

UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CAMPUS DE ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

VANESSA CAMILA ROSSI

**REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA CONTINUA NA EC 123/2023 PARA AS
EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO MÉDICO**

ERECHIM

2024

VANESSA CAMILA ROSSI

**REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA CONTINUA NA EC 132/2023 PARA AS
EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO MÉDICO**

Trabalho apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI) – Câmpus Erechim/RS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador(a): Prof. Esp. Evandro Luís Dezordi

ERECHIM

2024

VANESSA CAMILA ROSSI

**REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA CONTINUA NA EC 132/2023 PARA AS
EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO MÉDICO**

Trabalho apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões (URI) – Câmpus Erechim/RS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Erechim/RS, 25 de novembro de 2024

BANCA EXAMINADORA

Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI Erechim

Prof. Esp. Evandro Luís Dezordi, URI Erechim

Orientador

Prof. Mestre Luiz Mário Silveira Spinelli

Prof. Esp. Fabrício Uilson Mocellin

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à minha família, que sempre esteve ao meu lado em todos os momentos, oferecendo suporte e carinho. Um agradecimento especial à minha irmã, cuja presença e incentivo foram fundamentais para que eu pudesse seguir em frente, mesmo nos momentos mais desafiadores.

À minha querida amiga Tainá, agradeço por toda a amizade, companheirismo e pelos momentos que tornaram essa caminhada ainda mais especial. Sua presença foi um alívio e uma motivação constante.

Às minhas amigas da faculdade, sou imensamente grata por tornarem esse processo mais leve, pelas risadas, pelo apoio mútuo e pela força que compartilhamos. Vocês foram essenciais para transformar essa jornada em algo muito mais significativo.

E, ao meu orientador, gostaria de expressar minha sincera gratidão por todo o apoio, paciência e orientação ao longo desta jornada. Suas orientações e ensinamentos foram essenciais para o desenvolvimento deste trabalho, e sua dedicação sempre me inspirou a buscar o melhor.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso, está relacionado com a reforma tributária promulgada em 2023 e as atividades de prestação de serviço. Para tanto, é conceituado o sistema tributário brasileiro, com o objetivo de esclarecer a forma de instituição, cobrança, arrecadação e partilha dos tributos vigentes. Bem como, fora abordado todos os tributos que incidem sobre a atividade de prestação de serviço médico, exemplificando o fato gerador de cada imposto. Além disso, é demonstrado os princípios da reforma tributária e as suas mudanças mais relevantes na forma de tributação, como a criação de novos impostos e contribuições, assim como, é realizado uma análise tributária de uma situação hipotética para se verificar qual o regime tributário mais favorável antes da promulgação da reforma tributária e após a promulgação da reforma tributária.

Palavras-chave: reforma tributária; imposto; simplificação; prestação de serviço; médico.

ABSTRACT

This course completion work is related to the tax reform enacted in 2023 and service provision activities. To this end, the Brazilian tax system is conceptualized, with the aim of clarifying the way in which current taxes are instituted, charged, collected and shared. In addition, all taxes that affect the activity of providing medical services were discussed, exemplifying the triggering event for each tax. Furthermore, the principles of tax reform and its most relevant changes in the form of taxation are demonstrated, such as the creation of new taxes and contributions, as well as a tax analysis of a hypothetical situation to verify which tax regime is most suitable. Favorable before the enactment of the tax reform and after the enactment of the tax reform.

Keywords: tax reform; tax; simplification; service provision; doctor.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Dados hipotéticos.....	45
TABELA 2 – Cálculo fator R.....	46
TABELA 3 – Cálculo do imposto pago pelo regime de tributação do simples nacional.....	47
TABELA 4 – Repartição dos impostos a serem pagos pelo simples nacional.....	47
TABELA 5 – Atual tabela de repartição dos tributos do Anexo V do simples nacional.....	48
TABELA 6 – Anexo V do regime de tributação do simples nacional no projeto de lei 68/2024.....	49
TABELA 7 – Cálculo do imposto pelo lucro presumido.....	50
TABELA 8 – Cálculo dos impostos apurados trimestralmente.....	50
TABELA 9 – Cálculo do excedente de imposto de renda pessoa jurídica.....	51
TABELA 10 – Valor total do imposto pago pelo regime do lucro presumido.....	51
TABELA 11 – Repartição dos impostos a serem pagos pelo lucro presumido.....	51
TABELA 12 – Valor de imposto a ser pago pelo regime do lucro presumido após a promulgação da reforma tributária.....	52
TABELA 13 – Cálculo dos impostos apurados trimestralmente.....	53
TABELA 14 – Cálculo do excedente de imposto de renda pessoa jurídica.....	53
TABELA 15 – Total de imposto a ser pago pelo lucro presumido após a promulgação da reforma tributária.....	53

LISTA DE SIGLAS

APET	Associação Paulista de Estudos Tributários
CTN	Código Tributário Nacional
CG-IBS	Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
COFECON	Conselho Federal de Economia
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CBS	Contribuição sobre bens e serviços
CPP	Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica
DAS	Guia de Recolhimento Mensal de Arrecadação
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
GST	Goods and Services Tax
HSL	Harmozied Sales Tax
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IPTU	Imposto de Propriedade Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto sobre Serviço
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIS/PASEP	Programa de Integração Social
PLP	Projeto de Lei Complementar
RBT12	Receita Bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

STF Supremo Tribunal Federal;
STN Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	14
2.1	CONCEITUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.2	TRIBUTOS	16
2.2.1	Conceito.....	16
2.2.2	Espécies	18
2.2.2.1	Impostos.....	19
2.2.2.2	Taxas.....	21
2.2.2.3	Contribuições de melhorias	22
2.2.2.4	Empréstimo compulsório.....	23
2.2.2.5	Contribuições especiais.....	24
2.3	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	25
2.4	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	26
3	EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO E OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A SUA ATIVIDADE	28
3.1	IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS)	28
3.2	IMPOSTO DE RENDA (IR).....	29
3.3	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).....	30
3.4	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP)	31
3.5	A POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL	33
4	O FUTURO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONSIDERANDO A REFORMA TRIBUTÁRIA	35
4.2	PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	35
4.2.1	Simplificação.....	35
4.2.2	Transparência.....	36
4.2.3	Justiça tributária	37
4.2.4	Cooperação	37

4.2.5	Defesa do meio ambiente	38
4.3	PRINCIPAIS MUDANÇAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	38
4.3.1	Imposto de valor agregado – IVA.....	39
4.3.2	Imposto sobre bens e serviços – IBS.....	41
4.3.3	Contribuição sobre bens e serviços - CBS.....	43
4.3.4	Imposto seletivo – IS	44
4.4	ANÁLISE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ANTES E APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA.....	45
4.4.1	Contextualização da situação hipotética	45
4.4.2	Tributação de uma empresa na modalidade simples nacional	45
4.4.1.1	Análise no atual sistema tributário nacional	46
4.4.2.2	Análise com a promulgação da reforma tributária.....	48
4.4.3	Tributação de empresa na modalidade lucro presumido	49
4.4.3.1	Análise no atual sistema tributário.....	50
4.4.3.2	Análise após a reforma tributária ser promulgada	52
5	CONCLUSÃO.....	55
6	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é reconhecido por sua complexidade, ineficiência e por gerar distorções na economia, impactando negativamente a competitividade das empresas e agravando as desigualdades sociais.

A atual estrutura tributária, com uma alta carga de impostos sobre o consumo e uma baixa progressividade na tributação da renda e do patrimônio, contribui para a perpetuação de um sistema injusto, onde a população de menor renda é desproporcionalmente penalizada. Diante desse cenário, diversas propostas de reforma tributária têm sido discutidas ao longo dos anos, com o objetivo de simplificar a estrutura, melhorar a arrecadação e promover maior justiça social.

Em 2023 fora promulgada a Emenda Constitucional (EC) 132/2023 que diz respeito a reforma tributária, na qual tem como princípio a simplificação e a não cumulatividade, buscando uma distribuição mais justa da carga tributária.

A reforma tributária trará muitas mudanças significativas para o sistema tributário brasileiro, uma vez que houve a criação de novos tributos e contribuições e extinção de outros. Com isso, há vários ramos de atividades que serão afetados.

Diante disto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a reforma tributária promulgada, com enfoque nas atividades de prestação de serviço médico e os tributos incidentes sobre a atividade, bem como, qual será o impacto da reforma tributária, visto que possui grande importância para o desenvolvimento nacional e destaque do Brasil em âmbito internacional.

Este trabalho possui mais três seções além desta, que será abordado o funcionamento do sistema tributário brasileiro, o conceito e espécies de tributos e a formação da obrigação e do crédito tributário. Na seção seguinte será tratado dos tributos incidentes sobre a atividade de prestação de serviço médico e por fim, será demonstrado as principais mudanças da reforma tributária e será realizado uma análise tributária de uma situação hipotética.

