

**XXXII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI SÃO PAULO - SP**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANA PAULA BASSO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita, Liane Francisca Hüning Pazinato, Antônio Carlos Diniz Murta – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-316-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Os Caminhos Da Internacionalização E O Futuro Do Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXXII Congresso Nacional do CONPEDI São Paulo - SP (4: 2025: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

XXXII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO PAULO - SP

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

APRESENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) tem a satisfação de anunciar a realização do seu XXXII Congresso Nacional, que ocorreu entre os dias 26, 27 e 28 de novembro de 2025, na cidade de São Paulo, tendo como instituição anfitriã a Universidade Presbiteriana Mackenzie. “Os caminhos da internacionalização e o futuro do Direito” — reflete os desafios e as oportunidades de um mundo em profunda transformação. A proposta é um convite à reflexão em um momento histórico marcado pela intensificação das interconexões globais — econômicas, políticas, culturais e tecnológicas — que tensionam as fronteiras tradicionais dos Estados e colocam o Direito diante de novas exigências e dilemas.

A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA, Liane Francisca Hüning Pazinato, Vinicius Ruas Duarte, Os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O PACTO FEDERATIVO: EQUILÍBRIO OU RECENTRALIZAÇÃO DO PODER FISCAL? Ane Caroline dos Santos. Os impactos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre o pacto federativo brasileiro, a partir da tensão entre uniformidade tributária e autonomia dos entes federados. Compreender até que ponto a

simplificação e padronização do sistema podem ocorrer sem comprometer a autonomia assegurada pela Constituição de 1988 a Estados e Municípios. A reforma representa apenas centralização ou se também oferece oportunidades de modernização administrativa e justiça social, além de objetivos específicos como examinar a trajetória histórica do federalismo fiscal, discutir os riscos da uniformidade excessiva e identificar potenciais efeitos da mudança legislativa. Os resultados indicam que a EC nº 132/2023 promove avanços relevantes em simplificação administrativa, transparência e redução da regressividade, mas também impõe limites à liberdade de Estados e Municípios na formulação de políticas próprias. A uniformidade deve ser entendida como mecanismo de coordenação e não de centralização absoluta, de modo que a efetividade da reforma dependerá da maneira de implementação e da preservação de espaços mínimos de autonomia local.

OS COSTUMES COMO FONTE DO DIREITO: UMA ANÁLISE FILOSÓFICA DOS COSTUMES E SUA INCAPACIDADE DE GERAR NORMAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO. Jorge Bezerra Ewerton Martins , Vinícius Vieira , Diogo de Almeida Viana dos Santos. A classificação dos costumes em sua valoração no campo jurídico, seja enquanto veículos introdutores de normas, seja enquanto normas já incorporadas ao ordenamento. Busca-se compreender em quais momentos e em que medida os costumes exercem influência sobre o direito positivo, atravessando a normatividade e condicionando sua eficácia. Parte-se da premissa de que há normas criadas para alterar ou suprimir costumes, assim como existem costumes capazes de transformar e ressignificar normas já estabelecidas. Tradicionalmente, a doutrina identifica os costumes como fontes do direito, porém o problema central da investigação reside em reavaliar essa condição à luz da teoria construtivista, especialmente no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico. Verificar se os costumes devem ser efetivamente considerados fontes do direito, analisando sua evolução histórica, sua posição na doutrina contemporânea e sua aplicação específica no direito tributário. Pretende-se, ainda, avaliar a relevância pragmática dos costumes no processo de criação normativa, examinando seu papel não apenas como elemento de conservação ou tradição, mas também como fator dinâmico de inovação jurídica.

JUSTIÇA FISCAL E EMOÇÕES: UM OLHAR SOBRE OS SENTIMENTOS DOS CONTRIBUINTES ANTE A TRIBUTAÇÃO. Tatiana Maria Guskow , Luciano Rosa Vicente , Liziane Paixao Silva Oliveira. O sujeito passivo tributário na qualidade de pessoa dotada de sentimentos, de modo a favorecer reflexões sobre políticas públicas de incentivo ao adimplemento tributário. Outrora, o paradigma da racionalidade humana, apartada de emoções, ensejou a elaboração de um sistema jurídico-tributário essencialmente punitivo, sendo a sanção o único mecanismo preventivo e repressivo do descumprimento das normas de conduta. Todavia, a inadimplência tributária no Brasil é elevada, beirando patamares de

30% dos valores devidos anualmente. Essa marca prejudica a idealizada justiça fiscal, pois os sujeitos pagadores pagam por si e por aqueles que se evadem. Se todos contribuíssem em suas proporções, os ônus poderiam ser reduzidos. Por meio de análise bibliográfica multidisciplinar, buscou-se identificar o processo mental de tomada de decisões sobre o cumprimento ou descumprimento de normas jurídicas, do que se inferiu a forte presença de sentimentos, sendo a culpa o gatilho propulsor da honestidade. Em uma ponderação de valores internos, o sentimento de culpa pode, porém, ser neutralizado por outros sentimentos decorrentes de experiências, percepções e emoções arquivadas na memória. O fortalecimento da moralidade tributária dos indivíduos poderia contribuir para mitigar sentimentos negativos e desenvolver sentimentos positivos, o que geraria uma relação mais próxima e respeitosa entre o Estado e os contribuintes, como forma de fomentar o adimplemento tributário e alcançar a justiça fiscal.

