

IMPLICAÇÕES JURÍDICAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EC 132/2023) NO SETOR DE SERVIÇOS

Gabriely Silva de Freitas¹ (Unisecal)
Guillermo Gallardo ² (Unisecal)

Resumo: O presente trabalho tem como objetivo analisar as mudanças estruturais trazidas pela Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com foco nos impactos para o setor de prestação de serviços. A pesquisa aborda os fundamentos do sistema tributário brasileiro e os princípios da reforma, que buscam simplificação, eficiência e redução de distorções como a cumulatividade e a guerra fiscal. A principal transformação ocorre com a extinção de quatro tributos: ICMS e ISS, PIS, Cofins e a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços e o Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, que substituirá o ICMS e ISS, este de competência municipal e responsável por grande parte da arrecadação dos municípios. A adoção do modelo IVA, com base ampla de incidência, não cumulatividade e tributação no destino, promovendo uma ruptura com o modelo anterior.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Imposto sobre Serviços. Imposto sobre Bens e Serviços.

LEGAL IMPLICATIONS OF THE TAX REFORM (EC 132/2023) IN THE SERVICES SECTOR

Abstract: This paper aims to analyze the structural changes brought by the Tax Reform established by Constitutional Amendment No. 132/2023, with a focus on its impacts on the service sector. The research addresses the foundations of the Brazilian tax system and the principles of the reform, which seek simplification, efficiency, and the reduction of distortions such as tax cascading and the fiscal war. The main transformation lies in the extinction of four taxes: ICMS, ISS, PIS, and Cofins, and the creation of the Contribution on Goods and Services (CBS) and the Tax on Goods and Services (IBS), under shared jurisdiction of States, Municipalities, and the Federal District. These will replace the ICMS and ISS—previously under state and municipal competence, respectively, and essential to local revenue. The adoption of the IVA model, with a broad tax base, non-cumulative mechanism, and destination-based taxation, marks a rupture with the previous system.

Keywords: Tax Reform. Service Tax. Tax on Goods and Services

1 INTRODUÇÃO

Este presente trabalho, teve como objetivo principal a análise sobre as mudanças jurídicas previstas para o setor de prestação de serviços no Brasil, com o advento da Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Como objetivos específicos, buscou-se abordar os conceitos fundamentais do sistema tributário brasileiro, bem como os princípios norteadores da reforma tributária e suas motivações.

A justificativa desta pesquisa, se sobrechegou como uma instigação pessoal, durante aulas ministradas no segundo semestre de 2024, na graduação de direito, onde estimou-se reflexão sobre a Emenda Constitucional nº 132/2023, que instaurou a chamada Reforma

¹ Acadêmica do 9º Período do Curso de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Santa Amélia (Unisecal) – e-mail: gabysilvade Freitas123@gmail.com

² Esp. Em Direito Empresarial pela PUC- RS – e-mail: contato@ggh.adv.br.

Tributária sobre o consumo, que baseia-se na implementação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que possui como característica três novos impostos: Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto Seletivo (IS), ambos de competência da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre: Estados, Municípios e Distrito Federal.

A implementação no IBS, objeto de estudo neste trabalho, representa a extinção de dois importantes impostos: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), e o Imposto sobre Serviços (ISS), sendo este de competência municipal e responsável pela maior parte da receita tributária dos municípios.

Como metodologia de estudo realizamos abordagens qualitativa de caráter exploratório, visando a análise das mudanças previstas com a extinção gradual do ISS e a implementação do IBS, seus princípios norteadores como: não cumulatividade plena, base ampla de incidência, tributação no destino e sua competência que deixa de ser municipal com o ISS e passa a ser compartilhada. Para alcançar este fim, buscamos fontes como a legislação, Súmulas, livros e artigos científicos publicados entre os anos de 2010 à 2025, tivemos como principais autores: Machado; Paulsen; Cavalcanti; Harada; Guerra, dentre outros que deram todo aporte teórico, com a presente pesquisa bibliográfica.

A estruturação deste trabalho ocorreu da seguinte forma: no Capítulo 2, foi apresentada uma breve abordagem sobre a fundamentação da tributação no Brasil, com o objetivo de proporcionar ao leitor uma compreensão inicial sobre o tema. Em seguida, para facilitar a familiarização com o objeto de estudo, a leitura foi dividida nos Capítulos 3 e 4, que trataram, de forma individualizada, da tributação no setor de serviços e das diretrizes da Reforma Tributária. Já nos Capítulos 5 a 7, foram expostos os principais pontos de destaque da Reforma, bem como as inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 214/2025, que consolidou o novo sistema tributário. Por fim, o trabalho foi encerrado com as considerações finais.

2 FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A tributação no Brasil, está intrinsicamente ligada com os preceitos constitucionais que disciplinam o modo de expressão do direito tributário, bem como a estruturação jurídica, limites para criação, modificação e aplicação dos tributos. Segundo Harada (2023, p.171): “[...] o fenômeno tributário, passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo direito. Podendo ser exigido através de relação jurídica entre Estado e o súdito contribuinte, a qual, resulta exclusivamente da lei [...]”, pois o direito tributário estabelece o vínculo jurídico entre o Estado, que possui o poder de exigir tributos, e as pessoas sob sua jurisdição, que têm o

dever de pagá-los. O sistema tributário é regulamentado principalmente pela Constituição Federal de 1988, que normatiza as competências tributárias entre os entes federativos, além de estabelecer os princípios que devem reger a relação entre Estado e contribuinte (Harada, 2023).

2.1 CONCEITOS GERAIS DE TRIBUTOS

A conceituação dos tributos neste trabalho se faz necessária para estabelecer uma base teórica que permita compreender as mudanças propostas pela Emenda Constitucional 132/2023. De acordo com Machado (2010, p.70): “[...] podemos dizer que em nosso sistema tributário temos, então cinco espécies de tributos a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhorias, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios”. A definição de tributo, foi regulamentada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, determinando que tributos, são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado deve exigir de seus contribuintes.

