

**A transição normativa na reforma tributária no Brasil: análise da estrutura jurídica do IBS, não cumulatividade e o princípio do destino em face da extinção do ICMS e do ISSQN.**

The regulatory transition in tax reform in Brazil: an analysis of the legal structure of the IBS, non-cumulativeness, and the destination principle in light of the elimination of ICMS and ISSQN.

Clivton Rodrigo Carvalho Reis<sup>1</sup>

Orientador: Everson Rodrigues de Castro<sup>2</sup>

**Resumo**

O presente trabalho analisa a estrutura normativa do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, no contexto da Reforma Tributária brasileira. A pesquisa teve como objetivo compreender os impactos jurídico-normativos da substituição do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) pelo novo modelo de tributação sobre o consumo, com ênfase na não-cumulatividade plena, no princípio do destino e na busca por maior neutralidade e simplicidade do sistema. Metodologicamente, adotou-se uma abordagem qualitativa, de natureza dogmático-jurídica, utilizando-se o método dedutivo, com base em revisão bibliográfica e análise documental. Os resultados indicam que o IBS representa um avanço relevante na tentativa de superação da fragmentação normativa, da guerra fiscal e das distorções econômicas presentes no sistema anterior. No entanto, a pesquisa também evidencia desafios relacionados à transição entre os modelos, à definição das alíquotas e à coordenação federativa, que podem impactar a segurança jurídica no curto prazo.

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Faculdade Católica de Rondônia, Bombeiro Militar, Porto Velho, [clivton.reis@sou.fcr.edu.br](mailto:clivton.reis@sou.fcr.edu.br).

<sup>2</sup> Docente da disciplina de Direito da Faculdade Católica de Rondônia, Advogado, Porto Velho, [everson.rodrigues@fcr.edu.br](mailto:everson.rodrigues@fcr.edu.br).

Conclui-se que, embora a reforma sinalize uma modernização do sistema tributário nacional, sua efetividade dependerá da implementação prática e da consolidação interpretativa no âmbito doutrinário e jurisprudencial.

**Palavras-chave:** Reforma tributária; IBS; não-cumulatividade; princípio do destino; sistema tributário.

### **Abstract**

This study analyzes the normative structure of the Goods and Services Tax (IBS), established by Constitutional Amendment No. 132/2023 and regulated by Complementary Law No. 214/2025, within the context of the Brazilian Tax Reform. The research aimed to examine the legal and normative impacts resulting from the replacement of ICMS and ISSQN by the new consumption tax model, with emphasis on full non-cumulativity, the destination principle, and the pursuit of greater neutrality and simplicity in the tax system. Methodologically, a qualitative approach was adopted, with a dogmatic-legal nature, using the deductive method, based on bibliographic review and documentary analysis. The results indicate that the IBS represents a significant advance in addressing normative fragmentation, fiscal competition among states, and economic distortions present in the previous system. However, the study also highlights challenges related to the transition between tax models, the definition of tax rates, and federal coordination, which may affect legal certainty in the short term. It is concluded that, although the reform signals a modernization of the national tax system, its effectiveness will depend on practical implementation and interpretative consolidation within doctrine and jurisprudence.

**Keywords:** Tax reform; IBS; non-cumulativity; destination principle; tax system.

### **INTRODUÇÃO**

O presente estudo, conforme delimitado, insere-se no contexto da recente Reforma Tributária brasileira, instituída pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar (LC) nº 214/2025, posteriormente ajustada pela LC nº 227/2026, tendo como eixo central a substituição de tributos tradicionais sobre o consumo pelo IBS. Segundo Moura, Santos e Fernandes<sup>3</sup>, “Tal

---

<sup>3</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. v. 11, n. 5. São Paulo: 2025. p. 15.

transformação normativa representa uma mudança estrutural significativa no Sistema Tributário Nacional, especialmente no que se refere à simplificação da tributação indireta e à redefinição das competências federativas”.

Nesse cenário, a criação do IBS busca enfrentar um dos principais entraves históricos da tributação brasileira: a fragmentação normativa e a complexidade decorrente da coexistência de múltiplos tributos com regras distintas.

Conforme destaca Chaves<sup>4</sup>, “o modelo anterior, baseado na incidência paralela de ICMS e ISSQN, gerava conflitos de competência, insegurança jurídica e elevado contencioso administrativo e judicial”. A proposta de unificação, portanto, surge como tentativa de promover maior racionalidade ao sistema, alinhando-o a padrões internacionais de tributação sobre o consumo.

A adoção do princípio do destino, elemento central da nova sistemática, também representa uma inovação relevante, pois desloca o local de arrecadação para o local de consumo, reduzindo disputas federativas e a chamada “guerra fiscal”. Nesse sentido, segundo Moura, Santos e Fernandes<sup>5</sup>, “a mudança tende a equilibrar a distribuição de receitas entre os entes federativos, embora ainda existam desafios operacionais relacionados à implementação desse modelo, especialmente durante o período de transição”.

Outro aspecto de destaque refere-se à não-cumulatividade plena, que constitui um dos pilares do IBS. Diferentemente do modelo anterior, marcado por restrições ao aproveitamento de créditos, a nova sistemática busca garantir maior neutralidade tributária. Conforme observa Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>6</sup>, “a plena recuperação de créditos ao longo da cadeia produtiva reduz distorções econômicas e evita a incidência em cascata, contribuindo para maior eficiência do sistema”. Essa característica reforça a hipótese apresentada no estudo, segundo a qual a reforma tende a simplificar a tributação e reduzir distorções estruturais. Entretanto, apesar dos avanços teóricos e normativos, a transição para o novo modelo apresenta desafios significativos.

<sup>4</sup> CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo: 2025. p. 215.

<sup>5</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 10.

<sup>6</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE**. v. 11, n. 12. São Paulo: 2025. p. 1681.

Como apontado no problema de pesquisa, a implementação do IBS exige uma complexa coordenação entre União, Estados e Municípios, especialmente no que se refere à atuação do Comitê Gestor do IBS e à definição das alíquotas. Nesse sentido, Rocha e Danno<sup>7</sup> “destaca que a governança do novo tributo será um dos pontos mais sensíveis da reforma, podendo gerar tensões federativas e questionamentos quanto à autonomia dos entes subnacionais”.

