direitos, observando os princípios da não cumulatividade plena e da tributação no destino (Brasil, 2023).

Segundo Coêlho (2024), o IVA dual busca eliminar a tributação em cascata e aproximar o Brasil dos padrões internacionais de tributação sobre o consumo. Além disso, a tributação no destino procura reduzir a guerra fiscal entre os estados e promover maior equilíbrio federativo (Carrazza, 2024). Paulsen (2024) destaca ainda que a uniformização legislativa tende a simplificar o cumprimento das obrigações fiscais e reduzir custos administrativos.

O IBS substituirá o ICMS e o ISS, enquanto a CBS substituirá o PIS e a COFINS. Ambos os tributos possuem estrutura baseada na não cumulatividade plena, permitindo o

aproveitamento de créditos tributários ao longo da cadeia econômica (Ávila, 2023). O IBS será administrado por um Comitê Gestor nacional responsável pela arrecadação e distribuição das receitas entre estados e municípios, enquanto a CBS permanecerá sob administração da Receita Federal.

A regulamentação do novo sistema ocorreu por meio da Lei Complementar n.º 214/2025, que estabeleceu normas relativas à incidência, base de cálculo, creditamento tributário, regimes diferenciados e funcionamento do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo (Brasil, 2025). Segundo Capez e Pinto (2025), a LC n.º 214/2025 representa etapa fundamental da implementação da Reforma Tributária, especialmente ao disciplinar os mecanismos operacionais do IVA dual e as regras de transição entre o sistema antigo e o novo modelo.

A legislação também previu regimes favorecidos para setores socialmente relevantes, como saúde, educação e cesta básica, além de mecanismos de *cashback* tributário voltados à redução dos efeitos regressivos da tributação sobre o consumo (Machado Segundo, 2024).

2.3 O Imposto sobre Valor Agregado (IVA/IBS)

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é um modelo de tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, cuja principal característica consiste na incidência apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica. Diferentemente dos sistemas cumulativos, 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. Entre suas principais características destacam-se a não cumulatividade plena, a ampla base de incidência, a neutralidade econômica e a tributação no destino (Coêlho, 2024).

No modelo brasileiro instituído pela Emenda Constitucional n.º 132/2023, o IVA dual passou a ser composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados e municípios. Ambos possuem incidência ampla sobre bens, serviços e direitos, observando regras harmonizadas de incidência, creditamento e não cumulatividade (Brasil, 2023).

O IVA é amplamente utilizado internacionalmente, estando presente em mais de 170 países, especialmente na União Europeia e nos membros da Organização para Cooperação e

Desenvolvimento Econômico (OCDE). Segundo Torres (2023), esse modelo foi desenvolvido para substituir sistemas cumulativos de tributação, aumentando a eficiência econômica e reduzindo distorções concorrenciais. O modelo europeu serviu de referência para a Reforma Tributária brasileira, sobretudo quanto à uniformização normativa e à tributação no destino (Machado Segundo, 2024).

No Canadá, adota-se modelo dual semelhante ao brasileiro, influenciando a criação do IBS e da CBS, especialmente em relação à repartição federativa de competências tributárias (Coêlho, 2024). Conforme destaca Paulsen (2024), a experiência internacional demonstra que sistemas de IVA tendem a gerar maior eficiência arrecadatória e menor litigiosidade tributária.

A não cumulatividade constitui um dos principais pilares do IBS e da CBS, assegurando que o tributo recaia apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia econômica. Segundo Chaves (2025), a Reforma Tributária adotou regime de crédito financeiro amplo, permitindo maior aproveitamento de créditos tributários relativos à aquisição de bens, serviços e direitos vinculados à atividade econômica do contribuinte.

A Lei Complementar n.º 214/2025 estabeleceu critérios objetivos para o aproveitamento desses créditos, buscando reduzir controvérsias interpretativas e ampliar a segurança jurídica dos contribuintes. Além disso, foram implementados mecanismos eletrônicos de arrecadação, como o *split payment*, destinados a aumentar a transparência fiscal e automatizar o sistema de compensação tributária.