O imposto, tem definição em lei “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (Código Tributário Nacional, artigo 16), previsto também no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal, sendo uma de suas características a não vinculação de contraprestação direta do Estado ao contribuinte. De acordo com Harada o (2023, p.178) “[...] fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza particular, respeitada a capacidade contributiva deste [...]”, sendo possível compreender que os impostos, levam em consideração uma situação jurídica, na qual o contribuinte se encontre, mas não uma atuação estatal.

A taxa, por sua vez são tributos justamente vinculados à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, ou ao exercício do poder de polícia/ fiscalização, bem como taxas de serviços, prevista no artigo 145, inciso II, da Constituição Federal e descrita no artigo 77 do Código Tributário Nacional.

A contribuição de melhoria, segundo Machado (2010, p. 476) “[...] é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrentes de obra pública”. Previsto no inciso III, do artigo 145, da Constituição Federal, discorre sobre atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte e à realização de obra pública.

Os empréstimos compulsórios estão previstos no artigo 148, da Carta Magna de 1988, sendo autorizados somente em circunstâncias de natureza extraordinária, como por exemplo calamidade pública. Nesses casos o investimento público leva em consideração o caráter

urgente e o relevante interesse nacional, devendo ser observado o princípio da anterioridade, sendo competência da União instituí-lo, mediante lei complementar (Machado, 2010).

As contribuições sociais, tem destinação específica, sendo chamado de tributos dos afetados, instituído com fundamento nos artigos 149 e 195 da Constituição.

Portanto, o conceito de tributo adotado neste trabalho é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” art. 3º do Código Tributário Nacional.

Compreender o conceito de tributo é essencial para a adequada interpretação dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional. Isso porque tais princípios só podem ser aplicados se estiver clara a natureza jurídica do tributo, ao reconhecer que se trata de uma prestação pecuniária compulsória instituída por lei, torna-se possível compreender os limites impostos ao Estado no exercício de poder tributar.

Os princípios constitucionais tributários, estabelecem diretrizes e limitações ao poder de tributar, garantindo justiça na relação entre Estado e contribuinte. A legalidade tributária, normatizada nos artigos 150, inciso I, da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional, impede que seus tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei (Machado, 2010).

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

De maneira essencial, o sistema tributário de determinado país carrega o fardo de ser um instrumento indispensável para o seu desenvolvimento (Harzheim, 2023). mecanismo este do Estado de Direito, que deveria ser utilizado para realizar seus fins sociais (Machado, 2010).

Historicamente, de acordo com Harzheim (2023, p. 3) “[...] o sistema tributário nacional foi instaurado em 1966, durante os anos de chumbo da ditadura militar, sendo idealizado de modo a comportar as condições e o contexto da época”. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, marcando o encerramento do regime militar, se sobrechegou a necessidade de promover mudanças que acompanhassem o desenvolvimento industrial e social da época.

No entanto, este regime fiscal se tornou oneroso e insustentável, de acordo com Machado, (2010, p.30) “[...] a carga tributária não pode se tornar pesada ao ponto de desanimar a iniciativa privada”. Lamentavelmente este fato ocorre no Brasil, visto que além da grande

incidência de tributos, os mesmos são calculados de acordo com alíquotas, que por sua vez são elevadas.

Além da crescente carga tributária, Machado (2010, p. 31), aponta que “[...] a cada dia se eleva um tributo ou se cria um novo e a arrecadação, assim tem batido sucessivos recordes”. Mas em detrimento de muitos, esses valores não são devidamente convertidos em serviços públicos sociais, dos quais a população carece. Deslumbrada a complexibilidade deste sistema, sua aparente ineficácia na desburocratização desses conflitos, reflete na dificuldade das empresas e a sociedade em cumprir com suas obrigações tributárias.

Para Felipe Guerra, a necessidade de uma Reforma Tributária se sobrechegou para alcançar a simplificação, eficiência e equidade do sistema tributário, neste contexto a aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45-A de 2019 no Congresso Nacional e posteriormente a promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, iniciou-se um processo de reestruturação do sistema tributário brasileiro, com a proposta de unificar a tributação sobre o consumo (Guerra, 2025).

2.3 PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

De acordo com Cavalcanti, a Emenda Constitucional 132/2025, implantou princípios no Sistema Constitucional Tributário, ao conceituar como critério de tributação os seguintes requisitos: **neutralidade, não cumulatividade plena, base ampla de incidência e tributação no destino**, com o escopo em promover a simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação (Cavalcanti, 2025).

O princípio da **não cumulatividade plena**, admite que o imposto coberto nas fases antecedentes da cadeia produtiva seja subtraído (creditado) na fase consequente, impedindo consequências cumulativas, ou em cascata de imposto sobre imposto (Cavalcanti, 2025), técnica fiscal utilizada para compensar “o que for devido em cada operação “[...] com o montante cobrado nas anteriores” (art. 155, § 2º, I, CF). A implementação da EC 132/2023, situa o modelo IVA de tributação, que por sua vez possui uma **base ampla de incidência**: não incide apenas sobre bens materiais, além disso sobre serviços e direitos, inclusive bens intangíveis (licenças de uso, *softwares* e *streaming*), denotando que qualquer operação de circulação econômica pode ser tributada (Cavalcanti, 2025).

A LC 214/2025, em seu artigo 2º, dispõe sobre a **neutralidade** com o objetivo de a tributação não interferir nas escolhas econômicas dos agentes: “[...] O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer

as decisões de consumo e de organização da atividade econômica”. Desta forma, o sistema tributário, precisa ser estruturado com o contorno que os indivíduos escolham seus serviços pelos critérios do mercado, não apenas por ser menos tributado (Cavalcanti, 2025).

Neste sentido, Felipe Guerra (2024), discorre que a EC 132/2023 tem como objetivo principal a unificação dos tributos de consumo, bem como erradicar a complexidade de tributações fragmentadas e eliminar a prática de “guerra fiscal”, proporcionando equitatividade entre os Entes Federativos. A **tributação no destino**, de acordo com Cavalcanti é necessária precisamente para acabar com a “guerra fiscal”, que seria o oferecimento de benefícios cedidos pelos estados, para atrair instalação das empresas, mesmo que os produtos sejam consumidos em outro estado, isto ocorre na tributação na origem (Cavalcanti, 2025).