Além disso, “a necessidade de regulamentação complementar e a coexistência temporária entre os sistemas antigo e novo podem gerar insegurança jurídica no curto prazo”, conforme já sugerido na hipótese negativa do estudo de Rocha e Danno<sup>8</sup>.

Para Lima e Nabhan<sup>9</sup>, períodos de transição tributária tendem a ampliar o contencioso, especialmente diante de dúvidas interpretativas sobre base de cálculo, creditamento e incidência. Esse cenário exige uma atuação consistente da doutrina e da jurisprudência para consolidar entendimentos e garantir estabilidade normativa.

Outro ponto relevante diz respeito à neutralidade fiscal e à transparência, princípios que orientam a nova estrutura. A cobrança “por fora”, conforme previsto na LC nº 214/2025, permite maior clareza na identificação do tributo incidente sobre as operações, o que representa avanço em relação ao modelo anterior, no qual os tributos estavam embutidos no preço final.

Essa mudança contribui para maior controle social e compreensão do sistema tributário pelos contribuintes, reforçando a legitimidade da tributação, na medida em que a LC 227/2026<sup>10</sup> atribui ao Comitê Gestor do IBS competências de integração de informações fiscais, educação tributária e incentivo à cidadania.

Por outro lado, “a manutenção da competência dos entes federativos para fixação de alíquotas, ainda que com parâmetros de referência, pode gerar

---

<sup>7</sup> ROCHA, Halef Gabriel; DANNO, Heloisa. **Direito Tributário em Destaque**: O Impacto da Reforma Tributária no Contencioso Administrativo e Judicial. São Paulo: 2025. p. 01.

<sup>8</sup> ROCHA, Halef Gabriel; DANNO, Heloisa. **Direito Tributário em Destaque**: O Impacto da Reforma Tributária no Contencioso Administrativo e Judicial, 2025,. p. 02.

<sup>9</sup> LIMA, Pedro Henrique Rocha de; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. Reforma tributária no Brasil: uma análise do IBS e seus impactos na legislação tributária nacional. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**. v. 22, n. 11. Curitiba: 2024. p. 05.

<sup>10</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 214/2025. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 13 jan. 2026. p.2-3.

assimetrias e riscos de elevação da carga tributária”, conforme já indicado por Pereira<sup>11</sup>.

Nesse sentido, segundo Silva<sup>12</sup>, “a uniformização normativa não elimina completamente os riscos de distorções, sendo necessária uma atuação coordenada entre os entes para evitar desequilíbrios regionais”.

Ademais, a reforma tributária também se relaciona com questões estruturais da economia brasileira, como a regressividade do sistema tributário. Conforme mencionado no texto base de Silva<sup>13</sup>, “a elevada incidência sobre o consumo impacta de forma mais intensa as camadas de menor renda, tornando o sistema socialmente injusto”.

A simplificação proposta pelo IBS pode contribuir para mitigar tais distorções, mas sua efetividade dependerá da adoção de mecanismos compensatórios e políticas públicas complementares.

Dessa forma, a análise da estrutura normativa do IBS revela um movimento de modernização do sistema tributário brasileiro, alinhado a princípios de simplicidade, neutralidade e transparência. No entanto, como evidenciado ao longo desta discussão, a efetivação desses objetivos dependerá não apenas do texto legal, mas da forma como a transição será conduzida e interpretada pelos operadores do Direito.

Assim, o presente trabalho se justifica não apenas pela relevância jurídica da temática, mas também por suas implicações econômicas e sociais, contribuindo para o debate acadêmico sobre a nova dogmática tributária e oferecendo subsídios para a compreensão dos desafios inerentes à implementação do IBS no Brasil contemporâneo.

## 2 Teoria Geral do Direito Tributário e Princípios Constitucionais

A compreensão da atual Reforma Tributária brasileira, especialmente no que se refere à criação do IBS, exige uma análise aprofundada dos fundamentos da Teoria Geral do Direito Tributário. Tal abordagem permite compreender não apenas a estrutura normativa do sistema tributário, mas também os limites constitucionais que

---

<sup>11</sup> PEREIRA, Vinícius Adriano Silva Alves. **A tributação em função do destino e a nova dinâmica econômica brasileira para os estados consumidores**. 2025. p. 09.

<sup>12</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2024. p. 63-66.

<sup>13</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 61-62.

orientam o exercício do poder de tributar. Nesse sentido, o tributo, enquanto categoria jurídica central, deve ser compreendido a partir de sua definição legal e de sua inserção no ordenamento constitucional.

Conforme estabelece o Código Tributário Nacional, o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não constitui sanção de ato ilícito e que é cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Silva<sup>14</sup> ressalta que “essa definição não apenas delimita o conceito técnico de tributo, mas também evidencia a sua natureza jurídica, vinculando-o diretamente ao princípio da legalidade e à atuação do Estado enquanto ente soberano”. Assim, a tributação não se apresenta como um instrumento arbitrário, mas como uma atividade juridicamente estruturada e limitada.

Nesse contexto, a competência tributária assume papel fundamental, uma vez que define a capacidade constitucionalmente atribuída aos entes federativos para instituir tributos.

Trata-se de competência indelegável, irrenunciável e delimitada pela própria Constituição Federal. Segundo Silva<sup>15</sup>, “a repartição de competências tributárias constitui um dos pilares do federalismo brasileiro, sendo essencial para a manutenção do equilíbrio entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

Contudo, essa mesma repartição também contribuiu historicamente para a fragmentação do sistema tributário, especialmente no âmbito da tributação sobre o consumo.

A análise dos princípios constitucionais tributários, por sua vez, revela-se indispensável para a compreensão dos limites e das diretrizes que orientam a tributação no Brasil. Esses princípios não apenas restringem o poder de tributar, mas também asseguram direitos fundamentais aos contribuintes, funcionando como garantias contra abusos estatais.

Nesse sentido, o princípio da legalidade estabelece que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem previsão legal, reforçando a necessidade de previsibilidade e segurança jurídica.

---

<sup>14</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 61-62.