Para a elaboração deste trabalho utilizou-se a metodologia da pesquisa quantitativa, na qual, inicialmente se concentrou em explicar o sistema tributário brasileiro e os impostos aplicáveis à atividade de prestação de serviços. Em seguida, foi realizado uma análise dos

impostos incidentes antes e após a reforma tributária com base em uma situação hipotética, a fim de verificar qual é e qual será o regime tributário mais vantajoso para empresas de prestação de serviço.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo será abordado o conceito do sistema tributário nacional (STN), além de demonstrar quais os principais tributos cobrados pelos entes federados e a sua complexidade.

2.1 CONCEITUAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um sistema é caracterizado por “um conjunto ordenado de elementos que se encontram interligados e que interagem entre si”, nesse sentido, ao aplicarmos esse conceito ao ordenamento jurídico brasileiro, podemos dizer que o mesmo é um sistema muito amplo. E na sua composição há o sistema tributário nacional, que é um conjunto de regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha dos tributos.

É possível perceber esse conceito na relação entre a Constituição Federal de 1988 (CF) e o Código Tributário Nacional (CTN), no qual a CF estabelece os princípios fundamentais e as diretrizes gerais do sistema tributário, enquanto o CTN, como norma infraconstitucional, detalha e regulamenta essas diretrizes.

Um exemplo claro dessa composição são as imunidades tributárias, que estão previstas na Constituição Federal. As imunidades são disposições constitucionais que impedem a cobrança de determinados tributos por parte do Poder Público sobre algumas entidades e situações específicas.

Por exemplo, a Constituição Federal concede imunidade tributária a templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, entre outros. Portanto, o Código Tributário Nacional, por ser uma norma infraconstitucional, não pode instituir a cobrança nas situações já vedadas pela Constituição Federal.

O STN é caracterizado por ser uma legislação formal, possuindo fundamento na EC nº 18 de 1º de dezembro de 1965, é regido pela lei nº 7.172 de 25 de outubro de 1966, seguindo os princípios da equidade, neutralidade, progressividade e simplicidade.

Ao conceituar o sistema tributário nacional, Magnum K. de Figueiredo Eltz et al., diz que:

É possível conceituar o STN como o conjunto de princípios constitucionais e infraconstitucionais que regem o Direito Tributário harmonicamente. Esse sistema compõe o grande sistema jurídico e é irradiado pelos princípios gerais do Direito

previstos na Constituição e também pelas normas que se entrelaçam às disposições específicas sobre tributos no nosso País. (ELTZ, M. K. F. et al., 2018, p. 19)

Mas além de ser um conjunto de normas, é na Constituição Federal que é definido a competência tributária, ou seja, a aptidão de instituir leis que importam o pagamento compulsório de tributos ao Poder Público, com a devidas limitações. Ainda, de regular a repartição de receitas tributárias, as finanças públicas e os orçamentos.

Segundo Luciano Amaro é na Constituição Federal que se deve limitar e definir a estrutura tributária:

Encontra-se na matriz todas as competências; nela se demarcam os limites do poder de tributar e se estruturam princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário. (AMARO, 2006, p. 166)

De acordo com o estabelecido na CF, a União pode instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e, grandes fortunas.

Os Estados e o Distrito Federal podem instituir impostos sobre: transmissão de causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e, propriedade de veículos automotores.

Já os Municípios, possuem competência para estabelecer impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantias, bem como a sua aquisição; e, serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar.

Mundialmente o sistema tributário nacional é amplamente reconhecido por sua complexidade, tanto em termos do número de tributos quanto em relação a diversidade de regras e alíquotas aplicáveis. Segundo o relatório "Doing Business 2021" do Banco Mundial, essa complexidade é uma das razões que tornam o ambiente de negócios no Brasil desafiador, especialmente para as empresas.

Essa situação exige que as empresas invistam considerável tempo e recursos na gestão tributária para garantir que estejam em conformidade com a legislação. Isso inclui desde a

necessidade de entender e aplicar corretamente as diversas leis e regulamentos tributários, até a execução das obrigações acessórias, como a entrega de declarações e o pagamento de tributos.

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), divulgou que desde a promulgação da Constituição Federal em 05 de outubro de 1988 até 30 de setembro de 2015, já foram editadas uma média de 45 normas tributárias federais, estaduais e municipais por dia útil.

Luciano Amaro fala sobre o direito tributário e sua complexidade em seu livro “Direito Tributário Brasileiro”:

Integram esse complexo de normas, a par dos preceitos constitucionais que delimitam a competência tributária e das regras legais que definem o fato gerador do tributo, nos seus vários aspectos, todos os dispositivos que versem matérias de natureza instrumental atinentes aos tributos; por isso, o direito tributário engloba também as disposições que cuidam das obrigações formais dos contribuintes ou responsáveis (tais como prestar informações, emitir notas, escriturar livros ou entregar declarações) e dos poderes e deveres da administração tributária (por exemplo, a investigação das atividades dos contribuintes), assim como os dispositivos que cuidam da definição de infrações tributárias e penalidades, bem como as normas que retratam obrigações ajustadas pelo País em tratados internacionais e que se refletem no campo tributário. Essa multiplicidade de aspectos que gravitam em torno do tributo tem dado ensejo para que se fale em direito tributário material, direito tributário formal, direito tributário penal, direito tributário internacional. (AMARO, 2023, p. 11)

Nesse sentido, é possível notar que o STN é composto de várias normas que desempenham um papel muito importante, embora complexas. Tamanha complexidade gera imensa insegurança jurídica, uma vez que, há dificuldade em entender a norma e existem várias interpretações. Além de ser prejudicial ao Brasil por afastar investimentos internacionais e que poderiam trazer crescimento.

2.2 TRIBUTOS

2.2.1 Conceito

Pode-se conceituar como tributo um pagamento obrigatório cobrado pelo governo aos contribuintes e empresas, ou seja, ambos entregam parte de sua renda e patrimônio com a finalidade que seja revertido em políticas e serviços públicos ofertados pelo estado.

Os tributos são caracterizados como receitas derivadas, provenientes da arrecadação e outras fontes de recursos que não são de natureza privada, um meio de financiamento do Estado, não sendo uma riqueza nova, mas uma mera transferência de riqueza gerada por terceiros. A

arrecadação tributária não é uma criação de riqueza, mas sim uma redistribuição dos recursos existentes na sociedade, transferindo parte da riqueza gerada pelos contribuintes para o Estado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu livro *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, faz menção a Hugo de Brito Machado, qual diz que a tributação tem sido um instrumento para a economia permanecer acesa na atualidade.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação. (MACHADO, apud, COÊLHO, 2022, p. 294)

De acordo com o disposto no CNT, em seu art. 3º “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Luciano Amaro (2023, p. 17) ainda defende uma redundância no conceito de tributo do CTN, principalmente das expressões: prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, fazendo ainda uma crítica ao “mau português” empregado no referido conceito. E também a falta de definição de quem é o credor da relação tributária.

Os tributos possuem função fiscal, que é meramente arrecadatória, isto é, a sua instituição pretende apenas colocar dinheiro aos cofres públicos por meio da arrecadação. Mas além disso, os tributos têm função extrafiscal, indo muito além da arrecadação de receitas, que é a função regulatória de mercado, por meio da alíquota o Estado pode estimular ou desestimular a aquisição de bens ou serviços.

Já a obrigação pecuniária de pagamento de tributo decorre de uma exigência legislativa, ou seja, prestação tributária. Evidencia-se que a obrigação tributária vem de um ato unilateral do sujeito, na qual está previsto em lei o pagamento de um tributo. Eduardo Sabbag traz o exemplo do pagamento de Imposto de Propriedade Territorial Urbana (IPTU):

Para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, o que lhe dá o timbre de tributo unilateral. Assim, o imposto é *tributo sem causa ou gravame não contraprestacional*, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal respectiva. Exemplo: “*Quando eu me torno proprietário de um bem imóvel localizado na zona urbana, eu devo pagar o IPTU*”. Assim, o contribuinte age e, conseqüentemente, é chamado a ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária adstrita ao imposto. (SABBAG, 2015, p. 179)

A relação tributária criada entre o credor e o devedor decorre do lançamento e pagamento de um tributo, estabelecida a partir do momento que ocorre um fato gerador, ou seja, uma situação prevista em lei que faz surgir a obrigação de pagar o tributo.

Magnum K. de Figueiredo Eltz et al. (2018), diz que a relação tributária pode envolver outros sujeitos, além do Estado e do contribuinte, que são os responsáveis tributários e os terceiros interessados. Os responsáveis tributários são pessoas que não são contribuintes diretos, mas tem a responsabilidade de pagamento de tributo e os terceiros interessados são pessoas que têm interesse na relação tributária, como credores de quem tem dívidas tributárias.

Os tributos são subdivididos em impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e outras contribuições, formando assim, a receita derivada do Estado. Mas pode-se incluir outras fontes originárias de recursos, como multas, juros de mora, rendimentos de aplicações financeiras, entre outros. Essa receita é gerida pelo Estado e deve ser utilizada de acordo com as leis e normas vigentes, visando atender às necessidades da sociedade e promover o bem-estar da população.

2.2.2 Espécies

As espécies tributárias referem-se às categorias em que os tributos podem ser classificados com base em critérios como a finalidade, a forma de incidência, a natureza do fato gerador, entre outros, mas todas se enquadram no gênero 'tributo'.