Para tributação no destino, toda arrecadação vai para estado ou município onde o consumidor está e onde o bem ou serviço é consumido, nas palavras de Cavalcanti: “O deslocamento para tributação no destino visa criar um sistema justo e equilibrado, no qual o tributo é destinado ao local onde o bem ou serviço é consumido, e não onde é produzido [...]”. Neste âmbito, Felipe Guerra descreve o fim da “guerra fiscal”, como um passo importante para a competitividade mais justa entre estados e municípios.

3 TRIBUTAÇÃO NO SETOR DE SERVIÇOS

O prestador de serviços é definido como aquele que realiza uma atividade econômica com intuito de atender as necessidades específicas de seus clientes, utilizando conhecimento técnico, ou habilidades específicas. Segundo Harada (2023, p. 112) o setor de serviços é caracterizado pela “[...] ausência de tangibilidade no produto entregue, sendo a prestação uma obrigação de fazer em que o resultado final é intangível”. Conceito vastamente utilizado para diferenciar o setor de serviços, de outras atividades econômicas, como a indústria e comércio.

O setor de serviços no Brasil enfrenta desafios significativos, devido à complexidade do sistema tributário. A multiplicidade de tributos e a diversidade de legislações municipais, tornam o cumprimento das obrigações fiscais uma tarefa onerosa e passível de erros. De acordo com Harada (2023, p.148) “[...] a falta de uniformidade na aplicação do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), entre municípios gera insegurança jurídica para os prestadores de serviços, dificultando o planejamento tributário”. Essa situação pode levar a disputas judiciais.

Conflitos de competência entre entes federativos, também tem alta incidência, pois, “[...] a falta de critérios claros para definir a competência tributária tem levado a um elevado

número de litígios fiscais no setor de serviços [...]” (Harada, 2023, p. 153) gerando insegurança jurídica, uma vez que as empresas ficam incertas quanto ao tributo correto a ser recolhido, fato que gera autuações fiscais.

3.1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

Outorgado através do artigo 156, III, da Constituição Federal, como competência dos Municípios, a instituição sobre “Serviços de qualquer natureza, não apresentados no artigo 155, II, CF, definidos em lei complementar”. A lei complementar em questão é a nº 116/2003.

A conceituação do chamado ISS, diante do termo de serviços de qualquer natureza é indispensável quando se trata de determinar a base econômica dada à tributação. De acordo com Barreto (2009, p. 64) “[...] serviço é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”. Para ser tributado a título de ISS, a realização desta atividade em benefício de terceiros, deve se configurar como objeto próprio do negócio jurídico, obtendo caráter oneroso, com a devida prestação. De acordo com o artigo 3º, da lei complementar nº 116/2003, considera-se que o serviço foi prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta deste estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto quando indicado o local devido.

Paulsen ressalta a possibilidade de serviços que não incidem carga tributária do ISS, “Note-se que o próprio art. 156, III, afasta aqueles serviços cuja tributação compete aos Estados a título de ICMS: os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.” Não somente nessas situações, como também mencionado no artigo 50, VI, *a*, e §§ 2º e 3º, da Constituição, que prevê imunidade aos serviços públicos típicos, prestados por entes políticos, autarquias ou fundações públicas onde as normas não se aplicam a empreendimentos privados. Segundo Paulsen (2018, p.378 e 379) “[...] não se incide ISS na exportação de serviços, nas prestações de serviços com relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselhos consultivos”.

Referente a funcionalidade deste tributo, Machado (2010, p. 423) traz que “[...] predominantemente a função do ISS é fiscal. Sendo fonte importante da receita tributária dos municípios”. Segundo dados do Anuário Multicidades, Finanças dos Municípios do Brasil, publicação realizada pela FNP em sua 20ª edição, o ISS corresponde 44,4% da receita bruta tributária própria dos municípios com mais de 500 mil habitantes. Seu fato gerador, por sua vez está relacionado aos termos do artigo 156, III, da Carta Magna, onde estabelece que os serviços

de qualquer natureza, não englobados na competência tributária estadual, devem ser descritos por lei ordinária do Município.

Carvalho (2007, 56/65), ensina que “A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que definitivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se [...]”. Como toda lista taxativa, somente podem ser tributados os serviços descritos na Lei Complementar nº 116/03, neste sentido o STF discorreu em sua Súmula Vinculante 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS sobre as operações de locação de bens móveis”. De acordo com Machado, (2025, p. 437) “[...] Ocorre que nem todas as atividades descritas na referida Lista constituem serviço, e, assim, não podem ser tributadas”, Machado ensina que por este motivo, não incide ISS sobre a locação de bens móveis. O autor ressalta que o fato gerador do ISS, não é a contraprestação, mas sim a prestação do serviço em si, desta forma possui como consequência de ordem prática a base de cálculo.

3.2 ALÍQUOTAS

Os municípios possuem autonomia para definir as alíquotas do ISS, porém a União estabelece os limites mínimos e máximos por meio de lei complementar, conforme artigo 156, § 3º, inciso I, da Constituição Federal. De acordo com o artigo 8º da lei complementar nº 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5%. Já a alíquota mínima, segundo artigo 88 do ADCT (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 12.6.2002), é de 2%.

3.3 BASE DE CÁLCULO

Para Leandro Paulsen, o art. 64, I, do CTN, estabelece expressamente a conceituação de base de cálculo é “o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros”. Mencionando também os contratos de abertura de crédito, quando “não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário”, “a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação” (Paulsen, 2022, p. 838).

Conforme redação expressa do artigo 7º, da Lei Complementar nº 116/2003, base de cálculo “é o preço do serviço”, para o estudo deste mecanismo sobre o ISS, Machado (2010, p.427) diz que: “[...] deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Em se tratando de prestação de serviços sob forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o

imposto é fixo”. Deste modo entende-se que quando o serviço é prestado por pessoa física, o imposto é fixo, sem depender do valor recebido ou de outros fatores “[...] podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração” (Machado, 2010, p.427).

Nestes casos, em que o imposto não tem variação, não se aplica a ideia de alíquota e base de cálculo. Já quando o serviço é prestado por empresas, o ISS é proporcional ao preço cobrado, tendo como base de cálculo a receita obtida com os serviços tributáveis.