<sup>15</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 61-62.

Além disso, o princípio da anterioridade impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foram instituídos, bem como antes de decorridos determinados prazos, garantindo ao contribuinte a possibilidade de planejamento.

Para Machado<sup>16</sup>, tais princípios “representam verdadeiras cláusulas de proteção, que asseguram estabilidade nas relações jurídicas tributárias e reforçam a confiança no sistema”.

Outro princípio de grande relevância é o da capacidade contributiva, que determina que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Esse princípio se conecta diretamente à ideia de justiça fiscal, buscando evitar que a carga tributária recaia de forma desproporcional sobre determinados grupos sociais.

Nesse sentido, Silva<sup>17</sup> destaca que “o sistema tributário brasileiro historicamente apresenta caráter regressivo, o que reforça a necessidade de reformas estruturais que promovam maior equidade”.

No âmbito específico da Reforma Tributária, dois princípios ganham especial destaque: a não-cumulatividade e o princípio do destino.

A não-cumulatividade, tradicionalmente aplicada a tributos como o ICMS, visa evitar a incidência em cascata, permitindo a compensação dos créditos ao longo da cadeia produtiva.

No entanto, no modelo anterior, essa compensação apresentava limitações significativas, gerando distorções econômicas e aumento do custo final dos produtos.

Com a introdução do IBS, a não-cumulatividade passa a ser concebida de forma plena, permitindo a recuperação integral dos créditos tributários. Segundo Silva<sup>18</sup>, essa mudança representa “uma evolução importante na estrutura do sistema, pois reduz a cumulatividade indireta e promove maior neutralidade econômica”. Nesse sentido, a tributação deixa de interferir nas decisões empresariais, contribuindo para um ambiente mais eficiente.

Paralelamente, o princípio do destino redefine a lógica de arrecadação dos tributos sobre o consumo, deslocando-a para o local onde ocorre o consumo final.

---

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2024. p. 42.

<sup>17</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 62-64.

<sup>18</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 53-54.

Essa mudança busca superar distorções federativas, especialmente a chamada guerra fiscal entre os Estados. Conforme aponta Silva<sup>19</sup>, a adoção do princípio do destino “tende a reduzir conflitos de competência e promover maior equilíbrio na distribuição de receitas, embora sua implementação exija mecanismos eficazes de coordenação federativa”.

Outro elemento relevante introduzido pela nova sistemática é o princípio da neutralidade, previsto na LC nº 214/2025. Esse princípio estabelece que a tributação não deve influenciar as decisões econômicas dos agentes, evitando distorções na alocação de recursos.

De acordo com Silva e Oliveira<sup>20</sup>, “a neutralidade tributária constitui um dos principais objetivos dos sistemas modernos de tributação sobre o consumo, sendo essencial para garantir eficiência econômica e competitividade”.

Entretanto, a concretização desses princípios depende não apenas da previsão normativa, mas também da forma como serão aplicados na prática. Nesse sentido, a transição entre o modelo atual e o novo sistema representa um dos principais desafios da Reforma Tributária.

A coexistência temporária entre diferentes regimes pode gerar insegurança jurídica, especialmente diante de interpretações divergentes sobre a aplicação das novas regras. Além disso, a atuação do Comitê Gestor do IBS e a definição das alíquotas pelos entes federativos levantam questionamentos quanto à efetividade da uniformização pretendida. Para Lima e Nabhan<sup>21</sup>, “a manutenção de certo grau de autonomia tributária pode gerar assimetrias e comprometer a neutralidade do sistema, exigindo uma atuação coordenada e transparente”.

Dessa forma, a análise da Teoria Geral do Direito Tributário e dos princípios constitucionais evidencia que a Reforma Tributária brasileira não se limita a uma simples alteração legislativa, mas representa uma reconfiguração profunda do sistema tributário. A incorporação de princípios como a não-cumulatividade plena, o destino e a neutralidade indica uma tentativa de modernização e alinhamento com padrões internacionais.

---

<sup>19</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 40-41.

<sup>20</sup> SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. v. 12, n. 4. São Paulo: 2026. p. 13-14.

<sup>21</sup> LIMA, Pedro Henrique Rocha de; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. Reforma tributária no Brasil: uma análise do IBS e seus impactos na legislação tributária nacional. Curitiba, 2024, p. 12-14.

Contudo, como destaca Moura, Santos e Fernandes<sup>22</sup>, “a efetividade dessas mudanças dependerá da interpretação doutrinária, da atuação jurisprudencial e da capacidade institucional dos órgãos responsáveis pela implementação do novo modelo”. Assim, o estudo dos fundamentos teóricos do Direito Tributário revela-se essencial para avaliar não apenas a constitucionalidade, mas também a viabilidade prática da nova estrutura.

Por fim, observa-se que a construção de um sistema tributário mais simples, transparente e justo depende da articulação entre princípios constitucionais e práticas normativas.

A Reforma Tributária, ao propor a substituição de tributos complexos por um modelo mais uniforme, busca enfrentar problemas históricos do sistema brasileiro. No entanto, seu sucesso dependerá da capacidade de concretizar, na prática, os princípios que a fundamentam.

### **3 O Paradigma do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e a Experiência Comparada**

A adoção do IBS, em conjunto com a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), insere o Brasil em uma tendência internacional consolidada de tributação sobre o consumo baseada no modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Esse modelo, amplamente difundido em economias desenvolvidas e emergentes, é reconhecido por sua capacidade de promover maior neutralidade econômica, simplificação normativa e eficiência arrecadatória. Nesse sentido, a compreensão do paradigma do IVA torna-se essencial para a análise da estrutura jurídica do novo sistema tributário brasileiro.

O IVA caracteriza-se, fundamentalmente, por sua incidência sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, permitindo a compensação integral dos créditos tributários pagos nas fases anteriores. Conforme Diniz<sup>23</sup>, trata-se de um modelo que “privilegia a não-cumulatividade plena e a transparência, reduzindo distorções econômicas e promovendo maior racionalidade no sistema tributário”. Ao contrário de modelos cumulativos, o IVA evita a tributação em cascata, o que contribui para a neutralidade nas decisões de produção e consumo.