O CASHBACK DA REFORMA TRIBUTÁRIA E A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. Iriana Custodia Koch , Fabiano Pires Castagna. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se por sua complexidade e regressividade, onerando desproporcionalmente as famílias de baixa renda. A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao instituir o Imposto sobre Valor Agregado dual (IBS e CBS), elevou o mecanismo do cashback a instrumento constitucional de justiça fiscal. Este artigo analisa criticamente a Lei Complementar nº 214/2025, responsável por regulamentar a devolução de tributos sobre o consumo, sob a ótica dos princípios constitucionais tributários e dos objetivos fundamentais da República, como a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza. Avaliando a compatibilidade do modelo com os princípios constitucionais, seus critérios de elegibilidade, formas de restituição, mecanismos de controle e competências federativas. Também são consideradas experiências estaduais, como o programa “Devolve ICMS” do Rio Grande do Sul, e internacionais, que serviram de inspiração ao modelo brasileiro. Conclui-se que, embora represente avanço normativo relevante, a operacionalização do cashback demanda monitoramento e aprimoramentos para mitigar riscos de focalização e garantir sua eficácia redistributiva.

DEMOCRACIA CARIMBADA E O ORÇAMENTO SECRETO: O DESMONTE SILENCIOSO DA TRANSPARÊNCIA NO BRASIL. Gustavo Davanço Nardi. Examina, de forma crítica e interdisciplinar, o papel das emendas parlamentares no orçamento público brasileiro, com ênfase nas emendas de relator-geral (RP-9), popularmente conhecidas como “orçamento secreto”. Partindo da análise histórico-normativa desde a Constituição de 1988 até as recentes Emendas Constitucionais, o estudo identifica impactos significativos sobre os princípios da transparência, moralidade, impessoalidade e eficiência administrativa. Introduz-

se o conceito de “democracia carimbada”, que descreve um modelo de alocação de recursos públicos orientado por interesses políticos individuais e desvinculado de critérios técnicos claros, comprometendo o planejamento estatal e a justiça fiscal. O trabalho dialoga com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destacando as decisões paradigmáticas na ADPF 850 e na ADI 7.697, que estabeleceram parâmetros para a rastreabilidade, publicidade e controle social da execução orçamentária. Utilizando abordagem qualitativa, pesquisa bibliográfica e documental, o estudo propõe diretrizes jurídicas para reconstruir um processo orçamentário alinhado ao interesse público, fortalecendo a accountability, a participação social e o pacto federativo. Busca-se, assim, contribuir para a consolidação de um modelo de gestão fiscal que assegure a efetividade dos direitos fundamentais e promova um desenvolvimento nacional mais equilibrado e sustentável.

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADE. Flávio Couto Bernardes , Tania de Cassia Linhares , Larissa Galvão Arruda Costa. Tem por escopo analisar o tratamento tributário dado à devolução de participação societária por meio de bens, direitos e valores ao sócio dissidente em uma dissolução parcial de sociedade, tanto da perspectiva da pessoa física, quanto da pessoa jurídica, à luz do entendimento adotado pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit n. 131, de 2016, e à luz da jurisprudência. Identificar as dissonâncias na interpretação da legislação tributária e explorar a correta classificação dos componentes do patrimônio líquido de uma empresa por ocasião da dissolução parcial de uma sociedade, a fim de se definir: o que, como e qual será a carga tributária incidente sobre os bens e direitos devolvidos ao sócio dissidente.

TRIBUTAÇÃO COMO INFRAESTRUTURA DA SUSTENTABILIDADE: REFORMA E CAMINHOS FUTUROS. Fernanda Ramos Konno , Enliu Rodrigues Taveira , Lídia Maria Ribas. A crescente demanda por justiça social exige a revisão do papel do sistema tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável. Portanto, o artigo analisa a tributação como infraestrutura, para além de sua função arrecadatória, da implementação de políticas públicas voltadas à sustentabilidade no século XXI. Concepção de que os tributos são elementos estruturantes da Constituição Econômica e Financeira, articulando arrecadação, justiça distributiva e proteção ambiental. Em diálogo com teorias clássicas e contemporâneas, discute-se a função extrafiscal da tributação e o financiamento público da sustentabilidade. Examina-se também a Reforma Tributária brasileira, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, destacando inovações normativas e desafios de implementação. Por fim, considera-se que a tributação deve ser, sim, entendida como infraestrutura da sustentabilidade, em especial ao considerar que a

reforma tributária (EC 132/2023 e LC 214/2025) sinaliza avanços ao incorporar princípios como simplicidade, progressividade e sustentabilidade, com seus resultados dependentes da forma como a legislação infraconstitucional será aplicada.

A DIMENSÃO DE GÊNERO NA TRIBUTAÇÃO: REFLEXÕES SOBRE A PINK TAX NO CONTEXTO BRASILEIRO. Frank Aguiar Rodrigues. A incidência da Pink Tax no contexto da tributação de produtos voltados para mulheres. Com as transformações sociais e econômicas que redefinem o papel feminino, observa-se uma disparidade nos custos de bens e serviços destinados ao público feminino, caracterizando o fenômeno conhecido como Pink Tax. A parte teórica investiga como a tributação, muitas vezes pautada na classificação de não essencialidade dos produtos, contribui para o aumento dos preços de itens de higiene e beleza. Explora-se a relação entre a definição de essencialidade e a tributação diferenciada, evidenciando desigualdades de gênero no sistema tributário. As fontes foram selecionadas por meio de triagens online em plataformas como Google Scholar, periódicos acadêmicos, sites jurídicos e livros físicos. Realizou-se ainda uma análise comparativa qualitativa das alíquotas de IPI e ICMS incidentes sobre um rol de produtos, revelando que aqueles consumidos predominantemente por mulheres são, em geral, tributados com alíquotas superiores. O estudo também aborda a construção social da beleza como fator que influencia a tributação desses produtos, reforçando a necessidade de revisão dos princípios constitucionais tributários à luz da igualdade de gênero.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TERREIROS DE CANDOMBLÉ E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA LIBERDADE RELIGIOSA. Eliza Remédio Alecrim , Iara Pereira Ribeiro , Rafael Kaue Feltrim Oliveira. A internacionalização da liberdade religiosa constitui vetor fundamental para a interpretação contemporânea do direito brasileiro, especialmente diante da proteção conferida pela Constituição de 1988 e pelos tratados internacionais de direitos humanos, como o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (1966) e a Convenção Americana de Direitos Humanos (1969). O trabalho analisa a aplicação da imunidade tributária, assegurada aos templos de qualquer culto aos terreiros de candomblé, considerando suas peculiaridades. Parte-se do pressuposto de que a gestão tributária deve alcançar não apenas as entidades com fins lucrativos, mas também aquelas cuja finalidade principal não envolva lucros, como as instituições religiosas. Observou-se que a jurisprudência tende a reconhecer a imunidade em favor dos terreiros, especialmente em relação ao espaço físico destinado às práticas religiosas, à transmissão oral e às atividades culturais associadas. Verificou-se, ainda, que determinadas atividades complementares tem sido abrangidas por essa imunidade, embora subsistam debates quanto à extensão da proteção. Os resultados sugerem que a aplicação da imunidade aos terreiros vem se consolidando no plano jurisprudencial, em convergência com a ordem constitucional e os

compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Esse processo reforça a efetividade da liberdade religiosa em sua dimensão internacionalizada, embora persistam desafios interpretativos e práticos que demandam análise contínua da temática.

Ana Paula Basso. UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA. anapaula.basso@gmail.com

Raymundo Juliano Feitosa. Universidade Católica de Pernambuco. raymundojf@gmail.com

Fabio Fernandes Neves Benfatti Universidade do Estado de Minas Gerais. benfatti@hotmail.com

A SUBSTITUIÇÃO DO ICMS E DO ISS PELO IBS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

THE REPLACEMENT OF ICMS AND ISS WITH IBS IN THE TAX REFORM

Liane Francisca Hüning Pazinato
Vinicius Ruas Duarte

Resumo

Este artigo tem como objetivo analisar os impactos da Reforma Tributária no cenário nacional, com ênfase nas alterações relativas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), que serão substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). A pesquisa busca examinar os reflexos e implicações dessas mudanças no campo do direito tributário. O desenvolvimento do estudo foi estruturado em quatro etapas. Na primeira, são apresentadas noções gerais sobre o ICMS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Na segunda etapa, analisam-se os mesmos elementos no contexto do ISS, com foco na sua estrutura normativa e funcional. A terceira etapa é dedicada à Reforma Tributária propriamente dita, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS, com o objetivo de promover maior simplicidade e eficiência ao sistema tributário nacional. Por fim, na última etapa, discorrem-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas. Diante da análise realizada, conclui-se que, embora a Reforma Tributária tenha promovido a unificação de dois tributos em um único imposto, os impactos decorrentes dessa mudança ainda não são plenamente conhecidos. Para alcançar os objetivos propostos, a pesquisa adotou a metodologia de revisão bibliográfica e análise da legislação pertinente ao tema.

Palavras-chave: Tributos, Icms, Iss, Ibs, Reforma tributária

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the impacts of the Tax Reform on the national scenario, with an emphasis on the changes concerning the ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services) and the ISS (Tax on Services of Any Nature), which will be replaced by the IBS (Tax on Goods and Services). The research seeks to examine the repercussions and implications of these changes in the field of tax law. The development of the study was structured in four stages. The first presents general concepts about the ICMS, addressing aspects such as its taxable event, calculation basis, and rate. The second stage analyzes the same elements in the context of the ISS, focusing on its normative and functional structure. The third stage is dedicated to the Tax Reform itself, which proposes the replacement of the ICMS and ISS by the IBS, with the aim of promoting greater simplicity and efficiency in the national tax system. Finally, the last stage discusses the main characteristics of the IBS, including its taxable event, calculation basis, and the rates provided. Based on the analysis

carried out, it is concluded that, although the Tax Reform has promoted the unification of two taxes into a single tax, the impacts resulting from this change are not yet fully known. To achieve the proposed objectives, the research adopted the methodology of bibliographic review and analysis of the legislation pertinent to the subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxes, Icms, Iss, Ibs, Tax reform

1. Introdução

A complexidade do sistema tributário brasileiro é frequentemente apontada como um dos maiores obstáculos ao desenvolvimento econômico e à competitividade, conforme a visão do setor empresarial. O modelo tributário vigente, com sua extensa variedade de impostos sobre o consumo, provoca distorções, gera insegurança jurídica e impõe custos elevados às empresas, que precisam lidar com uma grande quantidade de tributos e obrigações acessórias, o que demanda considerável tempo e recursos financeiros.

O modelo de tributação sobre o consumo adotado no Brasil, concebido de forma inovadora no século passado, tornou-se, ao longo do tempo, cada vez mais problemático, resultando em um sistema excessivamente complexo e ineficaz.

Uma das principais críticas a esse modelo reside na fragmentação da tributação, que envolve diferentes tributos e esferas de governo. Esse cenário produziu um emaranhado normativo que tornou o sistema tributário brasileiro ineficiente.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivo analisar a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS pela Reforma Tributária brasileira, instituída pela Emenda à Constituição n. 132/2023, que propõe a adoção de um modelo de tributação sobre o consumo baseado no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), caracterizado por uma base de cálculo ampla, incidência no destino, cobrança por fora, não cumulatividade, aplicação de poucas alíquotas e exceções, e estrutura dual.

Quanto ao IBS, este substituirá o ICMS e o ISS, tributos de competência estadual e municipal, respectivamente. A adoção do modelo dual mostra-se mais adequada à manutenção das receitas públicas, resguardando a autonomia dos entes federativos, ao mesmo tempo em que promove alterações relevantes na repartição constitucional de competências tributárias.

Justifica-se a presente pesquisa pela complexidade dos tributos e regulamentações que compõem o sistema tributário nacional, o que representa um desafio constante para os profissionais do Direito, especialmente no que se refere à correta interpretação e aplicação da tributação sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços.

Por fim, este estudo analisará o cenário tributário brasileiro antes e depois da Reforma Tributária, com especial atenção à substituição do ICMS e do ISS pelo IBS e suas principais implicações.

Para tanto, adotar-se-á a metodologia de pesquisa bibliográfica e análise da legislação pertinente ao tema.