A doutrina, tradicionalmente dividiu-se em duas escolas: a dicotômica, que entende que há apenas duas espécies tributárias, impostos e taxas. Essa escola examina a hipótese tributária dos tributos vinculados à atuação estatal, ou seja, aqueles ligados a uma atividade específica do Estado, e dos tributos não vinculados, cuja hipótese de incidência é independente de qualquer ação estatal.

Já a escola tricotômica adiciona uma terceira categoria às duas já mencionadas. Segundo essa escola, além dos impostos e taxas, existe também a contribuição de melhoria, que está vinculada a uma atividade estatal, mas que não é diretamente relacionada a um serviço específico prestado ao contribuinte individualmente. A contribuição de melhoria é cobrada quando há uma valorização de um imóvel em decorrência de uma obra pública, sendo esta a hipótese de incidência desse tributo.

Para Luis Eduardo Schoueri (2024, p. 99), o contribuinte estaria relacionado indiretamente com aquela atuação estatal, no caso da contribuição de melhoria, é cobrada quando há uma obra pública que beneficia um grupo social, mas não diretamente um indivíduo.

Portanto, seriam então, três espécies: os tributos não vinculados a atividade estatal, os vinculados a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte e os vinculados a atividade indiretamente relacionada ao contribuinte.

É possível notar que tal assunto é objeto de muita discussão tributária entre a doutrina.

O Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu pela existência de cinco espécies tributárias, sendo: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições gerais e empréstimo compulsório. Já Luis Eduardo Schoueri possui o entendimento que há seis espécies tributárias:

Ao mesmo tempo que se encontram identidades suficientes para justificar a unificação das diversas espécies tributárias num gênero comum, é claro que elas apresentam peculiaridades. Por isso mesmo, identificam-se espécies tributárias. Não há uniformidade quanto ao número de espécies e seus critérios. Podem-se identificar, conforme o critério, apenas duas espécies de tributos (vinculados ou não vinculados); três (impostos, taxas e contribuições); quatro (acrescentando os empréstimos compulsórios); cinco (identificando as contribuições de melhoria) ou, como se proporá no presente estudo, seis espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais. Ver-se-á que tal classificação encontra consistência no ordenamento jurídico brasileiro; para tanto, será importante investigar quais as características que justificam afirmar-se que se está diante de espécies distintas do gênero. (SCHOUERI, 2024, p. 99)

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2022, p. 106), apesar de que do ponto de vista científico apenas se justifique a distinção entre tributos vinculados e não vinculados (portanto, uma classificação dicotômica), nada impede que o Direito Positivo de um país reconheça, dentro da categoria de tributos vinculados a atuação do Estado, dois tipos distintos: taxas e contribuições de melhoria. Afirma ainda uma única distinção, tributos vinculados ou desvinculados a atividade estatal e a relação com a pessoa do contribuinte, pois os pagamentos dos tributos se dão a “atos ou demonstrando situações relevantes captadas pelo legislador como indicativas de capacidade econômica”.

2.2.2.1 Impostos

Impostos são tributos de caráter compulsório e não vinculado, ou seja, sua arrecadação não está diretamente atrelada a uma contraprestação específica por parte do Estado para o contribuinte. Eles são instituídos por lei e têm como objetivo principal financiar as despesas públicas, como a prestação de serviços públicos, a manutenção da infraestrutura, o pagamento de servidores, entre outros.

De acordo com o art. 14 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”.

Os impostos podem incidir sobre diversas situações econômicas, como a renda, o consumo, o patrimônio, entre outros. Eles são cobrados de forma progressiva, ou seja, quem possui maior capacidade contributiva paga mais impostos, devendo respeitar os princípios da legalidade, da anterioridade e da capacidade contributiva, conforme previsto na Constituição Federal e na legislação tributária de cada Estado.

O fato gerador do imposto decorre da lei, fazendo surgir a obrigação tributária, por exemplo, o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o fato gerador é a circulação de mercadorias. Ou seja, é uma situação que não está vinculado a atuação estatal. Como Leandro Paulsen (2023, p. 24) expõe “[...] Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado [...]”.

Os impostos são a espécie tributária que abrange maiores condições de cobranças de natureza tributária. De acordo com Mazza (2024, p. 49), pode-se dizer que os tributos não têm caráter retributivo, e sim contributivo, pois são utilizados para o custeio de políticas públicas.

A competência para a instituição dos tributos é das pessoas de direitos público interno, conforme previsto constitucionalmente, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Podemos entender os impostos como tributos que devem ser pagos devido à ocorrência de um evento específico, chamado de fato gerador, que é uma ação realizada pelo contribuinte. Esse fato gerador não está relacionado a uma contraprestação direta do Estado sobre o evento, mas resulta na transferência de recursos do contribuinte para o Estado. Esses recursos são destinados às atividades e serviços oferecidos pelo Estado à sociedade.

Os impostos podem ser classificados da seguinte forma:

1. Diretos: são aqueles cujo ônus não é transferido para terceiros, sendo o próprio contribuinte de direito, ou seja, quem realiza o fato gerador, o responsável pelo pagamento. Podemos citar como exemplo de imposto direto o IPTU.
2. Indiretos: são tributos cujo ônus pode ser repassado para terceiros, ou seja, quem paga diretamente ao governo não é necessariamente quem suporta o custo final do imposto. Um exemplo de imposto indireto é o ICMS.
3. Ordinários: são tributos cobrados regularmente pelo Estado para atender às necessidades normais e contínuas da administração pública. Eles são uma fonte recorrente de receita e não têm uma finalidade específica, sendo utilizados para

financiar despesas gerais do governo, como educação, saúde, segurança e infraestrutura. Também é exemplo de imposto ordinário o IPTU.

4. Extraordinários: são de competência exclusiva da União Federal, que podem instituir em caso de guerra externa ou sua iminência, compreendidos ou não na competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação;
5. Residuais: também são de competência exclusiva da União Federal, instituídos sobre qualquer fato de conteúdo econômico, por competência residual, desde que seja criado mediante lei complementar e não possua fato gerador ou base de cálculo de outros impostos de competência dos estados e municípios.

Lembrando que para a instituição de qualquer tributo deve haver previsão constitucional e não pode haver bis in idem.

2.2.2.2 Taxas

Diferentemente dos impostos, as taxas são cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Além de serem contraprestações pecuniárias devidas pelo contribuinte em contrapartida à prestação de um serviço público específico ou à realização de uma atividade estatal que beneficie diretamente o contribuinte, ao contrário do que é o imposto.

Para Luis Eduardo Schoueri (2024, p. 106), “tem-se que a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal refere-se a um contribuinte, não há razão”.

Sua previsão está no art. 145, inciso II da Constituição Federal e tem como fato gerador situações que devem estar claramente previstas na lei que a instituiu, justificando a sua cobrança e a sua vinculação a uma prestação de um serviço público específico e divisível ou ao exercício do poder de polícia pelo Estado.

Além disso, a taxa deve ser cobrada apenas quando houver a efetiva prestação do serviço público específico ou o exercício do poder de polícia pelo Estado, conforme previsto na CF e na legislação tributária.

De acordo com Edvaldo Brito (2015, p. 80) a base de cálculo da taxa deve ser uma regra que consiga mensurar a prestação administrativa aplicada ao contribuinte ou a unidade autônoma em que fundamente a prestação administrativa.

O sujeito passivo desta relação tributária, ou seja, o contribuinte, de acordo com Luciano Amaro (2023, p. 22), é a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível.

As taxas são classificadas em taxa de polícia e taxas de serviço, ambas devem respeitar os princípios da legalidade, da anterioridade e da capacidade contributiva e devem ser instituídas em uma lei específica.

A taxa de polícia é um tipo de taxa cobrada pelo Estado em decorrência do exercício da atividade de fiscalização, controle ou licenciamento (poder de polícia administrativa). O poder de polícia é a prerrogativa que o Estado tem de controlar e fiscalizar o cumprimento das normas legais e regulamentares, visando garantir a ordem, a segurança, a saúde, o bem-estar e o interesse público.

Já a taxa de serviço é cobrada pelo Estado em contrapartida à prestação de um serviço público específico e divisível, que beneficia diretamente o contribuinte. Essa taxa é cobrada em decorrência da utilização efetiva ou potencial de um serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. O valor cobrado pelo Estado nesta situação deve ser proporcional ao custo do serviço prestado ou a vantagem auferida pelo contribuinte.

O serviço público específico e divisível é aquele que pode ser individualizado em relação a cada usuário e cujo uso ou benefício pode ser mensurado de forma proporcional ao custo do serviço, ou seja, é um serviço que pode ser prestado de forma individualizada para cada pessoa que o utiliza e cujo benefício pode ser claramente identificado e atribuído a cada usuário.

2.2.2.3 Contribuições de melhorias

As contribuições de melhorias, de acordo com a doutrina, são muito parecidas da definição de taxa, visto que são cobrados a partir de determinada atuação estatal em decorrência de obras públicas que resultem na valorização imobiliária dos imóveis dos proprietários.

De acordo com Leandro Paulsen (2023, p. 27), no momento da realização da obra pública, na qual dá a determinados contribuintes algum enriquecimento, ou seja, havendo beneficiamento direto, é coerente que o custeio não se dê por toda a sociedade, mas por aqueles a quem a obra aproveite.