---

<sup>22</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 16.

<sup>23</sup> DINIZ, Ericsson Gomes. **Reforma tributária**: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS. 2025. p. 08-11.

No caso brasileiro, a opção por um IVA dual — composto pelo IBS (de competência compartilhada entre Estados e Municípios) e pela CBS (de competência da União) — representa uma solução adaptada à estrutura federativa do país. Essa escolha busca conciliar a necessidade de simplificação com a preservação da autonomia dos entes federativos.

Segundo Moura, Santos e Fernandes<sup>24</sup>, “o modelo dual constitui uma alternativa viável para países com forte descentralização fiscal, embora apresente desafios relacionados à coordenação entre os diferentes níveis de governo”.

A experiência internacional demonstra que a eficácia do IVA está diretamente relacionada à simplicidade de sua estrutura. Sistemas com base ampla de incidência, alíquotas uniformes e poucas exceções tendem a apresentar melhores resultados em termos de arrecadação e redução de litígios.

Nesse sentido, Diniz<sup>25</sup> destaca que “a multiplicidade de regimes especiais e benefícios fiscais compromete a eficiência do modelo, introduzindo complexidade e distorções que podem afetar a neutralidade do sistema”.

Além disso, a adoção do princípio do destino, elemento central do IVA moderno, contribui para a redução de conflitos fiscais entre regiões. Ao tributar o consumo no local de destino, evita-se a competição predatória entre entes federativos por meio da concessão de incentivos fiscais.

Conforme Pereira<sup>26</sup>, essa característica é fundamental para “garantir equilíbrio na distribuição de receitas e para promover maior justiça fiscal, especialmente em países com desigualdades regionais acentuadas, como o Brasil”.

Entretanto, a implementação do IVA não está isenta de desafios. A transição de sistemas tributários complexos para modelos mais simplificados exige adaptações institucionais, tecnológicas e culturais.

Segundo Moura, Santos e Fernandes<sup>27</sup>, “períodos de transição costumam ser marcados por incertezas jurídicas e aumento do contencioso, especialmente diante da necessidade de interpretação de novas normas e da coexistência temporária entre regimes distintos”.

---

<sup>24</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 07.

<sup>25</sup> DINIZ, Ericsson Gomes. **Reforma tributária: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS**, 2025, p.10-13.

<sup>26</sup> PEREIRA, Vinícius Adriano Silva Alves. **A tributação em função do destino e a nova dinâmica econômica brasileira para os estados consumidores**. 2025. p. 10.

<sup>27</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 15-18.

No contexto brasileiro, esses desafios são potencializados pela complexidade do federalismo fiscal. A necessidade de coordenação entre União, Estados e Municípios, especialmente no que se refere à definição de alíquotas e à gestão do Comitê Gestor do IBS, representa um dos principais pontos de atenção. Para Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>28</sup>, “a governança do novo sistema será determinante para o seu sucesso, exigindo mecanismos eficazes de cooperação e transparência”.

Outro aspecto relevante refere-se à utilização de tecnologia na administração do IVA. Sistemas modernos de tributação sobre o consumo dependem de ferramentas digitais para garantir o controle das operações e a correta apuração dos créditos tributários.

Nesse sentido, a experiência internacional evidencia que a digitalização dos processos fiscais contribui para a redução da evasão e para o aumento da eficiência arrecadatória. Conforme destaca Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>29</sup>, “a integração de sistemas eletrônicos é um elemento essencial para a operacionalização da não-cumulatividade plena”.

Ademais, a análise comparada permite identificar que a neutralidade tributária constitui um dos principais objetivos do IVA. Ao evitar a interferência nas decisões econômicas, o sistema contribui para a alocação eficiente de recursos e para o crescimento econômico.

No entanto, essa neutralidade pode ser comprometida pela existência de regimes diferenciados e benefícios fiscais. Nesse sentido, Diniz<sup>30</sup> ressalta que “a concessão de exceções deve ser cuidadosamente avaliada, de modo a não comprometer a coerência do sistema”.

No Brasil, a previsão de regimes diferenciados no IBS, com reduções de alíquotas para determinados setores, representa um ponto de tensão entre os objetivos de simplificação e de política pública. Embora tais mecanismos possam ser justificáveis sob determinadas circunstâncias, sua utilização excessiva pode reproduzir problemas semelhantes aos observados no modelo anterior.

Além disso, a experiência internacional demonstra que a aceitação social do IVA depende da transparência e da percepção de justiça do sistema. A clareza na

---

<sup>28</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1678-1680

<sup>29</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1683

<sup>30</sup> DINIZ, Ericsson Gomes. **Reforma tributária**: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS, 2025, p. 06.

identificação dos tributos e a compreensão por parte dos contribuintes são fatores essenciais para a legitimidade da tributação. Nesse sentido, a cobrança “por fora”, prevista na legislação brasileira, representa um avanço ao tornar explícito o valor do tributo incidente sobre as operações.

Dessa forma, a análise do paradigma do IVA e da experiência comparada evidencia que o modelo adotado pelo Brasil está alinhado às melhores práticas internacionais, embora apresente desafios específicos decorrentes de sua estrutura federativa e de suas particularidades históricas.

A adoção de um sistema baseado na não-cumulatividade plena, na tributação no destino e na neutralidade econômica representa um avanço significativo em relação ao modelo anterior.

Contudo, a efetividade desse novo sistema dependerá da forma como será implementado e gerido ao longo do tempo. A articulação entre os entes federativos, a clareza normativa e a capacidade institucional serão elementos determinantes para o sucesso da reforma.

Assim, o estudo da experiência internacional não apenas fornece parâmetros de comparação, mas também contribui para a identificação de riscos e oportunidades no processo de transformação do sistema tributário brasileiro.

#### **4 Dogmática do ICMS e ISSQN: A Complexidade a ser Superada**

A análise da Reforma Tributária brasileira, especialmente no que concerne à instituição do IBS, exige a compreensão detalhada da dogmática dos tributos que serão substituídos, notadamente o ICMS e o ISSQN.

Esses tributos, embora fundamentais para a arrecadação dos entes subnacionais, são historicamente marcados por elevada complexidade normativa, conflitos de competência e significativo contencioso administrativo e judicial.

O ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, é um tributo que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação.

Sua estrutura jurídica, embora fundamentada na não-cumulatividade, apresenta uma série de particularidades que dificultam sua aplicação prática.

Conforme Guerra<sup>31</sup>, “a multiplicidade de legislações estaduais, aliada à concessão de benefícios fiscais sem a devida coordenação federativa, resultou na chamada guerra fiscal, caracterizada pela disputa entre os Estados por investimentos privados por meio da redução ou eliminação da carga tributária”.

Esse fenômeno gerou profundas distorções econômicas e jurídicas, comprometendo a neutralidade do sistema tributário e aumentando a insegurança jurídica.

Segundo Diniz<sup>32</sup>, “a guerra fiscal representa uma das principais disfunções do federalismo fiscal brasileiro, pois rompe com o equilíbrio entre os entes federativos e compromete a previsibilidade das relações econômicas”. Além disso, a necessidade de validação desses benefícios por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) nem sempre foi suficiente para conter práticas unilaterais.

Outro aspecto relevante do ICMS refere-se à sua não-cumulatividade imperfeita.

Embora o tributo permita o aproveitamento de créditos ao longo da cadeia produtiva, diversas restrições legais e interpretações divergentes limitaram a efetividade desse mecanismo.

Conforme Chaves<sup>33</sup>, “a existência de créditos condicionados, glosas fiscais e controvérsias sobre insumos essenciais comprometeu a lógica da não-cumulatividade, gerando cumulatividade indireta e aumento do custo das operações”.

Paralelamente, o ISSQN, de competência dos Municípios, apresenta desafios distintos, mas igualmente relevantes. Incidente sobre a prestação de serviços, esse tributo é regulado por legislação complementar, mas sua aplicação prática depende de normas municipais, o que resulta em significativa heterogeneidade.

---

<sup>31</sup> GUERRA, Fellipe. **Reforma Tributária: o novo Sistema Tributário Brasileiro**. Sistema CFC/CRCs. Brasília: 2024. p. 08-09.

<sup>32</sup> DINIZ, Ericsson Gomes. **Reforma tributária: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS**, 2025, p. 04-06.

<sup>33</sup> CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo: 2025. p. 232.

Conforme Silva<sup>34</sup>, “a delimitação da incidência do ISSQN é uma das principais fontes de litígio, especialmente em situações que envolvem operações mistas, nas quais há simultaneamente fornecimento de bens e prestação de serviços”.

A sobreposição entre ICMS e ISSQN constitui um dos pontos mais críticos do sistema tributário brasileiro. A dificuldade em definir se determinada operação deve ser tributada por um ou outro imposto gerou uma série de conflitos de competência, frequentemente levados ao Poder Judiciário. Segundo Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>35</sup>, “essa indefinição compromete a segurança jurídica e aumenta os custos de conformidade para os contribuintes, que se veem obrigados a lidar com interpretações divergentes e risco de dupla tributação”.

Além disso, a cumulatividade presente em determinadas situações no ISSQN contribui para o aumento da carga tributária efetiva, especialmente em cadeias produtivas mais complexas. Conforme Silva<sup>36</sup>, “a incidência cumulativa de tributos sobre o consumo no Brasil reforça o caráter regressivo do sistema, impactando de forma mais significativa os contribuintes de menor renda”.

Outro elemento que evidencia a complexidade do sistema anterior é a multiplicidade de obrigações acessórias. Tanto no âmbito do ICMS quanto do ISSQN, os contribuintes estão sujeitos a um elevado número de declarações, registros e controles fiscais, muitas vezes com requisitos distintos entre os entes federativos. Segundo Moura, Santos e Fernandes<sup>37</sup>, “essa complexidade administrativa representa um dos principais custos indiretos da tributação, afetando a competitividade das empresas e dificultando o ambiente de negócios”.

---

<sup>34</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 51-52.

<sup>35</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. *Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026*, 2025, p. 1680.

<sup>36</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 19-21.

<sup>37</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. *Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados*, 2025, p. 03.

Diante desse cenário, a substituição do ICMS e do ISSQN pelo IBS representa uma tentativa de superar essas limitações estruturais, promovendo maior uniformidade normativa e simplificação operacional. A unificação das regras de incidência, a adoção da não-cumulatividade plena e a aplicação do princípio do destino são elementos centrais dessa transformação.

Nesse sentido, a eliminação da guerra fiscal constitui um dos principais objetivos da reforma. Ao centralizar a arrecadação e redistribuir as receitas com base no consumo, busca-se reduzir a competição entre entes federativos e promover maior equilíbrio econômico. Conforme Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>38</sup>, “essa mudança tem potencial para corrigir distorções históricas e melhorar a eficiência do sistema tributário”. No entanto, a transição para o novo modelo não está isenta de desafios. A coexistência temporária entre os sistemas antigo e novo pode gerar incertezas jurídicas e dificuldades operacionais. Além disso, a necessidade de adaptação por parte dos contribuintes e da administração pública exige investimentos em tecnologia e capacitação.

Outro ponto de atenção refere-se à preservação da autonomia federativa. Embora o IBS proponha uma estrutura mais uniforme, a participação dos entes subnacionais na definição de alíquotas e na gestão do tributo levanta questionamentos sobre o equilíbrio entre centralização e descentralização. Para Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>39</sup>, “esse equilíbrio será fundamental para garantir a legitimidade e a sustentabilidade do novo sistema”.

Dessa forma, a análise da dogmática do ICMS e do ISSQN evidencia que a complexidade do sistema tributário brasileiro não decorre apenas de sua estrutura normativa, mas também de fatores institucionais e federativos. A reforma tributária, ao propor a substituição desses tributos por um modelo mais simples e uniforme, busca enfrentar essas questões de forma estruturada.

## **5 O IBS e a Nova Sistemática da Base de Cálculo e Alíquotas**

A instituição do IBS, nos termos da EC nº 132/2023 e regulamentado pela LC nº 214/2025, representa uma das mudanças mais estruturais no sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à definição da base de cálculo e à sistemática de alíquotas.

<sup>38</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1680-1682.