2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS está previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, sendo de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. A Constituição estabelece que o imposto incide sobre a circulação de mercadorias, bem como sobre a prestação de determinados serviços a ela relacionados, como transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação, configurando-se como uma das principais fontes de receita dos entes estaduais.

Além de sua função fiscal, o ICMS também possui função extrafiscal, na qual ele também pode ser empregado na promoção de atividades com melhor aproveitamento dos recursos ambientais (PAZINATO, 2020, p. 226).

No que diz respeito à competência para instituir o ICMS, esta foi atribuída aos Estados, em conformidade com o princípio da autonomia tributária. Dessa forma, cada unidade federativa possui liberdade para regulamentar a aplicação do tributo, desde que observados os limites estabelecidos na Constituição, especialmente quanto às alíquotas, hipóteses de isenção e de não incidência. Cabe destacar que as legislações estaduais devem observar as normas gerais previstas na Lei Complementar n. 87/1996, conhecida como Lei Kandir.

A regra geral estabelece que o ente competente para a cobrança do ICMS é o Estado onde ocorre a hipótese de incidência do tributo. Contudo, essa regra nem sempre gera os efeitos práticos esperados, sobretudo em razão do princípio da não cumulatividade. Essa técnica, embora destinada a evitar a incidência em cascata, acaba, em muitos casos, produzindo distorções significativas, favorecendo Estados com maior capacidade produtiva em detrimento daqueles que concentram o consumo (MACHADO, 2018, p. 362).

No que tange à importação de mercadorias, a competência para a cobrança do ICMS é do Estado onde se localiza o estabelecimento importador, e não daquele em que a mercadoria ingressa no território nacional.

2.1. Fato Gerador

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias. Embora essa expressão pareça simples, ela suscita diversas discussões jurídicas e doutrinárias, especialmente quanto ao conceito de "mercadoria".

Mercadoria é conceituada como qualquer bem ou produto suscetível de negociação no mercado, com o intuito de obtenção de lucro. Trata-se de bens destinados à venda, revenda ou utilização no processo produtivo, o que exclui, portanto, os bens de uso ou consumo pessoal.

Exemplos clássicos de mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS incluem alimentos, móveis, eletrodomésticos e veículos. O conceito de “circulação” também é abrangente, englobando não apenas a venda, mas também operações como a troca, a doação e a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, “o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação” (PAULSEN; MELO, 2010, p. 117). Assim, todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias: o que caracteriza uma coisa como mercadoria é sua destinação econômica.

Nesse sentido, mercadorias são bens móveis destinados ao comércio. São, portanto, aqueles adquiridos pelos empresários com o propósito de revenda, no mesmo estado em que foram adquiridos ou após transformação, bem como aqueles produzidos para fins comerciais. Por outro lado, não se enquadram como mercadorias os bens adquiridos pelo empresário para uso ou consumo próprio (MACHADO, 2018, p. 369).

Apesar de o ICMS incidir principalmente sobre a circulação de mercadorias, ele também alcança determinados serviços, conforme dispõe o §2º do artigo 155 da Constituição Federal. Nesse contexto, a noção de “circulação” é ampliada, abarcando não apenas o deslocamento físico de bens, mas também a prestação de serviços que envolvam o movimento de mercadorias ou bens de consumo.

Diante disso, é papel da doutrina propor interpretações que respeitem o princípio da legalidade e promovam segurança jurídica aos contribuintes. A legislação tributária deve ser clara e precisa, a fim de evitar a tributação equivocada de atividades de natureza híbrida, o que pode comprometer a competitividade e acentuar a insegurança jurídica (CARRAZZA, 2015).

2.2. Base de Cálculo

A base de cálculo do ICMS, conforme disposto na Lei Complementar n. 87/1996, corresponde ao valor da operação relativa à circulação de mercadorias. Trata-se, portanto, do valor da operação mercantil realizada. O imposto não incide sobre bens ou serviços prestados de forma gratuita, exigindo, para sua incidência, a presença de onerosidade, a qual é indicativa da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Nesse sentido, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo esclarecem que a exigência de contraprestação pecuniária é essencial para a configuração da base de cálculo do

tributo, pois somente ela revela efetivamente a existência de riqueza tributável (PAULSEN; MELO, 2010, p. 248).

2.3. Alíquota

Em princípio, a matéria relativa à estipulação de alíquotas é de competência do Poder Legislativo, sendo atribuída ao Senado Federal, com o objetivo de preservar o equilíbrio federativo, e aos Estados e ao Distrito Federal, em respeito ao princípio da autonomia dos entes federativos.

Nesse sentido, a Constituição Federal estabelece limites mínimos e máximos para as alíquotas do ICMS, conferindo aos Estados a prerrogativa de fixar, dentro desses parâmetros, as alíquotas que melhor atendam às suas realidades econômicas e fiscais (PAZINATO, 2020, p. 225).

As alíquotas podem variar conforme o tipo de mercadoria ou serviço envolvido, bem como em razão da localidade da operação. Há, por exemplo, alíquotas diferenciadas para produtos considerados essenciais, como alimentos e medicamentos, e para bens classificados como supérfluos ou de luxo, como cosméticos e veículos de alto valor.

Distinguem-se, ainda, as alíquotas internas, aplicáveis às operações realizadas dentro do território do mesmo Estado, e as alíquotas interestaduais, incidentes sobre operações de circulação de mercadorias entre Estados distintos.

Nas operações internas, nas importações e nos serviços prestados no exterior, os Estados geralmente adotam uma alíquota básica de 17% ou 18%. Já nas prestações de serviços de comunicação, as alíquotas costumam ser mais elevadas, ao passo que, nos serviços de transporte, tende-se à aplicação de alíquotas reduzidas.

No tocante ao ICMS interestadual, as alíquotas são estabelecidas por meio de acordos firmados entre os Estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), variando entre 12% e 7%, a depender da região de origem e destino da mercadoria.

3. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O ISS está previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que dispõe sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no artigo 155, inciso II, desde que definidos em lei complementar.

Diferentemente do ICMS, que incide sobre a circulação de mercadorias, o ISS incide sobre a prestação de serviços. Isso significa que o imposto é devido sempre que um serviço, conforme definido na legislação, for efetivamente prestado.

A Constituição Federal atribui aos municípios a competência para instituir, regulamentar e arrecadar o ISS. Essa competência municipal permite que cada município estabeleça suas próprias alíquotas e regras específicas, respeitando os limites impostos pela Constituição e pela Lei Complementar n. 116/2003, que estabelece as normas gerais sobre o ISS.

Conforme o artigo 3º da referida lei complementar, considera-se que o serviço foi prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na ausência deste, no domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam outras localidades para a cobrança do tributo.

Para determinar qual município é competente para a cobrança do ISS, é fundamental compreender o conceito de estabelecimento prestador do serviço. Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestação de serviços, de forma permanente ou temporária, configurando uma unidade econômica ou profissional. Ressalte-se que, para essa caracterização, são irrelevantes as denominações utilizadas, como sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, conforme dispõe o artigo 4º da Lei Complementar n. 116/2003.

3.1. Fato Gerador

O fato gerador do imposto é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços enumerados na lista de serviços da Lei Complementar no 116/2003 (PAZINATO, 2020, p. 214). Contudo, esse conceito demanda uma análise aprofundada, uma vez que a Constituição Federal não define de forma precisa o que se entende por "serviço". Uma das questões centrais relativas ao ISS é a delimitação exata desse conceito, visto que diversas atividades econômicas envolvem elementos tanto de mercadorias quanto de serviços, o que gera incertezas acerca da tributação aplicável.

Para esclarecer tais dúvidas, foi instituída a Lei Complementar n. 116/2003, que apresenta uma lista de serviços tributáveis, buscando delimitar com maior clareza o que deve ser considerado serviço para fins tributários.

Conforme essa legislação, serviço é toda atividade que não envolva a circulação de mercadorias, ou seja, uma execução de tarefas ou ações que resultam em um benefício para o contratante, sem que haja entrega de bem físico.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, o ISS incide exclusivamente sobre serviços, abrangendo atividades como saúde, educação, transporte, entre outras, e excluindo operações que envolvam circulação de mercadorias. Dessa forma, a base de cálculo do imposto corresponde ao preço do serviço prestado (MELO, 2023, p. 154).

A definição dos serviços sujeitos à tributação pelo ISS tem sido objeto de debates, sobretudo nas atividades que mesclam mercadorias e serviços, como os setores de transporte e telecomunicações.

A lista de serviços tributáveis está detalhada no anexo da Lei Complementar n. 116/2003, que especifica as atividades sujeitas ao ISS. Ressalte-se que essa relação não é exaustiva, permitindo a atualização e adaptação da lista à medida que novas atividades econômicas emergem, como no caso dos serviços digitais.

Embora a Lei Complementar n. 116/2003 detalhe os serviços tributáveis, a Constituição Federal também estabelece exclusões importantes. Por exemplo, a prestação de serviços relacionados a mercadorias — como operações de venda, troca ou simples entrega de bens — não está sujeita ao ISS, mas sim ao ICMS, imposto devido sobre a circulação de mercadorias.

Além disso, alguns tipos de serviços são expressamente excluídos da incidência do ISS, como o transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, tributado pelo ICMS, e serviços ligados à indústria, como a fabricação de bens, que não são considerados serviços, mas sim atividades econômicas de produção.

3.2. Base de Cálculo

A base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço prestado, ou seja, ao valor pago pelo contratante ao prestador pela execução da atividade. Esse montante inclui taxas, despesas ou encargos adicionais eventualmente cobrados, tais como transporte ou materiais utilizados na prestação do serviço, desde que esses custos sejam repassados ao cliente. Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo está diretamente vinculada ao preço do serviço, caracterizando o ISS como um tributo sobre serviços, e não sobre mercadorias (CARVALHO, 2021, p. 584).

A essência da materialidade do ISS não se restringe à prestação genérica de serviço, mas sim a um negócio jurídico específico de obrigação de fazer, conforme as diretrizes do direito privado. Assim, a incidência exclusiva do ISS sobre a prestação de serviços deve afastar-se da tributação de outros impostos vinculados a atividades distintas, ainda que concomitantes ou complementares (PAULSEN; MELO, 2010, p. 305).

A base de cálculo pode variar conforme a atividade exercida, especialmente quando a prestação de serviços envolve múltiplos elementos. Por exemplo, no setor da construção civil, em que a prestação engloba tanto a execução da obra (serviço) quanto o fornecimento de materiais (mercadoria), podem surgir dúvidas sobre o tributo aplicável. Nestes casos, é fundamental observar a distinção entre ICMS e ISS, com base na natureza predominante do serviço prestado.

Ao analisar a base de cálculo do ISS, deve-se considerar o tipo de contribuinte. Para serviços prestados pessoalmente pelo próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo variar conforme a natureza do serviço ou outros fatores relevantes, excluindo-se, contudo, a remuneração do próprio trabalho. Nesse contexto, não se aplica a concepção tradicional de alíquota e base de cálculo, pois não há valor a ser calculado (MACHADO, 2018, p. 402).

Por outro lado, quando os serviços são prestados por empresas, o ISS assume caráter proporcional, tendo como base de cálculo o valor da receita auferida com a prestação dos serviços sujeitos à tributação. Dessa forma, o imposto incide sobre o montante faturado pela empresa em decorrência da atividade prestadora de serviços.

3.3. Alíquota

As alíquotas do ISS são fixadas pelos municípios, observando o intervalo estabelecido pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n. 116/2003. Nesse contexto, os municípios podem estabelecer alíquotas variando entre 2% e 5%, conforme o tipo de serviço prestado.