Já Luciano Amaro, traz a sua definição de contribuição de melhorias e também uma crítica a este tributo, dizendo que o tributo não se legitima pela simples realização da obra:

Também não se trata de um tributo que se atrele apenas à mais-valia patrimonial; é preciso que haja mais-valia, agregada ao patrimônio do contribuinte, mas, além disso, requer-se que ela decorra de obra pública (uma avenida, por exemplo), para que se justifique a cobrança. Mera valorização patrimonial não autoriza a cobrança desse tributo. (AMARO, 2023, p. 28)

O fundamento da contribuição de melhoria, semelhante ao das taxas, reside no princípio de que a atuação estatal que beneficia diretamente um indivíduo ou um grupo específico de indivíduos deve ser financiada por tributos específicos cobrados dessas pessoas, e não pelos tributos gerais (impostos) arrecadados de toda a coletividade. Isso assegura que apenas aqueles que se beneficiam diretamente da ação estatal sejam responsáveis por seu custo.

Luis Eduardo Schoueri (2024, p. 114) também argumenta que a contribuição de melhoria deve ser cobrada quando realmente a realização de uma obra pública dê valorização ao local e não pode ser estendida a obras de conservação e manutenção. Outra observação realizada por Schoueri é que o texto constitucional traz a expressão “beneficiamento” e não “valorização”, visto que o benefício é genérico e a valorização é espécie. Portanto, pode ocorrer o beneficiamento do imóvel, sem haver valorização do mesmo.

Desse modo, para que haja a cobrança de contribuição de melhorias, é necessário o efetivo benefício, pois, se não houver, não se justifica a cobrança. Sendo que, a cobrança de contribuição de melhorias não pode ultrapassar o custo total da obra, pois o objetivo é apenas repassar parte do beneficiamento para os proprietários dos imóveis.

2.2.2.4 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório difere dos demais tributos, por ser temporário e por ter uma destinação específica e extraordinária. Ele pode incidir sobre diversos tipos de patrimônio, como o patrimônio líquido das empresas, o consumo de combustíveis, a movimentação financeira, entre outros. A doutrina também conceitua o empréstimo compulsório de “empréstimo forçado”.

Tal tributo é de competência exclusiva da União e sua instituição é por lei complementar. De acordo com o art. 148 da CF, a União pode instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Sabbag, entende que o empréstimo compulsório é um tributo por dois aspectos:

Tal constatação se dá em razão de dois motivos: (a) a precisa adaptação da exação ao conceito de tributo, previsto no art. 3º do CTN; (b) a localização topologicamente

fincada no Capítulo I do Título VI da vigente Carta Magna, que trata dos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, bem como a sua regulação no Código Tributário Nacional (art. 15 do CTN), o que corrobora a fisiologia tributária. (SABBAG, 2015, p. 200)

É importante ressaltar que atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa (desde que não tenha sido iniciada pelo Brasil) ou sua eminência, não é necessário respeitar os princípios da anterioridade anual nem nonagesimal para o início da cobrança.

Mas, de acordo com Mazza (2023, p. 64), as hipóteses autorizativas previstas no art. 148 da CF, não representam o fato gerador. Para os empréstimos compulsórios, o fato gerador não está previsto em lei, devendo ser fixado por lei complementar a criação do tributo.

É importante ressaltar que o empréstimo compulsório deve ser restituído aos contribuintes, com correção monetária, no prazo e nas condições estabelecidos na lei que o instituir. Ele não pode ter caráter permanente, sendo utilizado apenas em situações excepcionais e devidamente justificadas.

2.2.2.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais são uma espécie de tributo que têm uma finalidade específica, ou seja, são criados para financiar determinadas atividades ou áreas de interesse público e tem previsão no art. 149 da CF, sendo a competência legislativa é da União. As contribuições são vinculadas a um objetivo definido pela legislação, podendo ser de diferentes tipos, de acordo com a finalidade a que se destinam.

Existem três espécies de contribuições especiais: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categoria profissional ou econômica.

As contribuições sociais são aquelas destinadas a financiar a seguridade social, tais como educação, saúde, moradia e outros direitos sociais. As contribuições de intervenção no domínio econômico são criadas para regular ou fomentar determinado setor econômico ou para custear ações governamentais.

E as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, são aquelas pagas por categorias específicas para custear a atividade de suas respectivas entidades de classe, um exemplo é a contribuição sindical.

Leandro Paulsen diz que as contribuições especiais se caracterizam por critérios distributivos, ou seja, variam conforme a capacidade contributiva de indivíduo.

Há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um. (PAULSEN, 2023, p. 27)

As contribuições têm grande importância para o direito tributário, pois servem para financiar áreas específicas do interesse público e garantem a manutenção de serviços essenciais a população, tais como, aposentadoria, pensões, seguro-desemprego e programas de assistência social.

2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é a relação jurídica estabelecida entre o Estado (credor) e o contribuinte (devedor), na qual este último é obrigado a realizar uma prestação de natureza pecuniária (positiva ou negativa) em decorrência da ocorrência de um fato gerador previsto em lei.

É através do vínculo jurídico que se esboça uma relação de soberania do Estado, na medida em que é regulado por lei munida de sanção. As partes dessa relação jurídica são representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor. É a prestação que é o objeto da obrigação.

Luciano Amaro diz que na obrigação tributária há obrigação de dar, fazer ou não fazer pelo devedor perante o credor:

No direito das obrigações, costuma-se empregar o vocábulo para designar, numa relação jurídica, o atributo de um dos polos dessa relação, qual seja, o dever (do devedor), que se contrapõe ao direito (do credor); nesse sentido, o brocardo *jus et obligatio sunt correlata*. Diz-se que o devedor tem obrigação (dever) a cumprir perante o credor, enquanto o credor possui direito exercitável perante o devedor. A obrigação, nessa ótica, corresponde a um comportamento (ação ou omissão) que o credor pode exigir do devedor, e que é traduzível em prestação de dar, fazer ou não fazer. Fica, dessa forma, o devedor adstrito ao adimplemento de uma prestação em proveito do credor. O devedor tem dívida ou débito, em contraposição ao crédito do credor. (AMARO, 2023, p. 106)

Para a existência efetiva da obrigação tributária é necessário observar três elementos, que são o seu núcleo a fim de identificar o fato gerador realizado, suas condições de espaço e

tempo e os sujeitos da relação (credor e devedor), tendo como forma de dar, fazer ou não fazer do conteúdo pertinente aos tributos.

Para o nascimento da obrigação tributária é necessário a manifestação da vontade do sujeito passivo, vinculada e submetida ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Mas, existe algumas obrigações que não dependem da manifestação e nem o conhecimento do indivíduo, um exemplo é o indivíduo que auferir renda e não querer pagar imposto.

Como previsto na Constituição Federal, em seu art. 113, as obrigações são divididas em duas modalidades, principal e acessória. A obrigação principal é a relação jurídica mais importante e se inicia com a ocorrência do fato gerador. Já a obrigação acessória depende da existência de uma obrigação principal, na qual se subordine.

2.4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Pode-se dizer que o crédito tributário é a possibilidade do Estado de exigir do contribuinte o pagamento de um imposto, taxa ou outro tipo de tributo, decorrente da ocorrência do fato gerador previsto na legislação tributária.

O crédito tributário surge a partir do lançamento, que é um procedimento administrativo ou judicial que formaliza sua constituição. Trata-se de uma obrigação em moeda ou em outro valor que possa ser expresso em moeda, e que ainda pode ser exigida pelos sujeitos ativos da obrigação tributária — a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios — dos sujeitos passivos, que são o contribuinte, o responsável ou um terceiro.

O lançamento do crédito tributário pode ser realizado de forma direta ou indireta. O lançamento direto, também conhecido como lançamento de ofício, é feito pela própria autoridade administrativa, que verifica e formaliza a obrigação tributária. Já o lançamento indireto, denominado lançamento por homologação, ocorre quando o próprio contribuinte declara seus débitos à administração tributária. Nesse caso, a autoridade fiscal posteriormente homologa, ou seja, valida a declaração feita pelo contribuinte.

Sacha Coêlho (2022, p. 529) expressa em seu livro [...] *onde houver obrigação tributária, há crédito e sujeitos ativo e passivo, atados por um vínculo jurídico prestigiado pela lei;*

Segundo Paulsen, o crédito tributário nasce com a geração do ato e juntamente com a obrigação:

Nessa acepção, pode-se dizer que, enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1º), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza a sua existência e lhe dá exigibilidade.

Aliás, a referência à constituição do crédito tributário pelo lançamento, no art. 142 do CTN, embora imprópria, pois o crédito surge juntamente com a obrigação, quando da ocorrência do fato gerador, bem revela a intenção do legislador de que não se possa opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes. (PAULSEN, 2023, p. 128)

O crédito tributário tem exigibilidade imediata, mas para o seu lançamento há um procedimento preparatório e após o lançamento, pode haver revisões com o objetivo de confirmar ou infirmar, sendo de direito do contribuinte discutir o crédito e os aspectos relacionados a ele, podendo haver retificação do lançamento de tal crédito.