<sup>39</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1680-1681.

Diferentemente do modelo anterior, marcado por complexidade, cumulatividade indireta e falta de transparência, o IBS foi concebido com base em princípios de simplicidade, neutralidade e clareza normativa.

No que concerne à base de cálculo, a LC nº 214/2025 estabelece, como regra geral, que esta corresponde ao valor da operação com bens ou serviços, vedando expressamente a inclusão do próprio tributo em sua base. Tal modelo, conhecido como cobrança “por fora”, representa uma ruptura com a sistemática anterior, especialmente no âmbito do ICMS, em que o tributo integrava sua própria base de cálculo.

Conforme Silva<sup>40</sup>, “essa alteração promove maior transparência, permitindo que o contribuinte identifique de forma clara o montante efetivamente pago a título de tributo”.

Essa mudança não se limita a uma questão técnica, mas possui implicações relevantes do ponto de vista jurídico e econômico. Ao eliminar a incidência “por dentro”, reduz-se a distorção na formação de preços e fortalece-se a previsibilidade do sistema. Nesse sentido, Silva<sup>41</sup> destaca que “a transparência na base de cálculo é elemento essencial para a legitimidade da tributação, pois facilita o controle social e a compreensão por parte dos contribuintes”.

Além disso, a legislação prevê hipóteses específicas de arbitramento da base de cálculo, aplicáveis em situações em que não seja possível determinar o valor da operação de forma direta. Tais mecanismos visam assegurar a correta apuração do tributo, evitando práticas evasivas e garantindo a efetividade da arrecadação. Contudo, como ressaltam Moura, Santos e Fernandes<sup>42</sup>, “a aplicação dessas regras deve observar critérios objetivos e claros, a fim de evitar controvérsias interpretativas e litígios desnecessários”.

Outro ponto central da nova sistemática refere-se à definição das alíquotas do IBS. A LC nº 214/2025 estabelece a existência de alíquotas de referência, que servirão como parâmetro para os entes federativos, os quais mantêm competência para fixar suas próprias alíquotas dentro de determinados limites. Essa estrutura busca conciliar a uniformidade do sistema com a preservação da autonomia federativa.

---

<sup>40</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 50-52.

<sup>41</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro**, 2024, p. 50-52.

<sup>42</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 17.

Entretanto, essa flexibilidade também levanta questionamentos quanto ao risco de fragmentação do sistema. Conforme Silva e Oliveira<sup>43</sup>, “a possibilidade de variação de alíquotas entre entes federativos pode gerar assimetrias e comprometer a neutralidade tributária, especialmente se não houver coordenação efetiva entre os entes”. Nesse sentido, a atuação do Comitê Gestor do IBS assume papel estratégico, sendo responsável por garantir a harmonização das regras e a estabilidade do sistema.

A legislação também prevê regimes diferenciados, com reduções de alíquotas para determinados setores econômicos, podendo alcançar reduções de 30%, 60% ou até 100%. Esses regimes têm como objetivo atender a políticas públicas específicas, como a promoção de setores estratégicos ou a proteção de atividades essenciais. Contudo, conforme alerta Chaves<sup>44</sup> “a multiplicação de exceções pode comprometer a simplicidade do sistema e reintroduzir complexidades semelhantes às observadas no modelo anterior”.

Nesse contexto, a neutralidade tributária emerge como um dos principais desafios da nova sistemática. A ideia central é que o tributo não deve interferir nas decisões econômicas dos agentes, permitindo que fatores de mercado, e não a carga tributária, orientem a produção e o consumo. Conforme Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>45</sup>, “a neutralidade é um dos pilares do IVA moderno, sendo essencial para garantir eficiência econômica e competitividade”.

Outro aspecto relevante diz respeito à não-cumulatividade plena, que se manifesta diretamente na forma de apuração do IBS.

A possibilidade de aproveitamento integral de créditos ao longo da cadeia produtiva representa uma das principais inovações do sistema, reduzindo a incidência em cascata e promovendo maior racionalidade econômica. Segundo Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>46</sup> “essa característica aproxima o modelo brasileiro dos sistemas internacionais mais eficientes, contribuindo para a integração econômica e para a redução de distorções”.

---

<sup>43</sup> SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025, 2026, p. 09-10.

<sup>44</sup> CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente), 2025, p. 218.

<sup>45</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p.1682-1683.

<sup>46</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1680-1682.

Entretanto, a operacionalização da não-cumulatividade plena exige mecanismos eficazes de controle e fiscalização. A correta identificação dos créditos e débitos tributários depende da existência de sistemas integrados e de uma administração tributária eficiente. Nesse sentido, Chaves<sup>47</sup> destaca “a importância da digitalização e da integração de dados fiscais como elementos fundamentais para o funcionamento do novo modelo”.

Além disso, a transição entre os sistemas antigo e novo representa um dos principais desafios da reforma. Durante o período de convivência entre ICMS, ISSQN e IBS, poderão surgir dúvidas interpretativas e dificuldades operacionais, especialmente no que se refere à apuração da base de cálculo e à aplicação das alíquotas.

Conforme Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>48</sup> “períodos de transição tributária são, por natureza, propensos ao aumento do contencioso, exigindo atuação firme da doutrina e da jurisprudência para consolidar entendimentos”.

Outro ponto de destaque refere-se à transparência do sistema tributário. A cobrança “por fora” e a simplificação das regras contribuem para maior clareza na relação entre contribuinte e Estado. Nesse sentido, Silva<sup>49</sup> ressalta que “a transparência é um fator essencial para a legitimidade da tributação, pois permite maior controle social e fortalece a confiança no sistema”.

Por fim, a análise da base de cálculo e das alíquotas do IBS evidencia um esforço significativo de modernização do sistema tributário brasileiro. A adoção de critérios mais claros, a eliminação de distorções históricas e a busca por maior neutralidade indicam uma tentativa de alinhar o sistema nacional às melhores práticas internacionais.

## 6 Dos Resultados e da Discussão

A análise da Reforma Tributária brasileira, especialmente a partir da instituição do IBS, permitiu identificar avanços significativos no que se refere à simplificação do sistema tributário, à busca pela neutralidade econômica e à

---

<sup>47</sup> CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente), 2025, p. 224-225.