As impropriedades do ISS, estão descritas no artigo 9º, § 1º, do Decreto- Lei 406/1968, Machado (2025, p.440), discorre que é impróprio falar sobre alíquota e base de cálculo, uma vez que não há o que calcular. No entanto quando se trata de serviços prestados por empresas, o mesmo ensina que este imposto é proporcional e sua base de cálculo é mensurada através do preço do serviço.

Machado (2025, p. 441), ensina que nos casos de prestação de serviços que envolvam fornecimento de mercadoria, o imposto a ser aplicado é Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS, “[...] o valor da operação é deduzido e o preço das mercadorias que serviu de base de cálculo do imposto estadual”. Observa-se a importância de distinguir o ISS do ICMS, uma vez que quando há fornecimento de mercadoria em uma prestação de serviço, se incide o ICMS e o valor que corresponde ao preço desta mercadoria deve ser excluído da base de cálculo do ISS e essa distinção ocorre de acordo com Machado (2025, p.441), justamente pela competência tributária, onde o município não tem competência para tributar sobre um imposto estadual, neste caso ICMS.

3.4 CONTRIBUINTE

O artigo 5º, da Lei Complementar 116/2003, descreve o contribuinte do ISS como “prestador de serviços”. Segundo Machado (2025, p. 442), “Não constitui fato gerador do ISS a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, sócios-gerentes e gerentes- delegados. [...]”, este trecho é salvo aguardo pela Lei complementar 116/2003, em seu artigo 2º, II, onde entende-se que esses empregados mencionados não são contribuintes do ISS, sendo supracitados em norma explícita de não incidência tributária. Neste âmbito, Machado descreve as dissimilaridades entre o trabalhador autônomo, que é contribuinte, do trabalhador avulso, que não contribui com o ISS.

O trabalhador autônomo, de acordo com Machado (2025, p.443) “presta serviços por conta própria”, desempenha suas atividades, sem subordinação hierárquica, prestando o seu serviço com maior liberdade, uma vez que sua atuação pode ser de forma contínua ou eventual. O trabalhador avulso, segundo o Machado (2025, p.443), presta serviços com a intermediação de sindicatos, ou de acordo com regras previstas em legislação própria. Machado (2025, p.443), diz que “[...] presta serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracterizar-se como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço prestado”. Observa-se que mesmo não havendo vínculo empregatício, este trabalhador atua em condições semelhantes às de um empregado, porém seus serviços são determinados por períodos, demandas, sem Continuidade. Segundo Machado, alguns municípios em conformidade com o artigo 128, do Código Tributário Nacional, existe um amparo para as prefeituras instituírem a figura do “Responsável Tributário”, Machado (2025, p. 443) discorre sobre esta atribuição “[...] às pessoas para as quais sejam prestados serviços o dever de fazer a retenção e o recolhimento do ISS”. No entanto, o mesmo faz críticas a esta figura do “Responsável Tributário”, uma vez que os trabalhadores avulsos por prestarem serviços em caráter eventual, sua atividade nem sempre configura fato gerador.

Segundo a Lei Complementar 116/2003, artigo 6º, § 1º os responsáveis tributários: “estão obrigados ao recolhimento integral dos impostos devido, multa e acréscimos legais, independente de ter sido efetuada a sua retenção na fonte”, entende-se que deve ser feito o recolhimento integral do ISS, com o acréscimo de encargos legais, mesmo que já tenha sido realizado o pagamento. Machado (2025, p. 444), discorre sobre a lei municipal e a atribuição do tomador de serviços: “[...] a responsabilidade pelo ISS correspondente, deve excluir dessa responsabilidade o prestador de serviços”. Razão que o mesmo explica como clara, visto que não é plausível que o contribuinte já tendo sofrido o desconto do imposto no valor pago pelo serviço, continue sendo considerado responsável pelo encargo.

Nestas circunstâncias, Machado (2025, p. 444) discorre que existem três espécies de contribuintes: “(a) o prestador de serviços; (b) a pessoa jurídica, na qual o serviço é tratado como mercadoria e o imposto é calculado sobre a receita bruta; e (c) a sociedade de profissionais, que, embora seja pessoa jurídica, paga imposto em valor fixo multiplicado pelo número de sócios”, o trecho analisado ilustra a complexidade em classificar esses contribuintes.

3.5 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO ISS

Lançamento tributário é o ato administrativo pelo qual a autoridade fiscal verifica a ocorrência do fato gerador e determina o valor do tributo a ser pago (Machado, 2025, p. 191). O lançamento do ISS, em regra de acordo com artigo 150, do Código Tributário Nacional, deve ser feito por homologação, lançamento este nas palavras de Machado (2025, p. 197) “[...] é aquele que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui sujeito passivo o dever de fazer apuração do valor devido e antecipar o respectivo pagamento [...]”, em outras palavras o contribuinte declara o valor do tributo devido e efetua o pagamento. Posteriormente o fisco faz a homologação desta declaração.

Evidentemente, o lançamento pode ocorrer por ofício, nesta modalidade a iniciativa advém da autoridade administrativa. Machado diz que “[...] são lançamentos de ofício todos aqueles que começam com lavratura de auto de infração” (Machado, 2025, p.196) e nestes casos o fisco realiza o lançamento sem a participação do contribuinte, quando identificado irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias.

Com o advento da Reforma Tributária, instituída a efeito da Emenda Constitucional 132/2023, o ISS será gradualmente extinto até 2033 e substituído pelo Imposto Sobre Bens e Serviços- IBS, segundo artigo 156-A do texto constitucional, este novo tributo seria de competência “compartilhada” entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

4. DIRETRIZES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

No dia 20 de dezembro de 2023, sob liderança do Deputado Aguinaldo Ribeiro, na Câmara de Deputados foi promovida a Emenda Constitucional 132/2023, que dispõe sobre a Reforma Tributária sobre o consumo, segundo Cavalcanti (2025, p.11), “EC 132/2023 indica a centralidade da matriz tributária sobre o consumo nas significativas mudanças ocorridas, porém compreende numerosas outras perspectivas, como repartição financeira da receita pública, incluindo a organização das finanças das unidades da Federação”. Sobrechegando a necessidade em criar órgãos responsáveis pela distribuição de recursos entre Estados, Municípios e distrito Federal.