Entretanto, apesar da ampliação do creditamento, permanecem debates acerca da efetiva neutralidade tributária do novo sistema, especialmente no setor de serviços. Isso porque despesas relacionadas à folha de pagamento não geram créditos de IBS e CBS, circunstância que pode elevar significativamente a carga tributária efetiva de atividades intensivas em mão de obra (Coêlho, 2024).

A Reforma Tributária também estabeleceu alíquota-padrão estimada entre 26,5% e 28%, podendo variar conforme necessidades arrecadatórias e regulamentação complementar. Segundo Machado Segundo (2024), a definição dessa alíquota representa um dos pontos mais sensíveis da reforma, sobretudo diante dos impactos econômicos sobre diferentes setores produtivos.

A EC n.º 132/2023 e a LC n.º 214/2025 instituíram regimes diferenciados para setores considerados socialmente relevantes, como saúde, educação, transporte coletivo e cesta básica

nacional. Conforme Ávila (2023), tais regimes favorecidos podem representar importante instrumento de concretização da justiça fiscal e da isonomia tributária.

Além disso, a reforma previu mecanismos de cashback tributário voltados à devolução parcial de tributos para famílias de baixa renda, buscando reduzir os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo (Torres, 2023).

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 possui papel central na economia, contribuindo expressivamente para Produto Interno Bruto e para a geração de empregos formais. Diferentemente da indústria, cuja atividade envolve cadeias produtivas extensas e grande volume de insumos tributados, o setor de serviços é marcado pela predominância de mão de obra qualificada e baixa utilização de insumos sujeitos ao IVA. Essa característica reduz a formação de créditos tributários, elemento essencial do regime de não cumulatividade.

No modelo de IVA/IBS, o sistema de créditos funciona como mecanismo de redução da carga tributária efetiva, permitindo a compensação dos tributos pagos nas etapas anteriores da cadeia econômica. Entretanto, no setor de serviços, cuja principal despesa está relacionada à remuneração de profissionais, a geração de créditos é significativamente menor. Conforme explica Misabel Derzi, a neutralidade econômica do IVA depende da existência de créditos suficientes para amortizar o imposto; quando isso não ocorre, a carga tributária efetiva torna-se mais elevada, mesmo diante de alíquota nominal idêntica.

Essa diferença evidencia a assimetria existente entre setores econômicos distintos. Enquanto empresas industriais conseguem compensar parte relevante do tributo por meio de

créditos decorrentes da aquisição de insumos e matérias-primas, empresas prestadoras de serviços possuem menor capacidade de neutralização tributária. Segundo Luís Eduardo Schoueri, a neutralidade do IVA somente é alcançada quando o sistema considera as particularidades das cadeias produtivas, evitando que regras uniformes produzam efeitos desproporcionais.

Tal cenário relaciona-se diretamente aos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Autores como Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Lobo Torres defendem que a igualdade tributária não se resume à uniformidade formal da lei, mas exige consideração das diferenças econômicas relevantes entre os contribuintes. Assim, a aplicação uniforme da alíquota do IVA/IBS sem mecanismos de compensação setorial pode impor ao setor de serviços carga tributária efetivamente superior, contrariando os princípios da proporcionalidade e da justiça fiscal.

A experiência internacional reforça essa preocupação. Na França, por exemplo, o sistema de IVA adota múltiplas faixas de alíquotas e regimes diferenciados para serviços essenciais e atividades intensivas em mão de obra. Esse modelo busca adequar a carga tributária à realidade econômica de cada setor, demonstrando que a justiça fiscal no IVA depende da adoção de mecanismos capazes de reconhecer diferenças estruturais entre as atividades econômicas.

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.

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.

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.

15

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 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 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.

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.

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.

20

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.

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