<sup>48</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p.1681-1683.

<sup>49</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 52.

tentativa de superação de distorções históricas associadas à tributação sobre o consumo.

A partir da revisão bibliográfica e da análise documental da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025, observou-se que o novo modelo apresenta uma estrutura normativa mais coerente, alinhada aos princípios modernos de tributação.

Inicialmente, verifica-se que a substituição do ICMS e do ISSQN pelo IBS representa uma tentativa concreta de enfrentar a fragmentação normativa que caracterizava o sistema anterior.

Conforme apontado por Moura, Santos e Fernandes<sup>50</sup> “a multiplicidade de legislações e a sobreposição de competências contribuíam para um cenário de elevada insegurança jurídica”. Nesse sentido, os resultados da análise indicam que a unificação da base normativa tende a reduzir conflitos interpretativos e a simplificar a aplicação do direito tributário.

Outro aspecto relevante diz respeito à adoção da não-cumulatividade plena, que se apresenta como um dos pilares do novo sistema. Diferentemente do modelo anterior, em que havia restrições ao aproveitamento de créditos, o IBS permite a compensação integral ao longo da cadeia produtiva. Conforme Chaves<sup>51</sup>, “essa característica contribui para a eliminação de distorções econômicas e para a redução do chamado “efeito cascata”, promovendo maior eficiência na tributação”.

Além disso, a introdução do princípio do destino como critério de arrecadação representa uma mudança significativa na lógica federativa. Ao transferir a arrecadação para o local de consumo, busca-se reduzir a guerra fiscal entre os entes federativos.

Conforme Silva e Oliveira<sup>52</sup>, “essa mudança tem potencial para promover maior equilíbrio na distribuição de receitas, embora sua implementação dependa de mecanismos eficazes de coordenação”.

No entanto, apesar dos avanços identificados, a análise também evidenciou desafios relevantes, especialmente no que se refere à transição entre os sistemas e

---

<sup>50</sup> MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados, 2025, p. 03.

<sup>51</sup> CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente), 2025, p. 215-219.

<sup>52</sup> SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025, 2026, p. 12-15.

à definição das alíquotas. “A coexistência temporária entre o modelo antigo e o novo pode gerar insegurança jurídica”, conforme destacado por Silva<sup>53</sup> especialmente diante de possíveis divergências interpretativas.

A fim de sistematizar os principais achados da pesquisa, apresenta-se a tabela a seguir:

**Tabela 1** - Comparação entre o sistema anterior (ICMS/ISSQN) e o novo modelo (IBS)

Aspecto	Sistema Anterior (ICMS/ISSQN)	Novo Modelo (IBS)
Estrutura normativa	Fragmentada, com legislações estaduais e municipais distintas	Unificada, com base nacional
Competência	Estados (ICMS) e Municípios (ISSQN)	Compartilhada (Estados e Municípios)
Não-cumulatividade	Parcial e com restrições	Plena e integral
Base de cálculo	Inclusão do tributo (“por dentro”)	Exclusão do tributo (“por fora”)
Princípio de arrecadação	Origem (predominante)	Destino
Guerra fiscal	Elevada incidência	Tendência de redução
Complexidade	Alta	Reduzida (em tese)
Transparência	Baixa	Elevada

Fonte: Autor (2026).

A análise comparativa evidencia que o IBS foi concebido com o objetivo de corrigir falhas estruturais do sistema anterior. A simplificação normativa, a transparência e a não-cumulatividade plena representam avanços relevantes do ponto de vista teórico e jurídico. Contudo, como ressalta Silva e Oliveira<sup>54</sup> “a efetividade dessas mudanças dependerá da forma como serão implementadas na prática”.

No que se refere à base de cálculo, a adoção da cobrança “por fora” constitui um avanço significativo em termos de transparência. Conforme Silva<sup>55</sup>, “essa mudança permite maior clareza na identificação da carga tributária, contribuindo para o controle social e para a compreensão do sistema por parte dos contribuintes”. Esse aspecto também reforça a legitimidade da tributação, ao tornar visível aquilo que antes estava oculto no preço final.

Por outro lado, a possibilidade de variação de alíquotas entre os entes federativos, ainda que dentro de parâmetros estabelecidos, representa um ponto de

<sup>53</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 52.

<sup>54</sup> SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025, 2026, p. 16.

<sup>55</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 52.

atenção. Conforme Silva e Oliveira<sup>56</sup>, “essa flexibilidade pode gerar assimetrias e comprometer a neutralidade do sistema, especialmente se não houver coordenação efetiva por meio do Comitê Gestor do IBS”.

Outro resultado relevante refere-se à relação entre a reforma e a regressividade do sistema tributário. Conforme Silva<sup>57</sup>, “a tributação sobre o consumo tende a impactar de forma mais intensa as camadas de menor renda”. Nesse sentido, embora o IBS promova simplificação e eficiência, sua capacidade de reduzir desigualdades dependerá da adoção de políticas complementares, como mecanismos de devolução tributária (cashback).

Além disso, a análise evidenciou que a transição para o novo modelo constitui um dos principais desafios da reforma. A necessidade de adaptação por parte dos contribuintes, da administração pública e do próprio sistema jurídico exige tempo e investimento institucional. Conforme Bomfim, Castro e Ico Júnior<sup>58</sup>, “a governança do novo sistema será determinante para o seu sucesso, especialmente no que se refere à atuação coordenada entre os entes federativos”.

Dessa forma, os resultados indicam que a Reforma Tributária brasileira representa um avanço significativo em termos de estrutura normativa e alinhamento com modelos internacionais de tributação sobre o consumo. No entanto, a sua efetividade dependerá da superação de desafios operacionais, institucionais e interpretativos.

Assim, a discussão apresentada evidencia que o IBS possui potencial para promover um sistema mais simples, transparente e eficiente, mas sua implementação exigirá acompanhamento contínuo, interpretação consistente e aperfeiçoamento normativo, de modo a garantir a concretização dos princípios que fundamentam a reforma.