De acordo com Cavalcanti (2025), a Emenda Constitucional nº 132/2023 vislumbrou princípios Constitucionais como: neutralidade, não cumulatividade plena, base ampla de incidência, tributação no destino, como diretrizes norteadoras do Sistema Tributário Nacional, visão a promoção da simplicidade, transparência e justiça tributária.

4.1 SIMPLICIDADE FISCAL

A simplicidade tributária possui duas perspectivas, a primeira almeja construir um sistema de fácil entendimento e a segunda propõe redução na quantidade de leis. De acordo com Cavalcanti (2025, p.17) “A abundância de regras fiscais, que muitas vezes não se comunicam, nem mesmo se convergem entre si, impõe uma enorme dificuldade de compreensão e de cumprimento [...]”, entende-se que a partir de linguagem mais clara e a redução de obrigações fiscais complexas, seja possível facilitar o cumprimento de tributos.

4.2 TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA

O princípio da transparência fiscal, surgiu com o advento da Emenda Constitucional 132/2023, no entanto pode ser observado no artigo 150, § 5º da Constituição Federal “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”, observa-se este princípio na indicação e discriminação dos tributos nos documentos fiscais. Cavalcanti (2025, p.21), entende que a transparência fiscal está intrinsicamente ligada com a redução da evasão fiscal “[...] haja vista que contribuintes conscientes e informados tenderem a voluntariamente cumprir com as obrigações de natureza tributária; melhoria na gestão pública, pois a transparência incentiva a adoção de modelos de gerenciamento mais eficientes [...]”. Deste modo, as leis tributárias têm o intuito de ser claras e acessíveis ao público, possibilitando a tomada de conhecimento pelo contribuinte.

4.3 PRINCÍPIO DA JUSTIÇA E A ATENUAÇÃO DOS EFEITOS REGRESSIVOS

A Emenda Constitucional, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional promover a justiça fiscal, bem como mitigar os efeitos regressivos dos tributos, de acordo com Cavalcanti (2025, p.22), “[...] impõe ao legislador que seja garantida a distribuição da carga tributária de forma mais equitativa, em respeito, à capacidade econômica, de modo que os mais vulneráveis sejam protegidos e não haja pressão sobre preços de produtos e serviços consumidos pelos menos favorecidos”. Desta forma a Emenda Constitucional 132/2023, ao discorrer sobre “[...] as alterações na legislação tributária buscaram atenuar efeitos regressivos [...]”, descreve que esta reforma tributária, traz regulamentado em emenda própria, dispositivos com intuito de reduzir a regressividade na tributação.

4.4 PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO FISCAL

Cavalcanti (2025, p. 26), ensina que a Emenda Constitucional 132/2023, elevou a cooperação à condição de princípio constitucional, quando elenca a colaboração entre os órgãos governamentais de fiscalização e diferentes competências tributárias, com o intuito de compartilhar informações entre si, propondo harmonia nas normas tributárias, “[...] essencial para a construção de um ambiente econômico estável e seguro, com estímulo aos investimentos e a garantia de uma distribuição equitativa da carga tributária entre a sociedade.” A Reforma Tributária pela Emenda Constitucional, 132/2023 antevê a concretização do Comitê Gestor, órgão responsável por classificar funções do IBS, compartilhando informações com a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Cavalcanti, 2025).

É necessário que ocorra a cooperação também entre os contribuintes, sendo possível garantir o correto cumprimento das obrigações tributárias. De acordo com Cavalcanti (2025, p.27), em regimes como o IVA (Imposto sobre Valor Agregado), o imposto pago nas aquisições pode ser creditado pelo comprador. Para a operação ocorrer de maneira correta, é necessário que o imposto tenha sido recolhido corretamente pelo fornecedor.

Segundo Cavalcanti (2025, p.31), as principais alterações promovidas pela Reforma, são a extinção de quatro tributos (PIS, COFINS, ICMS e ISS), e a criação de três novos: a Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, e Imposto sobre bens e Serviços - IBS, o IPI será substituído pelo Imposto Seletivo.

QUADRO 1- Competência do IBS

COMPETÊNCIA: Estados, Municípios e Distrito Federal	
ICMS	IBS
ISS	

Fonte: CAVALCANTI, Eduardo Muniz. **Tributação Sobre o Consumo: CBS, IBS E IMPOSTO SELETIVO**. 1. Ed. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

QUADRO 2- Competência CBS e Imposto Seletivo

COMPETÊNCIA: UNIÃO	
PIS	CBS
COFINS	
IPI	Imposto Seletivo

Fonte: CAVALCANTI, Eduardo Muniz. **Tributação Sobre o Consumo: CBS, IBS E IMPOSTO SELETIVO**. 1. Ed. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

Nos termos do artigo 156- A, da Constituição Federal, serão substituídos por um Imposto Sobre Bens e Serviços- IBS, os dois impostos de competência dos Estados, Distrito

Federal e Municípios (ICMS e ISS), de acordo com Machado (2025, p. 445), “seria um tributo de competência “compartilhada” entre União, Distrito Federal e Municípios”. Possuindo em comum a base de cálculo e outros elementos de incidência.

5. IVA DUAL: IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS- IBS

Segundo Cavalcanti (2025, p.93), sistemática de tributação de Imposto sobre Valor Agregado- IVA, trata-se da substituição dos tributos: ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, pela implementação do IBS e CBS, com a EC 132/2023, por esta razão sua nomenclatura ficou IVA DUAL. Com o intuito de garantir novos critérios como: tributação no destino, neutralidade, não cumulatividade plena, base ampla de incidência.

De acordo com o artigo 114º, do Código Tributário Nacional “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Podendo ser afirmado que o fato gerador é o evento que, ao ocorrer gera tributação. Segundo Cavalcanti (2025, p.86) “A ideia de um IVA DUAL consagrada pela Reforma Tributária sobre o Consumo tem propósito de estabelecer duas incidências tributárias de mesmo fato gerador, o IBS e a CBS”.