3 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO E OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A SUA ATIVIDADE

Neste capítulo será abordado quais são os tributos incidentes sobre a atividade de prestação de serviços e como são cobrados.

3.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS)

Este tributo é de competência municipal e distrital, que incide sobre os serviços listados na lei complementar (LC) nº 116 de 2003 e pode variar de acordo com o município, sendo aplicado a profissionais autônomos e empresas que realizem prestação de serviço, sendo que sua alíquota pode variar entre 2% (mínima) e 5% (máxima).

CARVALHO, 2007, apud PAULSEN, 2022, p.13, define o ISS como uma prestação de serviço de caráter bilateral, sendo necessário a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e tomador, não podendo cogitar-se alguém que preste serviço a si mesmo.

A alíquota para este imposto é definida pela cidade em que o prestador registrou a sua operação, podendo ser retido na fonte, ou seja, quem recolhe o tributo é o próprio tomador do serviço, mas deve-se verificar a legislação de cada município.

O fato gerador para este tributo é a prestação de serviços da lista anexa a LC 116/2003, é necessária uma prestação dos serviços listados na legislação, seja de forma habitual ou não.

É preciso se atentar a serviços que não são passíveis da tributação de ISS, que seriam os serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, que estão sujeitas a cobrança de ICMS. Além disso, os municípios possuem autonomia para a inclusão de modalidades isentas da tributação de ISS.

Carvalho expõe como deve ser observado as atividades que não se incluem na expressão “serviços de qualquer natureza”:

Examinando o conteúdo da expressão ‘serviços de qualquer natureza’, empregada pelo constituinte para fins de incidência desse gravame, percebe-se, desde logo que o conceito de ‘prestação de serviço’, nos termos da previsão constitucional, não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase, não se incluem: a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Carta Fundamental); b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de conteúdo econômico; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício. Para configurar-se a prestação de serviços, é necessário que aconteça o exercício, por parte de alguém (prestador) de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente a outra pessoa (tomador), a qual

remunera o prestador (preço do serviço). (CARVALHO, 2007, apud PAULSEN, 2022, p. 11)

As expressões “serviço de qualquer natureza” e “qualquer serviço” também já ocasionou algumas discussões como Harada comenta:

Aparente confusão entre as expressões “serviços de qualquer natureza” e “qualquer serviço” gerou a discussão em torno da exemplificatividade e taxatividade da lista de serviços. Não é qualquer serviço que pode ser tributado, mas apenas aquele incluído na lista de serviços, e a lista poderá incluir serviço de qualquer natureza, isto é, qualquer tipo de serviço. (HARADA, 2014, p. 13)

No entanto, diante de inúmeras discussões o STF se pronunciou com a proclamação de uma lista taxativa, que pode ser alterada a qualquer momento, devido a criação de novos tipos de serviços.

Ademais, por muito tempo os contribuintes vivenciaram a problemática do local de recolhimento do ISS, na qual pairava dúvida em qual Município era devido o pagamento deste imposto. Em 2016, foi promulgada a LC nº 175, que limitava que os municípios deveriam ter a alíquota mínima de 2%. Também, nesta mesma LC foi aprovado que o local de tributação era onde o serviço é prestado, mas somente para os serviços de monitoramento e vigilância de bens, pessoas e animais.

No entanto, a guerra fiscal entre os municípios permaneceu e em 09 de junho de 2023, STF declarou inconstitucionais os dispositivos da LC 116/2203 e 175/2016 que determinavam que o ISS seria devido no município tomador de serviços.

3.2 IMPOSTO DE RENDA (IR)

Existem três doutrinas que explicam o conceito de renda, a teoria legalista, na qual renda é um conceito normativo, no caso, se a lei determinar que é renda, será renda. As outras duas teorias correspondem à teoria da fonte e do acréscimo patrimonial.

Clairton Jubassewski Gama conceitua em seu livro estas duas teorias:

Segundo aquela, renda é o produto de uma fonte estável, duradoura, de reprodução periódica e que gera uma riqueza nova, subsistindo a fonte ao ato de produção da renda. E, para a teoria do acréscimo patrimonial, todo ingresso líquido, seja através de bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis, seja de forma periódica, transitória ou acidental, e independentemente se com caráter oneroso ou gratuito, mas que importe em aumento do patrimônio de um determinado indivíduo, em certo período de tempo, será considerado renda.

Segundo Murphy, ambas as teorias, da fonte e do acréscimo patrimonial são adequadas ao sistema constitucional vigente. (MURPHY apud GAMA, 2023, p.44)

Atualmente, no STN as empresas podem adotar uma das três formas de regime tributário previstos no ordenamento jurídico: simples nacional, lucro presumido e lucro real.

Para as empresas que optarem por qualquer dos regimes tributários há a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre o seu lucro, previsto no art. 153, III, da CF/88. Tal imposto tem como objetivo arrecadar recursos para o governo federal para reduzir as desigualdades entre as empresas e os setores econômicos.

Mary Elbe Queiroz explica a diferença da tributação de imposto de renda sobre as pessoas físicas e jurídicas:

É importante ressaltar que a lei ordinária, ao disciplinar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, distingue as pessoas físicas das pessoas jurídicas ao considerar como hipótese de incidência, para essas, o lucro (receitas menos custos e despesas) e para as pessoas físicas o rendimento bruto (os ingressos – todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos). (QUEIROZ, 2004, p. 65)

Tendo em vista que a empresa opte pelo regime do simples nacional, incidirá a alíquota entre 0% e 0,84% dependendo da faixa de faturamento da empresa e esse imposto estará incluído na Guia de Recolhimento Mensal de Arrecadação (DAS). Se a empresa optar pelo lucro presumido tem presunção de 32% de do faturamento trimestral será lucro, sobre o qual será calculado o imposto, a alíquota é de 15% e um adicional de 10% sobre a parcela de lucro que exceder R\$ 20 mil ao mês.

E no lucro real, é permitido a utilização de prejuízos fiscais, ou seja, se a empresa tiver um prejuízo em seu faturamento, não haverá cobrança do IRPJ, no entanto, se tiver lucros, será cobrado a alíquota de 15% e um adicional de 10% sobre a parcela de lucro que exceder R\$ 20 mil ao mês.

3.3 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), foi instituída pela lei nº 7.689 de 1988 e também tem previsão constitucional no art. 195, inciso I, sendo uma contribuição federal cobrada das empresas e tem como base de cálculo o lucro líquido apurado.

O seu objetivo é arrecadar recursos destinados ao financiamento da seguridade social no Brasil, que inclui os setores de saúde pública, previdência social e assistência social. A CSLL

tem como finalidade garantir a manutenção e o desenvolvimento de programas sociais que beneficiem a população, assegurando recursos para essas áreas essenciais.

Esta contribuição está baseada no princípio da solidariedade, pois o seu financiamento é por toda a sociedade, reconhecendo a existência de situações especiais que demanda de auxílio aos órgãos públicos, na qual exige recursos de toda a sociedade para a proteção de todos que necessitem.

No RE nº 474.132, Tribunal Pleno, relator Ministro Gilmar Mendes, de 12 de agosto de 2010, o Ministro Ayres Brito, afirmou que a seguridade social a de ser financiada por toda a sociedade, porque ela obedece uma base de inspiração, porque é serviente do valor chamado solidariedade, que está prevista no art. 3º, inciso I, que é o primeiro dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Moreira (2015, p.55) fala que a sua finalidade é instituída constitucionalmente:

Especificamente, contribuições sociais são aquelas que visam a beneficiar a ordem social. Entendidas em seu sentido amplo, as contribuições sociais se apresentam como uma espécie de tributo que tem por finalidade aquela instituída constitucionalmente: intervenção no domínio econômico; interesse de categorias profissionais ou econômicas; e seguridade social. (MOREIRA, 2015, p. 55)

A sua apuração é de forma trimestral, o seu fato gerador é o lucro líquido obtido pela empresa durante este período. Está muito relacionada com o IRPJ e a sua alíquota para a maior parte das empresas é de 9%, apenas para as empresas do setor financeiro que a alíquota pode ser maior.

Na forma de tributação do simples nacional, a cobrança da CSLL é incluída na (DAS) e sua alíquota varia conforme a faixa de faturamento e a atividade da empresa, sendo entre 0,79% e 1,26%.

Já houve muita discussão, por sua semelhança com o IRPJ, sobre a possibilidade de *bis in idem* entre esses tributos, uma vez que ambos utilizam o lucro como base de cálculo, diferenciando-se apenas pelas alíquotas aplicadas. No entanto, a jurisprudência firmou entendimento de que a CF não contém nenhuma disposição que impeça a incidência simultânea de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba a existência de base de cálculo idêntica para dois tributos distintos previstos constitucionalmente.

3.4 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP)

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é uma contribuição federal que incide sobre a receita bruta das empresas, foi criada pela lei complementar nº 70 de 1991, na qual é devida as pessoas jurídicas e a elas equiparadas.

E o Programa de Integração Social (PIS), foi instituído pela lei complementar nº 7/1970 e é uma contribuição social destinada a financiar o pagamento de benefícios aos trabalhadores, como o abono salarial e o seguro-desemprego. A sua criação teve como principal objetivo promover a integração do trabalhador ao desenvolvimento da empresa.