Em determinadas situações, as alíquotas podem ser diferenciadas conforme a atividade econômica ou o tipo de serviço. Por exemplo, setores como educação e saúde podem ser beneficiados com alíquotas reduzidas ou até mesmo isenções, como forma de incentivo a áreas consideradas essenciais para a população.

Ademais, alguns municípios adotam políticas de isenção ou redução de alíquotas em setores específicos, buscando atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento econômico local. Contudo, tais práticas demandam regulamentação rigorosa para evitar riscos de bitributação ou distorções na arrecadação tributária.

4. Reforma Tributária

Um dos principais aspectos do modelo de tributação sobre o valor agregado refere-se à gestão desses tributos. Existem duas alternativas: o modelo único, compartilhado por todos os entes federados, e o regime dual, no qual a União arrecada sua parcela separadamente, e os Estados e Municípios fazem o mesmo, cada um dentro de sua competência.

No caso da Reforma Tributária, optou-se pelo modelo dual, cabendo à União a instituição da CBS, que visa substituir a Cofins, o PIS e o IPI — contribuições sociais destinadas integralmente ao financiamento da seguridade social. Como esses tributos são de competência exclusiva da União, a reforma mantém as premissas constitucionais vigentes.

Por outro lado, foi criado o IBS, que substitui o ICMS e o ISS, tributos de competência estadual e municipal, respectivamente. Considera-se que o modelo dual é mais adequado para financiar o Estado como um todo, embora implique alterações em alguns aspectos constitucionais, especialmente quanto à competência tributária.

Segundo o ilustre professor Hugo de Brito Machado Segundo (MACHADO SEGUNDO, 2023, pp. 127-155), afirmar que a CBS será federal e o IBS compartilhado entre Estados, Distrito Federal e Municípios é um mero jogo de palavras, pois ambos os tributos serão disciplinados por lei complementar editada pelo Congresso Nacional — órgão que compõe um dos três poderes da União. Portanto, diz-se que juridicamente, ambos são de competência tributária federal.

Nesse cenário, com o objetivo de assegurar uma gestão mais eficiente, o IBS será administrado de forma compartilhada por um Conselho Federativo — entidade pública com regime especial, dotada de independência administrativa, orçamentária e financeira, cuja assembleia geral será composta por representantes de todos os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Considerando que a gestão será compartilhada entre os entes federativos, a integração entre eles é indispensável para garantir a distribuição dos recursos segundo o princípio do destino, a uniformidade da regulamentação do imposto e a rápida devolução dos créditos aos contribuintes.

Esse modelo coordenado pelo Conselho Federativo também busca proporcionar maior segurança jurídica ao contribuinte, uma vez que o lançamento, a fiscalização e a cobrança integrados dos fiscos simplificam os procedimentos fiscais e evitam que a mesma empresa seja submetida a múltiplas e descoordenadas fiscalizações por diferentes entes federados.

5. O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)

Buscando simplificar a cobrança dos tributos sobre o consumo, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabelece que o IBS é um imposto indireto, de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, que substituirá dois tributos: o ICMS e o ISS.

A reforma tributária representa não apenas uma alteração nas normas fiscais, mas uma transformação profunda no sistema econômico e na relação entre o fisco e o contribuinte. A criação do IBS faz parte dessa mudança estrutural no sistema tributário nacional, tornando sua análise não apenas necessária, mas urgente, para compreender seus impactos.

O IBS simboliza uma tentativa de modernização do sistema tributário brasileiro, conhecido por sua complexidade, com múltiplos tributos que frequentemente se sobrepõem, gerando distorções econômicas e elevando os custos de conformidade tributária. A unificação desses impostos tem como objetivos principais a redução da litigiosidade e da burocracia, ao mesmo tempo em que busca aumentar a transparência e a eficiência na arrecadação.

Trata-se de um imposto não cumulativo, ou seja, as empresas poderão se creditar do imposto pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, garantindo que a tributação incida somente sobre o valor agregado em cada fase.

De acordo com o Centro de Apoio ao Direito Público da Seção de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo (CADIP, 2024), na publicação “Reforma Tributária (EC n. 132/2023)”, que apresenta um panorama das discussões iniciais acerca da Emenda Constitucional n. 132/23, as principais características do IBS são: base ampla de incidência; tributação no destino; não cumulatividade plena; legislação uniforme; cobrança por fora; rápida devolução dos créditos acumulados; desoneração dos investimentos; desoneração das exportações; e incidência sobre importações.

Portanto, o IBS será caracterizado por uma base ampla, será cobrado por fora, no destino, não cumulativo, com poucas alíquotas e quase nenhuma exceção.

5.1. Fato Gerador

A Reforma Tributária estabelece uma ampla base de incidência, incluindo atividades econômicas que até então não eram tributadas devido à ausência de previsão legal, como é o caso da locação de bens móveis, que passará a ser tributada pelo IBS.

Nesse contexto, o fato gerador do IBS compreende todas as operações onerosas que envolvam o fornecimento de bens e serviços, decorrentes de qualquer ato ou negócio jurídico, conforme dispõe o artigo 156-A, §1º, da Constituição Federal, in verbis:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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, observado o disposto no § 5º, III; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Por sua vez, o art. 4º e 5º da LC n. 214/2025 melhor estabelecem as hipóteses de incidência:

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.
§ 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:
I - compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;

II - locação;

III - licenciamento, concessão, cessão;

IV - mútuo oneroso;

V - doação com contraprestação em benefício do doador;

VI - instituição onerosa de direitos reais;

VII - arrendamento, inclusive mercantil; e

VIII - prestação de serviços.

§ 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo:

I - o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor;

II - a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos;

III - a obtenção de lucro com a operação; e

IV - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas.

§ 4º O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4º do art. 57 desta Lei Complementar.

§ 5º A incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o caput deste artigo não altera a base de cálculo do:

I - Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata o inciso I do caput do art. 155 da Constituição Federal;

II - Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI), de que trata o inciso II do caput do art. 156 da Constituição Federal.

Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar;

II - fornecimento de brindes e bonificações;

III - transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; e

IV - demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

[...]

Durante a leitura da Lei Complementar n. 214/2025, observa-se o uso recorrente do termo "fornecimento" para assegurar a ampla abrangência da incidência do IBS. Conforme as disposições preliminares, entende-se por fornecimento: (i) a entrega ou disponibilização de bem material; (ii) a instituição, transferência, cessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direitos; e (iii) a prestação de serviços.

No que diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador do IBS, estabeleceu-se como regra geral o momento do fornecimento ou do pagamento, prevalecendo aquele que ocorrer primeiro.

Dessa forma, pode-se afirmar que o objetivo da reforma tributária é tributar qualquer operação onerosa, buscando garantir a isonomia entre os contribuintes, corrigindo falhas do sistema vigente decorrentes das discrepâncias no pagamento dos tributos.

5.2. Base de Cálculo

A base de cálculo constitui um dos elementos mais relevantes das normas tributárias. É por meio dela que se quantifica a grandeza econômica sobre a qual será aplicada uma razão percentual para determinar o valor do tributo devido. Considerando que o tributo representa uma obrigação pecuniária, a determinação precisa do montante a ser pago ao Fisco é, indubitavelmente, fundamental.

Por ser o componente da incidência tributária que possibilita a determinação do quantum, a base de cálculo deve ser adequadamente ajustada, considerando todas as exclusões e abatimentos pertinentes que permitam captar a real manifestação da capacidade econômica (MOREIRA, 2019, p. 324).

Por essa razão, cabe ao legislador contemplar todos os elementos que possibilitem a exata mensuração da forma econômica que a base de cálculo pretende representar. A dificuldade na definição da base de cálculo tem sido uma constante no sistema tributário vigente, anterior à reforma.

Visando facilitar a adequação da base de cálculo com a Reforma Tributária, a Lei Complementar n. 214/2025 define que o IBS será calculado com base no valor da operação, entendido como o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título. Esse valor inclui: acréscimos decorrentes de ajustes da operação, juros, multas, encargos, descontos condicionais, valor do transporte cobrado como parte da operação, tributos e preços públicos, inclusive tarifas, excetuando-se aqueles expressamente excluídos, além de todas as demais importâncias cobradas ou recebidas em função da operação, inclusive seguros e taxas, conforme disposto no artigo 12 da Lei Complementar n. 214/2025:

Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.

§ 1º O valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, inclusive os valores correspondentes a:

I - acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação;

II - juros, multas, acréscimos e encargos;

III - descontos concedidos sob condição;

IV - valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta e ordem;

V - tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º deste artigo; e
VI - demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Nos casos em que a operação não possuir valor determinado, for indeterminada ou não estiver representada em dinheiro, a base de cálculo corresponderá ao valor de mercado dos bens ou serviços (BOLOGNESE; BOLOGNESE; RIBEIRO, 2024, p. 65).

O objetivo é uniformizar a base de cálculo, eliminando discussões acerca do que constitui receita, faturamento ou se determinada operação deve ser considerada serviço. Independentemente do negócio jurídico realizado, a tributação incidirá sobre o valor cobrado a qualquer título.

5.3. Alíquota

Dentro da concepção de que o Imposto sobre o Valor Agregado previsto na Emenda Constitucional n. 132/2023 é “dual” — composto por uma parcela de competência da União (CBS) e outra dos Estados, Distrito Federal e Municípios (IBS) —, a Lei Complementar n. 214/2025 prevê um regime único para ambos, em respeito ao artigo 149-B da Constituição Federal de 1988, sem, contudo, estabelecer suas alíquotas. Cabe, portanto, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixarem suas alíquotas, por meio de lei ordinária de sua competência.

Embora haja diversas especulações e estimativas acerca das alíquotas iniciais dos novos tributos IBS e CBS, definidas pela Lei Complementar n. 214/2025, ainda não há confirmação oficial sobre seus valores. Sabe-se apenas que a alíquota de referência será calculada de modo a garantir que a arrecadação dos dois tributos mantenha o nível econômico dos tributos substituídos, preservando a carga tributária mesmo após a implementação da reforma.

Até o momento, o artigo 475, § 11, da LC 214/2025 prevê que a soma das alíquotas de referência do IBS e da CBS, que serão aplicadas a partir de 2033, não poderá ultrapassar 26,5% — sendo 8,8% para a CBS e 17,7% para o IBS. Caso esse limite não seja atingido, o Poder Executivo da União, após consultar o Comitê Gestor do IBS, deverá enviar ao Congresso Nacional um projeto de lei complementar propondo medidas para reduzir o percentual até esse patamar, incluindo a diminuição de benefícios ou tratamentos diferenciados para determinados produtos ou setores.

Essa estimativa posiciona o Brasil entre os países com os maiores IVA do mundo. Atualmente, a Hungria lidera com 27%, seguida por Suécia, Noruega e Dinamarca, com 25%, e Islândia, Grécia e Finlândia, com 24%. A média não ponderada dos 28 países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2023 é de 19,2%, enquanto a taxa padrão da União Europeia é de 21%, seis pontos percentuais acima da taxa mínima exigida na região. A OCDE aponta que, em média, tributos sobre o consumo representam cerca de 30% do total das receitas tributárias desses países (MARTINS, 2023, p. 38).

No Brasil, a elevada estimativa para a alíquota de referência reflete a atual carga tributária sobre o consumo. Segundo estudo do Observatório de Política Fiscal da FGV, publicado em agosto de 2023, a carga tributária efetiva sobre o consumo no país em 2022 situou-se entre 24,996% e 27,896%. Contudo, o fato de o Brasil figurar provavelmente entre os maiores IVA do mundo não significa necessariamente que a Reforma Tributária tenha aumentado a carga tributária sobre o consumo de forma geral. O problema concentra-se em determinados setores que, até então, possuíam tributação inferior e que, a partir do período de transição, enfrentarão acréscimos decorrentes da unificação dos tributos, como ocorre com o setor de serviços (BORGES, 2023).