O mesmo fato gerador, abrangendo diferentes operações de bens e serviços, a incidência da contribuição fica sob responsabilidade da União e o imposto de competência do destino, para fins de incidência do IBS e da CBS, o artigo 4º da Lei Complementar 214/2025 dispõe sobre: “qualquer fornecimento com contraprestação é considerado como operação onerosa com bens ou serviços”, sendo possível vislumbrar operações que antes eram inconstitucionais, como a Súmula Vinculante 31 “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza- ISS, sobre operações de locação de imóveis”. Operação esta, que passa a configurar fato gerador de IBS e CBS, assim como: a alienação, compra e venda, troca ou permuta, licenciamento, concessão, cessão, mútuo, doação com contraprestação em benefício do doador, instituição onerosa de direitos reais e arrendamento (artigo 4º, § 2º LC 214/2025).

De acordo com Felipe Guerra (p.11-12, 2024), o IBS é instituído pelo art.156- A da EC 132/2023 e possui as seguintes características:

- I- incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
- II- incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

- III- não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço;
- IV- terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, exceto em relação à alíquota, que será definida por cada ente federativo;
- V- cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;
- VI- a alíquota fixada pelo ente federativo será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição Federal;
- VII- será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;
- VIII- será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;
- IX- não integrará sua própria base de cálculo nem a dos demais tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição;
- X- não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;
- XI- não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
- XII- resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;
- XIII- sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

Nas palavras de Guerra, o IBS é regido pelo princípio da neutralidade, onde incide suas operações sobre bens materiais ou imateriais, serviços ou importações. Mesmo com a competência compartilhada, cada Ente Federativo fixará sua alíquota, respeitando a legislação que é única em todo país. O imposto IBS, não integrará sua própria base de cálculo nem de outros tributos, uma vez que possui caráter não cumulativo (Guerra, 2024).

5.1 NÃO CUMULATIVIDADE DO IBS

Com a Emenda Constitucional 132/2023, se sobrechegou a possibilidade da não cumulatividade, segundo Cavalcanti (2025, p.102): “[...] a fim de assegurar que os valores correspondentes aos tributos pagos nas etapas anteriores da cadeia sejam integralmente compensados na etapa subsequente [...]” e desse modo consiga evitar “[...] a incidência repetida de tributos ao longo das operações. Dando sequência à análise do novo regime, Machado (2025, p.446), “[...] denominou está dinâmica de “sistema do crédito financeiro” onde os tributos pagos nas etapas anteriores não forem totalmente compensados na fase seguinte, onde o contribuinte terá direito a um valor a receber (crédito)”. Em consonância com essa abordagem Cavalcanti (2025), indica como regra que a incidência do valor do IBS “[...] incide sobre determinada operação corresponderá ao crédito a ser abatido na apuração do montante devido na operação

subsequente. O aproveitamento desses créditos poderá ficar condicionado à verificação de efetivo pagamento dos valores na etapa anterior.

No caso do IBS, Machado (2025, p. 446): “[...] destaca, que o valor arrecadado será administrado pelo “Comitê Gestor”, órgão criado pela LC 214/2025, com o intuito de regulamentação e arrecadação do IBS, somente após essa retenção, o produto arrecadado será repassado para os Estados, Municípios e Distrito Federal.

Os artigos 47 a 56, da LC 214/2025, discorrem sobre a não cumulatividade do IBS e da CBS, com o objetivo de coibir a incidência em cascata dos tributos ao longo da cadeia produtiva, possibilitando que o contribuinte tenha conhecimento sobre os valores que foram pagos anteriormente e assim possa recolher somente o tributo adicionada em cada etapa. (Cavalcanti, p.152).

De acordo com Machado (2025, p.446), o Comitê Gestor pode funcionar como: “[...] um grande órgão assemelhado à Receita Federal, só com a participação dos entes subnacionais, contando inclusive com a colaboração, sob sua coordenação, de suas respectivas administrações tributárias”. Este dispositivo visa assegurar a apuração dos créditos tributários recolhidos, para que a distribuição ocorra de maneira correta.

5.2 OPERACIONALIZAÇÃO DO IBS

O art.59 da LC 214/2025, estabelece que deve ser realizado registro em cadastro de identificação única: pessoas físicas, jurídicas ou entidades sem personalidade jurídica, que estão sujeitos ao IBS. Segundo Cavalcanti (2025, p.105), esses dados serão reportados ao Comitê Gestor e compartilhados em um ambiente nacional de dados tributários. O art. 60, por sua vez dispõe sobre a obrigatoriedade do sujeito passivo do IBS, emitir a nota fiscal, com as informações presentes na nota tem caráter declaratório e apresenta a confissão dos valores devidos (Cavalcanti, 2025, p. 106). O cálculo dos tributos, ocorre com base na diferença entre valor do IBS e sua incidência sobre as operações realizadas (naquele determinado período), e o valor a ser compensado, “[...] O saldo positivo indica valor a ser pago, enquanto o saldo negativo representa o crédito, que pode ser ressarcido ou compensado” (Cavalcanti, 2025, p. 107).

5.3 FORMAS DE PAGAMENTO/ COMPENSAÇÃO DO IBS

A Lei Complementar 214/2025, discorre sobre modalidades de pagamento e recolhimento do IBS e da CBS.

A compensação com crédito, de acordo com Cavalcanti (2025, p. 150), é a sistematização de não cumulatividade, em que o contribuinte compensa seus créditos de tributos pagos em fases antecedentes a cadeia produtiva, conforme os artigos 47 a 56 da LC 214/2025.

O art. 29 da LC acima mencionada, estabelece o recolhimento dos tributos pelo contribuinte: ao final de cada período de apuração, o contribuinte deve recolher o valor correspondente ao saldo devedor. Na hipótese de pagamento em excesso: “[...] esse valor será devolvido em até três dias úteis, por outro lado o atraso no pagamento implica em multa diária de 0,33%, limitada a 20%, e a aplicação de juros de mora” (Cavalcanti, 2025, p.109). Ou seja, o valor é deduzido do total devido, caso o pagamento tenha sido antecipado e em casos de atrasos com mais de três dias úteis, está suscetível a incidência de multa diária.