As duas contribuições são usadas para garantir o funcionamento de programas de assistência social, a manutenção da saúde pública e o pagamento de aposentadorias e benefícios previdenciários.

A base de cálculo de ambas as contribuições é a proporção da receita que origina-se da atividade da empresa e o fato gerador ocorre mensalmente com a percepção de tal receita.

As alíquotas da COFINS variam conforme o regime de tributação adotado pela empresa, sendo 3% para empresas optantes pelo lucro presumido e 7,6% para empresas que apuram pelo lucro real. Já as alíquotas do PIS são de 0,65% para as empresas do regime do lucro presumido e 1,65% para as empresas que optam pelo regime do lucro real.

Tanto para a COFINS quanto para o PIS sua apuração se dá em dois regimes diferentes, pelo regime cumulativo e pelo não cumulativo e possuem a União como sujeito ativo e a sua arrecadação é realizada pela Receita Federal do Brasil.

O regime cumulativo, acrescendo o parágrafo 12 no art. 195 na CF/88 as contribuições do PIS e da COFINS são calculadas sobre o faturamento bruto da empresa, sem a possibilidade de compensar créditos gerados nas etapas anteriores da cadeia de produção. Ou seja, o imposto é cobrado "em cascata", sobre o valor total de cada operação, sem abater despesas com insumos. Esse regime é mais comum para empresas que optam pelo lucro presumido.

O regime não cumulativo, surgiu por força das leis ordinárias e da EC nº 42/2003 o PIS e a COFINS são calculados com base no faturamento, mas permitem o abatimento de créditos relacionados às compras de insumos, serviços, e despesas necessárias à atividade da empresa. Isso evita a incidência "em cascata" e a empresa pode descontar do valor a pagar o que já foi recolhido em etapas anteriores da cadeia produtiva. Esse regime é obrigatório para empresas que optam pelo lucro real.

Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso no Livro Contribuições do Sistema Tributário explicam um pouco mais sobre a não cumulatividade:

Note-se, efetivamente, que as contribuições PIS e Cofins valem-se de um méto-do próprio de não cumulatividade, em que o contribuinte deduz das contribuições devidas créditos por ele próprio apurados relativamente a despesas incorridas (art. 3o das Leis

n. 10.637/2002 e 10.833/2003). As contribuições PIS e Cofins não incidem sobre operações; incidem sobre a receita, que é apurada mês a mês. Não há destaque a transferência jurídica a cada operação. (PAULSEN; VELOSSO, 2019, p. 239)

Já para a tributação pelo simples nacional, a sua cobrança da COFINS e do PIS estão incluídas na DAS e sua alíquota varia entre 1,42% a 2,12% para a COFINS e 0,35% a 0,57% para o PIS.

Já houve diversas discussões sobre *bis in idem* da COFINS com relação ao PIS, pois são duas contribuições que incidiam sobre o faturamento, mas o STF se manifestou que ambas as contribuições eram válidas e que havia suporte constitucional para a sua cobrança.

3.5 A POSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

Para muitas sociedades empresárias, o regime tributário do simples nacional é muito vantajoso, pois o pagamento do imposto é feito por uma única guia, possui tabelas reduzidas de alíquotas, é possível manter uma contabilidade facilitada e tem menos obrigações acessórias para serem enviadas.

A LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006, conceitua que o simples nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

O regime é aplicável para empresas com receita bruta anual de até R\$ 4,8 milhões. Dentro desse limite, existem faixas de faturamento que determinam o percentual a ser pago, conforme as alíquotas de cada anexo.

Ele foi criado com o objetivo de unificar e simplificar a arrecadação de impostos e contribuições, reduzindo a burocracia e facilitando a vida de empresários. No entanto, nem todas as sociedades empresárias podem optar pelo regime do simples nacional, as quais são:

1. Empresa que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
2. Empresa que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte

- urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;
3. Empresa que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
 4. Empresa que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
 5. Empresa que exerça atividade de importação de combustíveis;
 6. Empresa que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado, cervejas sem álcool;
 7. Empresa que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por Micro e Pequenas cervejarias, Micro e Pequenas vinícolas, produtores de licores; Micro e Pequenas destilarias;
 8. Empresa que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
 9. Empresa que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
 10. Empresa que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

Além disso, a sociedade empresária que tiver em seu quadro societário sócio domiciliado do exterior também não poderá se enquadrar no simples nacional.

No simples nacional, as empresas não têm direito a créditos fiscais de PIS e COFINS, o que difere dos regimes de lucro presumido ou real. Isso significa que as aquisições feitas pelas empresas não geram crédito tributário para compensação.

Para o setor de serviços, o regime do simples nacional é muito vantajoso, pois a alíquota varia de 4,5% até 33%, dependendo do faturamento da empresa. O setor de serviços no Brasil, é dos setores que mais vem crescendo, segundo a revista Forbes, em março de 2024 o setor de serviços ganhou força e atingiu pico de 20 meses.

No entanto, com a aprovação de reforma tributária (projeto de lei nº 2337/2021 – EC 132/2023), há uma preocupação por parte dos empresários sobre a possibilidade de aumento da tributação no setor de serviços, na qual veremos no capítulo seguinte as principais mudanças trazidas pela reforma tributária.

4 O FUTURO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONSIDERANDO A REFORMA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo será abordado os princípios da reforma tributária, além das principais mudanças e também, será realizado uma análise tributária de acordo com uma situação hipotética.

4.2 PRINCÍPIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

4.2.1 Simplificação

O Brasil é considerado um dos países mais burocráticos na questão tributária, visto que, neste ponto, era necessário que houvesse uma reforma tributária para a simplificação. A simplificação é com certeza é um dos principais pontos da reforma tributária, que norteou desde o início o projeto de lei.

A burocracia tributária brasileira é um tema muito importante e amplamente comentando, além do Brasil possuir uma elevada carga tributária, há também muitas normas, regras e guias. Segundo a Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), o Brasil lidera o ranking dos 190 países em que as empresas mais gastam para cumprir obrigações tributárias e fiscais.

Ainda, é possível afirmar que muitas empresas acabam pagando mais impostos que deveriam por conta da alta complexidades das normas tributárias. Segundo o levantamento do IBPT, 95% das empresas brasileiras pagam mais impostos que devem.

O sistema tributário brasileiro é frequentemente chamado de “manicômio tributário” por sua complexidade e por sua falta de consistência lógica. A mudança desse cenário não é tarefa simples e depende de acordos políticos. Entretanto, um bom ponto de partida é a atualização do diagnóstico sobre os principais problemas a ser enfrentados e a discussão de soluções alternativas possíveis. (ORAIR; GOBETTI, 2019, p. 420)

Nesse sentido, a reforma tributária tem a proposta de unificar impostos hoje existentes, em apenas três: sobre renda e proventos, sobre consumo de bens e serviços e sobre a propriedade. Por exemplo, os impostos sobre consumo serão arrecadados através do imposto sobre valor agregado (IVA), devendo ser um para as receitas estaduais e outro para a Federal.

Segundo Lira (2023): “Estamos adotando um modelo tributário que se aproxima do que tem prevalecido nas economias maduras. Certamente, um divisor de águas que nos coloca em pé de igualdade com o padrão internacional vigente nos países mais dinâmicos e produtivos”.

A criação destes três impostos fará com alguns impostos que atualmente existem sejam extintos, ou seja, a base para a reforma tributária, simplificação.

Os defensores da reforma tributária afirmam que não terá aumento nem diminuição da carga tributária atual, no entanto, a cobrança será mais eficiente e o desperdício das empresas será menor.

4.2.2 Transparência

A transparência também era uma necessidade para a reforma tributária, visto que, um dos seus objetivos é que o valor cobrado de tributos seja exatamente a que pode ser suportada pelos cidadãos.

Atualmente, é quase impossível determinar a carga tributária efetiva devido à complexidade das alíquotas, reduções de base de cálculo, benefícios fiscais e regimes especiais de tributação. Além disso, a incidência de tributos sobre tributos, o cálculo "por dentro", as restrições à não cumulatividade e a existência de créditos presumidos na cadeia tornam essa tarefa ainda mais complicada.

A intenção é que os cidadãos ao conhecer o valor dos tributos que pagam, podem exercer sua cidadania fiscal de maneira mais eficaz, exigindo do Estado contrapartidas e serviços públicos de melhor qualidade.