## Considerações Finais

A presente pesquisa teve como objetivo analisar, sob uma perspectiva teórico-jurídica, a estrutura normativa do IBS e os desafios decorrentes da transição do modelo tributário anterior, baseado no ICMS e no ISSQN, para a nova sistemática

---

<sup>56</sup> SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025, 2026, p. 09-10.

<sup>57</sup> SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro, 2024, p. 19-21.

<sup>58</sup> BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026, 2025, p. 1683.

instituída pela EC nº 132/2023 e regulamentada pela LC nº 214/2025. A partir da abordagem qualitativa e do método dedutivo, foi possível compreender as principais mudanças introduzidas pela Reforma Tributária e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro.

Os resultados obtidos evidenciaram que a criação do IBS representa um avanço significativo no sentido de simplificação do sistema tributário nacional, especialmente no que se refere à unificação da base normativa, à adoção da não-cumulatividade plena e à implementação do princípio do destino. Tais elementos indicam uma tentativa concreta de superar distorções históricas, como a guerra fiscal, a cumulatividade indireta e a fragmentação legislativa, que por décadas comprometeram a eficiência e a segurança jurídica da tributação sobre o consumo no Brasil.

No campo dos princípios constitucionais, verificou-se que a nova sistemática busca alinhar-se a diretrizes como a legalidade, a neutralidade e a transparência, reforçando a necessidade de um sistema tributário mais racional e coerente. A cobrança “por fora”, por exemplo, representa uma inovação relevante ao permitir maior clareza na identificação da carga tributária, contribuindo para o fortalecimento do controle social e para a legitimidade da tributação.

Entretanto, a pesquisa também evidenciou que a implementação do IBS não está isenta de desafios. A transição entre os sistemas, a necessidade de regulamentação complementar e a definição das alíquotas pelos entes federativos constituem pontos de atenção que podem gerar insegurança jurídica no curto prazo. Além disso, a manutenção de certa autonomia federativa, embora necessária, pode comprometer a uniformidade do sistema caso não haja coordenação eficaz entre os entes.

Outro aspecto relevante diz respeito à efetividade dos princípios que fundamentam a reforma. Embora a não-cumulatividade plena e a neutralidade econômica representem avanços teóricos importantes, sua concretização dependerá da forma como serão aplicadas na prática, especialmente no que se refere à gestão do crédito tributário e à atuação do Comitê Gestor do IBS. Nesse sentido, a interpretação doutrinária e jurisprudencial desempenhará papel fundamental na consolidação do novo modelo.

Adicionalmente, a análise revelou que, apesar dos avanços estruturais, a Reforma Tributária não resolve integralmente questões relacionadas à justiça fiscal,

especialmente no que se refere à regressividade do sistema tributário brasileiro. A tributação sobre o consumo continua a impactar de forma mais intensa as camadas de menor renda, o que indica a necessidade de políticas complementares para promover maior equidade.

Dessa forma, conclui-se que o IBS representa uma transformação relevante na estrutura do sistema tributário nacional, alinhando-se a modelos internacionais e incorporando princípios que buscam promover maior eficiência, transparência e segurança jurídica. No entanto, o sucesso dessa reforma dependerá da sua implementação prática, da capacidade institucional dos órgãos responsáveis e da construção de uma interpretação jurídica consistente.

Por fim, destaca-se que o presente estudo contribui para o debate acadêmico ao oferecer uma análise crítica da nova sistemática tributária, evidenciando tanto seus avanços quanto seus desafios. Sugere-se, para pesquisas futuras, a realização de estudos empíricos que avaliem os impactos econômicos da reforma, bem como investigações sobre a efetividade dos mecanismos de compensação social, de modo a aprofundar a compreensão sobre os efeitos do IBS no contexto brasileiro.

## REFERÊNCIAS

BOMFIM, Larissa Scarlet Batista; CASTRO, Leidinea Oliveira de; ICO JÚNIOR, Angelito Pinheiro. Reforma tributária brasileira: análise das mudanças, dados concretos e impactos a partir de 2026. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE**. v. 11, n. 12. São Paulo: 2025.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 20 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Diário Oficial da União: Brasília, DF, 16 jan. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 227, de 13 de janeiro de 2026**. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 214/2025. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 13 jan. 2026.

CHAVES, Leonardo Cocchieri Leite. A não cumulatividade do IBS na reforma tributária do consumo (EC 132/2024 e LC 214/2025): regime de crédito financeiro e

novos sistemas de pagamento (split payment e recolhimento pelo adquirente). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo: 2025.

DINIZ, Ericsson Gomes. **Reforma tributária**: uma análise do IBS como forma de substituição ao ICMS e ao ISS. 2025.

GUERRA, Fellipe. **Reforma Tributária**: o novo Sistema Tributário Brasileiro. Sistema CFC/CRCs. Brasília: 2024.

LIMA, Pedro Henrique Rocha de; NABHAN, Francine Adília Rodante Ferrari. Reforma Tributária no Brasil: uma análise do IBS e seus impactos na legislação tributária nacional. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**. v. 22, n. 11. Curitiba: 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.

MOURA, João Vítor; SANTOS, José Salvador Pereira dos; FERNANDES, Hernando. Os impactos da reforma tributária brasileira (EC 132/2023 e LC 214/2025) no direito civil, com ênfase nos contratos privados. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. v. 11, n. 5. São Paulo: 2025.

PEREIRA, Vinícius Adriano Silva Alves. **A TRIBUTAÇÃO EM FUNÇÃO DO DESTINO E NOVA DINÂMICA ECONÔMICA BRASILEIRA PARA OS ESTADOS CONSUMIDORES**. 2025.

ROCHA, Halef Gabriel; DANNO, Heloisa. **Direito Tributário em Destaque**: O Impacto da Reforma Tributária no Contencioso Administrativo e Judicial. São Paulo: 2025.

SILVA, Jânio Pereira da; OLIVEIRA, Fernanda Matos Fernandes de. O regime de transição da reforma tributária brasileira: desafios e perspectivas da EC 132/2023 e da LC 214/2025. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**. v. 12, n. 4. São Paulo: 2026.

SILVA, João Paulo Martins e. **Matriz tributária**: a alta regressividade do sistema tributário brasileiro. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2024.