Nas palavras de Cavalcanti (2025, p.109), o recolhimento por liquidação financeira (*split payment*), seria uma inovação no Sistema Tributário Brasileiro, prevista pela EC 132/2023 e regulamentado pelo art. 31, da LC 214/2025. “Permita-se que os prestadores de serviços de pagamento, ao processarem transações com base em arranjos eletrônicos, segreguem e recolham automaticamente aos Fiscos os valores devidos de IBS e CBS no momento da liquidação financeira”. Desta maneira o *split payment*, permite o pagamento automático dos tributos quando a transação financeira é feita.

O recolhimento pelo adquirente, previsto no art. 36 dispõe sobre os contribuintes regulares do recolhimento do IBS, de forma eletrônica, somente em casos de pagamento em dinheiro, não existe a possibilidade segregação automática dos tributos (Cavalcanti, 2025, p. 111). Nesses casos em que o pagamento ocorre em dinheiro: “[...] deve recolher o IBS e a CBS diretamente à Receita Federal e ao Comitê Gestor do IBS, por meio de uma guia de recolhimento ou outro meio oficial”. Ocorre quando o pagamento é feito de forma eletrônica como a transferência bancária (Cavalcanti, 2025, p.111).

Cavalcanti (2025, p. 111), define que: “também se aplicam ao recolhimento dos tributos aqueles a quem a LC 214/2025 atribua a condição de responsável, ou seja terceiros designados como responsáveis pelo recolhimento do IBS e CBS”. Entende-se que é aplicável quando a lei determina que outra pessoa (que não o contribuinte de direito), seja responsável por recolher o tributo.

5.4 CASHBACK: DEVOLUÇÃO DE IBS

Para Carvalho (2025, p.18), *Cashback* se trata de um mecanismo de devolução de tributos, enunciado pela lei complementar n 214/2025, com a intenção de favorecer famílias

inscritas no Cadastro Único (CadÚnico), programa social que abrande famílias onde a renda per capita é de até meio salário-mínimo. Benefício concedido para residentes em território nacional, possuidor de CPF ativo, em compras realizadas por qualquer membro da família.

Implementação prevista a partir de 2029 para o IBS, abrangendo itens essenciais, como água, esgoto, gás natural, energia elétrica e telecomunicação, podendo alcançar a devolução de até 100% da CBS e 20% IBS (Carvalho p.18, 2025).

6. ALÍQUOTAS- IBS E CBS

Cavalcanti discorre sobre duas hipóteses onde as alíquotas do CBS e IBS, podem ser diminuídas a zero: quando versar de compras governamentais e produtos que fazem parte da cesta básica (Cavalcanti, 2025).

A LC 214/20225, em seus artigos 472 e 473, dispõe sobre aquisições de bens e serviços pela Administração Pública, nestes casos as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas uniformemente de acordo com a redução fixada pela legislação, segundo Cavalcanti (2025, p. 239-240), essa redução ocorrerá de forma gradual.

Para Carvalho (2025, p.18), a LC 214/2025 estabelece alíquotas reduzidas ou zeradas para itens essenciais:

- a) Cesta básica: alíquota zero, incluindo alimentos básicos e itens como fórmulas infantis e queijos diversos.
- b) Frutas, ovos e hortícolas: isenção total para produtos frescos, refrigerados ou congelados sem aditivos.
- c) Redução de 60%: aplicável a alimentos de amplo consumo (óleos vegetais, massas, sucos, etc.), produtos agropecuários in natura, defensivos agrícolas, vacinas veterinárias e serviços correlatos.

Ademais o art. 8º da EC 132/2023, descreve a Cesta Básica de alimentos nas palavras de Cavalcanti (2025, p.240), como: “[...] uma política pública voltada à proteção do direito social à alimentação e da diversidade regional e cultural da alimentação nacional [...]”. a zero incidência de alíquota nesses tributos, afasta a carga tributária na produção, circulação e no consumo desses produtos.

6.1 COMITÊ GESTOR DO IBS

A EC 132/2023 prevê o Comitê Gestor do IBS, estabelecendo sua composição em 27 membros que representam os Municípios e o distrito Federal, e 27 membros de um conjunto representando os Estados e o Distrito Federal, Cavalcanti (2025, p.247), menciona as seguintes competências:

- a) realizar a edição do regulamento único, bem como uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;
- b) promover a arrecadação do imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre os entes participantes;
- c) decidir o contencioso administrativo.

Portanto a função deste comitê consiste na aplicação harmônica das alíquotas, em assegurar a translucidez deste novo sistema tributário, bem como a função de supervisionar e apurar os saldos do IBS. A LC 214/2025, estabelece que a Receita Federal do Brasil pode trabalhar junto ao comitê, justamente para elaborar soluções administrativas desses tributos IBS e CBS. Para Cavalcanti (2025), a disposição dos recursos arrecadados pelo IBS e pela CBS é realizada por intermédio do Comitê Gestor, que teve como responsabilidade a centralização e compensação dos débitos, créditos e ressarcimentos dos contribuintes. A distribuição da receita aos entes federados (Estados, Municípios e Distrito Federal) ocorre de forma automática. A distribuição dos recursos do IBS, realizadas pelo Comitê Gestor, possui previsão na EC 132/2023, com o período de transição financeira calculado entre 2078 e 2097, o art. 131 da ADCT, dispõe sobre:

- a) de 2029 a 2077, haverá transição entre a distribuição atual da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios e a distribuição que resulta da reforma tributária.

O Comitê Gestor, segundo Cavalcanti (2025, p.260): “órgão de caráter nacional (não vinculado à União) e centralizador, poderá exercer, em caráter supletivo e subsidiário, com tríplice função [...]”, entre essas funções estão: “[...] a) legislação uniforme sobre a judicatura administrativa recursal, prestar orientação aos contribuintes sobre consultas e a prática de atos, bem como atuar como agente financeiro para controlar a arrecadação e repasse aos entes federados (Cavalcanti, p.260-261).