De acordo com Lopes (2024), na qual falou em debate junto ao Conselho Federal de Economia (COFECON) que o sistema tributário brasileiro necessita urgentemente ser mais transparente e a simplificação é essencial:

A urgência de transformar o sistema tributário brasileiro em algo mais transparente, moderno e justo e ressaltou que o excesso de normas e a complexidade do sistema atual não apenas inviabilizam a competitividade do país, mas também contribuem para altos níveis de judicialização. Lopes argumentou que a simplificação e modernização do sistema são essenciais para aumentar a produtividade, atrair investimentos e promover um crescimento econômico sustentável no Brasil. (LOPES, 2024)

Destacou ainda que:

Costumo dizer que o Brasil não tem uma regra sobre o sistema tributário de consumo, porque possui mais de 400 mil normas, portarias e outros. Se brincar, cada CNPJ tem uma regra própria para imposto sobre consumo. Por isso o Brasil tem um sistema tão judicializado. Na minha opinião, 80% do custo-Brasil está no custo tributário. (LOPES, 2024)

O projeto de lei propõe como regra geral uma alíquota padrão e uniforme, trazendo mais simplicidade e isonomia com relação a atual forma de tributação. Portanto, uma forma mais segura e transparente a população brasileira e uma maneira de haver mais cobranças por serviços de qualidade por parte da administração pública, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

4.2.3 Justiça tributária

O princípio da justiça tributária exige que a carga financeira da arrecadação seja distribuída equitativamente entre os cidadãos. Aqueles que demonstram capacidade econômica devem efetivamente pagar os tributos devidos, e ninguém deve ser obrigado a pagar tributos fora das situações previstas na Constituição e nas leis infraconstitucionais.

O sistema tributário deve garantir que o contribuinte sinta que está pagando uma carga tributária justa e proporcional às suas condições financeiras.

Como destaca Meirelles (1997) tal princípio se aproxima do conceito do princípio da capacidade contributiva: “Dentro do estudo dos princípios da tributação podemos destacar o princípio da capacidade contributiva como aquele que mais se aproxima do conceito de justiça tributária entendida sob o ponto de vista econômico jurídico”.

Meirelles (1997) também comenta sobre como se originou a capacidade contributiva:

Na realidade, a expressão capacidade contributiva em sua origem foi genericamente considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio, indicando as forças econômicas individuais que propiciavam o pagamento diferenciado dos tributos. A carga tributária seria então proporcional à riqueza ou ao patrimônio acumulado. (MEIRELLES, 1997)

Podemos notar a semelhança entre os dois princípios, visto que ambos têm como base que o contribuinte deve pagar de acordo com a sua renda e patrimônio.

4.2.4 Cooperação

O princípio da cooperação é a relação entre o tributo pago e as contrapartidas e direitos que a sociedade deve receber em troca, através das ações e serviços prestados pelo Estado, tais como: saúde, educação, infraestrutura, segurança, cultura. Procura uma relação menos conflituosa e mais sinérgica.

Há anos vem se propagando uma ideia mundial em que não se deve ter sistemas tributários coercitivos, sendo uma crítica da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), segundo eles, uma relação de confiança e benefícios seria o caminho para a mudança de pensamentos e uma conscientização fiscal.

A inclusão da cooperação tributária na Constituição a partir da EC nº 132/2023, como um princípio, figura explicitamente e claramente a intenção do legislador de que as regras, normas e postulados tributários sejam interpretados e aplicados com uma perspectiva colaborativa.

4.2.5 Defesa do meio ambiente

Muito além de apenas mudar a forma de tributação brasileira, a reforma tributária traz consigo mudanças de grande impacto no aspecto ambiental.

Este princípio busca, por meio de incentivos e reduções a preservação do meio ambiente, visto que, conforme publicado na BBC News em 2021 o Brasil é o 4º país no ranking de emissão de gases poluentes desde 1850.

Este princípio tem consonância com uma das medidas adotadas para avançar em direção à tributação verde. O parágrafo quarto do art. 43 da CF, carimba o início da concessão a incentivos fiscais, que prevê que quando houver incentivos fiscais regionais devem ser observados, sempre que possível, critérios relacionados à sustentabilidade ambiental e redução de emissão de carbono.

Uma outra mudança da reforma tributária e que tem relação com este princípio é a criação do Imposto Seletivo (IS), que tem por objetivo frear as atividades de produção, extração, comercialização e importação de bens e serviços nocivos à saúde e o meio ambiente, tais como cigarros e bebidas alcoólicas.

Com isso, que a reforma tributária se mostra muito inovadora e progressista ao introduzir nas normas tributárias da Constituição Federal preceitos importantes para a sustentabilidade ambiental, alinhando-se de maneira coerente com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) das Nações Unidas, aos quais o Brasil é signatário.

4.3 PRINCIPAIS MUDANÇAS DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

4.3.1 Imposto de valor agregado – IVA

O imposto sobre valor agregado, mais conhecido como “IVA”, é um modelo adotado para unificar e substituir os cinco principais tributos sobre a venda de bens e serviços no Brasil. Essa metodologia, é de origem europeia e já utilizada em mais de 170 países dos 193 reconhecidos pela Organização das Nações Unidas, estabelece um sistema de tributação mais simplificado e transparente.

O IVA pode ser bem genérico na forma de tributação, podendo ser realizado a sua cobrança no ciclo de produção, englobando a produção e o atacado ou incidir na produção, atacado e varejo (plano vertical). Mas, pode ser ainda global, havendo tributação sobre todos os bens e serviços ou parcialmente (plano horizontal).

Para o Paim (2024) trará crescimento, fomentará investimentos e irá gerar empregos:

A reforma tributária é um alicerce para o crescimento e o desenvolvimento do país. Mais do que alterações em números e alíquotas, essa reforma representa uma oportunidade única para avançarmos na construção de um país mais justo, próspero e solidário. Uma tributação equilibrada e justa não apenas coloca mais comida no prato das pessoas, dos pobres e dos vulneráveis, mas também fortalece o setor produtivo, fomentando assim investimentos e gerando empregos, renda, tudo muito importante. Porém, não podemos restringi-la apenas ao aspecto econômico. Uma reforma tributária deve ter como horizonte o social, os princípios dos direitos humanos, a inclusão, a redistribuição de renda e a promoção de oportunidades iguais para todos. (PAIM, 2024)

O Canadá implantou o Goods and Services Tax (GST), em 1991 na esfera federal, um imposto nos moldes IVA, e, nas províncias se aplica o Harmonized Sales Tax (HST) que compreende uma alíquota de 5% de impostos federais e 8% a 10% de impostos provinciais. Sua incidência se dá pelo fornecimento ou como também conhecido no país, Supply, de bens ou serviços. É importante ressaltar que no Canadá, as províncias possuem autonomia, por isso, nem todas ainda adotam este modelo de tributação.

Porém, atualmente com a era digital, há uma certa dificuldade na tributação desses novos produtos e serviço, como explica Hadassah e José no livro Tributação 4.0:

São estas regras que trazem mais dificuldades aos novos produtos e serviços da economia digital. Isto porque, para se definir a regra e as alíquotas aplicáveis, é preciso determinar, primeiro, se o supply se refere a um produto tangível, intangível ou a um serviço. Regra geral, o local do fornecimento de bens mercadorias tangíveis é determinado pelo local da entrega. Se a entrega ocorre na província de Ontário, por exemplo, se aplica o HST com a alíquota de Ontário (13%). Quanto aos serviços, a regra geral é que os serviços são prestados no local de domicílio do tomador do serviço. Entretanto, alguns serviços – chamados de «pessoais» – são tributados no local onde eles são prestados. As regras se complicam ainda mais quando se trata de bens intangíveis. Quanto a estes, as regras variam dependendo se os direitos p-dem ser usados principalmente apenas em uma província ou não, se não são restritos e se

podem ser usados em todo o Canadá sem restrição geográfica. (SANTANA, AFONSO, 2020, p. 300)

De maneira mais simplificada, no Brasil, o IVA irá se comportar da seguinte maneira: imposto pago em cada etapa gera um crédito para a empresa que comprou a mercadoria ou o serviço. A empresa, então, transforma esse insumo em outra mercadoria ou serviço, que será vendido para outra empresa. Ao realizar essa venda, a empresa desconta o crédito adquirido na etapa anterior e recolhe o imposto sobre a diferença, ou seja, sobre o valor adicionado na sua fase de produção. Esse processo continua sucessivamente até chegar ao consumidor final, que é quem efetivamente paga o preço do produto, acrescido do IVA.

O IVA contará com um percentual único, conhecido como alíquota padrão, a ser aplicado na comercialização de bens e serviços, em contraste com o sistema atual, onde cada imposto e contribuição possui sua própria alíquota específica. Outra diferença é que cada etapa da cadeia produtiva paga o imposto apenas sobre o valor adicionado em sua fase de venda, seguindo o princípio da não cumulatividade, ou seja, os impostos não serão mais acumulados sobre outros impostos.

Muitos doutrinadores discutiram se a implantação do IVA iria ferir o pacto federativo pela condição que os entes subnacionais não poderiam conceder incentivos fiscais, no entanto, Ricardo Aziz Cretton (1998), explica que o IVA é generalizado, de não cumulatividade ampla e transparência tributária, nesse sentido há uma redução para tratamentos especiais para a concessão de incentivos fiscais, portanto, neste modelo de tributação não há risco ao pacto federativo.

Rita de La Feria (2023), professora de Direito Tributário na Universidade de Leeds, na Inglaterra, na qual diz que o Brasil deve aproveitar a chance de implementar um IVA moderno, pois a experiência europeia mostra que é mais difícil ajustar tratamentos diferenciados no futuro. Segundo ela, alíquotas distintas causam problemas de interpretação e facilitam fraudes. Isaias Coelho, professor da Fundação Getúlio Vargas, também diz que o IVA será um modelo de tributação que trará benefícios e crescimento ao Brasil.