Nesse sentido, empresas do setor de serviços atualmente pagam entre 2% e 5% de alíquota referente ao ISS, sem serem contribuintes do ICMS. Com a implantação do IBS, substituto tanto do ICMS quanto do ISS, o setor sofrerá, conseqüentemente, um aumento significativo na carga tributária, exigindo das empresas maior preparo financeiro para os anos subsequentes ao início da reforma.

Por outro lado, para determinados setores específicos, haverá uma redução de até 60% nas alíquotas do IBS. Entre esses setores estão os serviços de educação, saúde, transporte público coletivo urbano, semiurbano ou metropolitano, atividades artísticas e culturais nacionais, produções jornalísticas, audiovisuais e esportivas, além de segurança nacional (BOLOGNESE; BOLOGNESE; RIBEIRO, 2024, p. 87).

Embora as legislações que definirão as alíquotas ainda não tenham sido editadas, as alterações na alíquota de referência — que repercutirão nas alíquotas dos Estados e Municípios vinculadas a ela — estarão sujeitas à anterioridade do exercício, mas não à anterioridade nonagesimal (art. 130, § 1º, do ADCT). Isso significa que poderão ser feitas nos últimos dias de dezembro para entrarem em vigor em 1º de janeiro do ano seguinte.

No entanto, alterações nas alíquotas estaduais que não estejam relacionadas a mudanças na alíquota de referência estarão sujeitas a ambas as anterioridades, a nonagesimal e a do exercício.

6. Conclusão

A Reforma Tributária promove uma série de mudanças no ordenamento jurídico brasileiro, instituindo novos tributos e substituindo outros. O IBS representa uma transformação significativa no sistema tributário, com potencial para simplificar e modernizar a tributação sobre o consumo.

O presente artigo procurou demonstrar que o IBS surge com o propósito de substituir o ICMS e o ISS, dois impostos relevantes que ainda geram ampla discussão e controvérsia em razão de seus aspectos complexos.

Inicialmente, foram apresentadas noções gerais sobre o ICMS e o ISS, abordando aspectos como seu fato gerador, base de cálculo e alíquota. Posteriormente, se trouxe um capítulo dedicado à Reforma Tributária, a qual propõe a substituição do ICMS e do ISS pelo IBS. Por fim, na última etapa, abordou-se as principais características do IBS, incluindo seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas previstas.

Assim, como foi demonstrado, embora a Reforma Tributária tenha como objetivo central simplificar o sistema, reduzir a burocracia e aumentar a transparência, sua implementação apresenta desafios significativos. Um dos principais obstáculos está na necessidade de harmonização das normas entre os entes federativos, especialmente considerando que Estados e Municípios possuem realidades econômicas e interesses distintos. A transição do modelo atual para o IBS exigirá a criação de mecanismos claros de repartição de receitas, capazes de evitar disputas federativas e assegurar equilíbrio fiscal.

Além disso, as empresas enfrentarão um período de adaptação, demandando reestruturação de sistemas contábeis e de gestão tributária para se adequarem às novas exigências. Já os profissionais da área tributária precisarão atualizar constantemente seus conhecimentos para lidar com novas regras, interpretações jurídicas e eventuais lacunas normativas.

Por fim, o sucesso da Reforma dependerá não apenas da clareza legislativa, mas também de um esforço coordenado entre União, Estados, Municípios, empresas e sociedade civil, de modo a garantir que as promessas de simplificação e eficiência se concretizem sem comprometer a arrecadação e a justiça fiscal.

7. Referências Bibliográficas

BOLOGNESE, Ilana Renata Schonenberg. BOLOGNESE, Marcelo. RIBEIRO, Nayara da Sita. Reforma Tributária - Uma visão descomplicada. Leme/SP: Editora Imperium, 2024.

BORGES, Bráulio. Carga tributária efetiva sobre o consumo no Brasil foi de cerca de 25% em 2022. São Paulo: Observatório de Política Fiscal da FGV, 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20 fev. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de Dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 8 fev. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 fev. 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. Brasília, DF. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 5 fev. 2025.

CADIP REFORMA TRIBUTÁRIA EC Nº132/2023 (PEC 45/2019). Disponível em:
https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tribut%C3%A1ria_2024-01-31_vf.pdf. Acesso em: 18/02/2025.

CARRAZZA, Roque. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). 17. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

Especial CADIP REFORMA TRIBUTÁRIA EC Nº132/2023 (PEC 45/2019). Disponível em:
https://www.tjsp.jus.br/Download/SecaoDireitoPublico/Pdf/Cadip/Reforma-Tribut%C3%A1ria_2024-01-31_vf.pdf. Acesso em: 18 fev. 2025

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Reforma Tributária Comentada e Comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023 (Portuguese Edition) (pp. 127 a 155). Edição do Kindle.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lei complementar 214/2025 comentada: ibs, cbs e is / 1. ed. - São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MARTINS, André. Brasil terá o maior imposto de valor agregado do mundo com a reforma tributária? Entenda. Exame, São Paulo, 11 nov. 2023. Disponível em: <https://exame.com/economia/brasil-tera-o-maior-imposto-de-valor-agregado-do-mundo-com-a-reforma-tributaria-entenda/>. Acesso em: 13 mar. 2025.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS teoria e prática. 7ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Malheiros, 2023.

MOREIRA, André Mendes. Base de cálculo. In: CARVALHO, Paulo de Barros; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (org.). Enciclopédia Jurídica da PUCSP. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-I/base-de-calculo>. Acesso em: 14 mar. 2025.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 5ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

PAZINATO, Liane Hüning. Extrafiscalidade ambiental: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

PEIXOTO, Ulisses Vieira Moreira. Reforma tributária comentada e comparada / Ulisses Vieira Moreira Peixoto. - Leme-SP: Mizuno, 2024.