6.2 IMUNIDADES

Cavalcanti ensina, que a imunidade tributária é um mecanismo que limita o poder de tributar do Estado, com previsão legal na Constituição Federal, esta exclusão no campo de incidência tem o intuito de proteger valores considerados essências para sociedade, como por exemplo: liberdade religiosa, a educação, a assistência social e a democracia. Ao conceder imunidades a determinadas entidades e atividades, a Constituição pretende assegurar que certas e determinadas pessoas e setores possam exercer suas correspondentes atividades sem ônus de

tributações que poderiam comprometer o objeto social. Observa-se que a imunidade é um instrumento que impulsiona projetos constitucionais de interesse social (Cavalcanti, 2025).

6.3 ZONA FRANCA

Para Carvalho (2025, p.21), a Lei 214/2025, mantém benefícios para a Zona Franca de Manaus, garantindo isenção da CBS e do IBS na importação e nas operações internas, desde que respeitem a atividade produtiva efetiva, permanência mínima dos bens na empresa e restringindo certos itens como: armamentos, munições, bebidas de teor alcoólico, automóveis e derivados de óleo, segundo Carvalho esses itens não têm direito ao regime de favorecimento.

7. PERÍODO DE TRANSIÇÃO

Para Felipe Guerra, a transição promovida pela Reforma Tributária se estende de 2023 a 2033 e simboliza uma mudança profunda na organização fiscal do Brasil. O processo começou com a tramitação e aprovação da Emenda Constitucional nº 132, em 2023, pelo Congresso Nacional, que lançou os fundamentos para as transformações previstas (Guerra, p. 16, 2024).

Um passo decisivo ocorrerá em 2026, quando deverão ter início os testes relacionados às novas bases de incidência do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Dual, configurando uma mudança relevante no modelo atual. Nesse mesmo ano, as alíquotas do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) começarão a ser aplicadas, inicialmente em um total de 1% – sendo 0,9% referente à CBS e 0,1% ao IBS. O montante pago pelos contribuintes será compensado com valores de PIS e Cofins e, caso não existam, com outros tributos federais, assegurando uma transição justa e equilibrada para as empresas (Guerra, p. 16, 2024).

Em 2027, Cavalcanti menciona a extinção do PIS/COFINS, instituindo plenamente o CBS, no entanto o IBS em 2028 será corado a alíquota de 0,05% estadual, 0,05% municipal, visto que o CBS terá 0,1% de redução (Cavalcanti, p. 261, 2025). Para Guerra (2024) a extinção do PIS/COFINS, demonstra um avanço na simplificação do sistema tributário federal, reduzindo a complexidade e os encargos administrativos enfrentados pelas empresas.

Entre 2029 e 2032, ocorrerá uma diminuição progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS, ao mesmo tempo em que aumentará proporcionalmente a participação do IBS, permitindo uma adaptação gradual e menos impactante ao novo modelo. Por fim, a partir de 2033, o novo sistema tributário estará plenamente em vigor, marcando um momento histórico de

modernização. A expectativa é que essa reformulação traga mais eficiência, justiça e transparência ao regime fiscal brasileiro (Guerra, 2024).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que a Reforma Tributária, instituída pela Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma mudança estrutural significativa no sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. O presente estudo permitiu compreender que a proposta da reforma busca simplificar, tornar mais eficiente e menos burocrático o sistema, corrigindo distorções históricas, como a cumulatividade, a guerra fiscal e a falta de uniformidade entre os entes federativos.

No âmbito do setor de serviços, a extinção do ISS — tributo de competência municipal, responsável por relevante parcela da arrecadação dos municípios — para dar lugar ao IBS, de competência compartilhada, gera impactos consideráveis, especialmente na autonomia financeira municipal. A adoção do IVA com base ampla de incidência, tributação no destino e regras uniformes representa uma ruptura com o modelo anterior, que permitia mais flexibilidade aos municípios. A inovação, também pode ser visualizada na administração do IBS, constituída por um órgão denominado “Comitê Gestor”, com o plano de arrecadação e implementação deste imposto.

Neste contexto, as implicações jurídicas da Reforma Tributária são expressivas, uma vez que alteram diretamente o pacto federativo, redefinindo competências tributárias, sendo necessárias adequações legislativas nas esferas federais, estaduais e municipais. Ademais, cria-se um regime de administração e fiscalização tributária depende da atuação coordenada dos entes federativos.

Portanto, a Reforma Tributária traz avanços em termos de simplificação e transparência, mas também impõe desafios, principalmente quanto à adaptação dos entes federativos à nova repartição das receitas, exigindo acompanhamento atento dos seus efeitos práticos nos próximos anos.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.64.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 05 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo, Rideel, 2004, p.1.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 abr. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 08 abr. 2025.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019a. Altera o Sistema Tributário Nacional e providências.** Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=851CF79224882ECA44BC12D4A1E17B12.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019&.

CARVALHO JUNIOR, Roberto Camilo; et. al. **Regulamentação da Reforma Tributária (Lei Complementar nº 214/2025).** Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/ReformaTribut%C3%A1ria-Regulamentacao-1-parte.pdf>. Acesso em: 08 abr. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não- incidência do ISS sobre atividades de franquia (Franchising).** TET, 56/65, jul.- ago. 2007. Acesso em: 08 abr. 2025.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz. **Tributação Sobre o Consumo: CBS, IBS E IMPOSTO SELETIVO.** 1. Ed. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

CUNHA, Carlos Renato. Algumas palavras sobre a classificação das espécies tributárias. **Revista tributária e de finanças públicas**, v. 26, p. 71-88, 2019.

FROTA, Jorge Henrique Sousa. **Direito Tributário: Conceitos e questões comentadas em concursos de contabilidade.** Editora Independente, Fortaleza, 2019.

GUERRA, Fellipe. **Reforma tributária: o novo sistema tributário brasileiro/** Fellipe Guerra. — Brasília: Sistema CFC/CRCs, 2024. 23 p. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2024/07/reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 08 abr. 2025.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 29. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

HARZHEIM, Amanda. Reforma Tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional Nº 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v.161, (32), 2024. Disponível em: Reforma Tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional Nº 132/2023 | Revista Tributária e de Finanças Públicas. Acesso em: 08 abr. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 44.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2025.

MULTICIDADES. **Crescimento do setor de serviços continua impulsionando o ISS.** 2023. Disponível em: <https://multicidadesonline.com.br/receita/iss/>. Acesso em: 21. Jun. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.