Francisco Gallardo (2023), conselheiro de Finanças da Embaixada da Espanha no Brasil, disse que com o modelo IVA é possível a restituição rápida do imposto pago, portanto, o fim da cumulatividade tributária, falou ainda, que a Europa tem tratamentos diferenciado para alguns setores e para pequenas empresas.

O IVA brasileiro será dual, sendo dividido em dois novos tributos: um sob a responsabilidade do Governo Federal, denominado de Contribuição de Bens e Serviços (CBS),

como imposto único, e outro compartilhado entre Estados e Municípios, substituindo os tributos que lhes cabem, conhecido como Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS).

4.3.2 Imposto sobre bens e serviços – IBS

Em muitos países, a tributação de bens e serviços é realizada por meio de um único tributo utilizando a técnica do imposto de valor agregado, como explicado anteriormente, esse tributo geralmente possui uma base de incidência ampla e poucas alíquotas.

No Brasil, com a reforma tributária, o Imposto sobre Bens e Serviços, mais conhecido popularmente com “IBS”, irá unificar os atuais impostos denominados de ICMS, de competência estadual e o ISS, de competência municipal.

Uma das principais intenções com a introdução deste modelo de tributação é a eliminar a “Guerra Fiscal”, principalmente entre os Estados. Como Lukic (2018, p. 104) cita em sua publicação: “Um dos principais problemas ligados ao ICMS e central nas discussões atuais sobre o tema diz respeito à tributação na origem e à necessidade de eliminar a guerra fiscal entre os estados.”

Atualmente, cada estado e cada cidade, dentro do que a CF determina, tem suas próprias normas disciplinando estes dois impostos, portanto, uma gama de regras esparsas pelo Brasil, gerando uma dificuldade enorme a todos os empresários para compreender, muitas vezes onde deve ser pago o imposto.

Uma das principais vantagens deste imposto é a sua característica de não cumulatividade, ou seja, que não há acúmulos em cada etapa da cadeia produtiva. Portanto, cada contribuinte paga apenas o tributo correspondente ao valor que adicionou ao produto ou serviço.

A migração para esse novo modelo de tributação ocorrerá até 2032, entrando totalmente em vigor apenas no ano de 2033. Será uma gestão conjunta e como terá uma legislação conjunta para todo o território nacional, terá diminuição da autonomia dos entes federados com comparação com o modelo atual.

As alíquotas dos impostos ainda não estão definidas, no entanto, o que se propõe é uma alíquota padrão para todos os bens materiais, imateriais, inclusive direitos e serviços, sendo fixadas pelo Senado Federal. Ainda, intenção é que o Senado reveja as alíquotas do “IBS” e do “CBS” anualmente, trazendo assim um equilíbrio do pagamento de imposto e fazendo jus ao princípio da “justiça fiscal”.

O “IBS” não incidirá sobre as exportações, neste caso, está assegurado ao exportador a manutenção dos créditos e seu ressarcimento. Incidirá apenas sobre as importações.

Para as empresas optantes do regime tributário simples nacional, poderão definir se vão recolher estes novos impostos segundas as próprias regras do simples nacional podendo transferir créditos correspondentes ao que foi escolhido ou recolher os impostos pelo regime normal de apuração, podendo apropriar e transferir créditos integralmente, enquanto continuam no Simples para os demais tributos.

Para melhor aplicação, os Deputados Federais decidiram pela criação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), que tem como objetivo a operacionalização do sistema de crédito e débito e a devolução dos saldos credores aos titulares, no qual, asseguram uma rápida restituição.

As principais atribuições deste Comitê é elaborar um regulamento único e uniformizar a interpretação e aplicação da legislação do imposto, arrecadar o imposto, realizar compensações e distribuir as receitas e decidir sobre o contencioso administrativo.

Segundo o Secretário Extraordinário da reforma tributária, Appy (2024), na qual explicou que o tal Comitê irá fazer a arrecadação, a compensação de débitos e créditos, a distribuição de receitas para os estados e municípios.

A composição deste Comitê será da seguinte forma: 27 membros representando cada Estado e o Distrito Federal e 27 membros representando os Municípios e o Distrito Federal. Já as deliberações serão aprovadas alcançarem: a) Estados e DF: maioria absoluta dos votos mais os votos de entes que correspondem a mais de 50% da população; b) Municípios e DF: maioria absoluta dos votos.

Além disso, a reforma tributária estabelece a cesta básica nacional de alimentos que terão alíquotas zero de IBS e CBS, com a justificativa de proporcionar uma alimentação mais saudável e nutritiva.

Nascimento e De Paula (2021) , falam sobre os pontos positivos em sua participação no livro de Wesley Rocha – Reforma Tributária em Pauta:

Tais medidas poderão implicar, portanto, no aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil, na redução da judicialização e da guerra fiscal, além de contribuir para a diminuição da pobreza e para uma correta aplicação do princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no artigo 145, § 1º da Carta Magna de 1988, que restringe a incidência tributária sobre aqueles que não possuem condições financeiras, a fim de proteger o mínimo existencial vital. (NASCIMENTO, DE PAULA, 2021, p. 135)

O governo estima uma alíquota para o IBS, de acordo com as regras do projeto, em 17,7%, tal alíquota se aplica a mercadorias e serviços que não recebem nenhum tipo de tratamento diferenciado.

4.3.3 Contribuição sobre bens e serviços - CBS

A Contribuição sobre Bens e Serviços é um dos impostos que integram o IVA, destina-se a substituir as contribuições de PIS/Pasep, Cofins e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Atualmente, essas contribuições possuem legislações próprias, com alíquotas específicas, além de outras obrigações tributárias e regras que variam de acordo com o tipo de operação e o regime de tributação de cada empresa.

As contribuições possuem um papel muito importante para todo o STN. De acordo com a previsão do art. 149 da Constituição Federal, a Seguridade Social, ou seja, a saúde, previdência social e a assistência social, é financiada pelas contribuições sociais, que estão elencadas no art. 195, da mesma norma.

A Seguridade Social é um dos pilares do bem-estar social no Brasil, que busca assegurar uma rede de proteção para todos os cidadãos, especialmente os mais vulneráveis e tem como objetivo garantir os direitos fundamentais a todos.

Após a promulgação da EC nº 132/2023, houve a inclusão de mais um inciso, que institui mais uma forma de financiamento das Contribuições Sociais. A intenção desta inserção é a substituição das contribuições já existentes sobre a receita ou o faturamento do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada (inciso I, alínea “b”, art. 195, CF), do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (inciso IV, art. 195, CF) e a contribuição para o PIS/Pasep (art. 239, CF).

A CBS será não cumulativa, permitindo que o contribuinte compense a contribuição devida com o montante cobrado em todas as operações nas quais seja adquirente de bens materiais ou imateriais, incluindo direitos, ou de serviços, com exceção daqueles destinados exclusivamente ao uso ou consumo pessoal.

Segundo Appy (2024), a estimativa é de uma redução de até três pontos percentuais na alíquota da CBS e do IBS em razão do fechamento das possibilidades de fraude, sonegação e inadimplência, beneficiando toda a sociedade.

4.3.4 Imposto seletivo – IS

Também conhecido como “imposto do pecado” e irá incidir sobre o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente e é de competência federal, substituindo parte da arrecadação do (IPI).

A intenção do Governo Federal ao criar este imposto, é tributar produtos e serviços que não são essenciais e prejudiciais à vida humana e ao meio ambiente. Tal imposto será cobrado “por fora”, ou seja, não integrará sua própria base de cálculo, podendo ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos, portanto, sob um produto, poderá ser pago mais de um tipo de tributo, famoso *bis in idem*.

O imposto será apurado mensalmente e deverá ser pago pelo fabricante ao vender, incorporar ao patrimônio da empresa, doar ou consumir o produto; pelo importador na entrada do produto no país; pelo comprador em leilões; e pelo produtor extrativista ao comercializar, consumir, doar ou exportar o bem. Além disso, o imposto também será devido por quem transporta ou vende produtos sujeitos à tributação sem documentação comprobatória da procedência, e pela empresa comercial exportadora quando o imposto não for pago no fornecimento dos produtos para exportação.

Na lista do Governo Federal estão os seguintes produtos taxados como nocivos à saúde e o meio ambiente: produtos fumígenos, veículos, embarcações e aeronaves, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas e bens minerais extraídos.

No entanto, há uma certa preocupação por parte de alguns estudiosos, como é caso de Borges, pesquisador da Fundação Getúlio Vargas (FGV) Ibre:

Quanto maior a alíquota do IS (que é aplicada sobre a alíquota de referência dos tributos sobre o consumo), maior tende a ser o uso de “mercados subterrâneos” (ilegais, informais, contrabando) para esses produtos, fazendo com que não necessariamente o consumo deles seja reduzido. Por exemplo, quanto maior o imposto seletivo cobrado em maços de cigarro, maior a tendência a haver contrabando. O bem-estar social pode até mesmo piorar com um IS mal desenhado e implementado, já que produtos do mercado não formal podem ser mais nocivos do que aqueles do mercado formal. (BORGES, 2024)

A inserção deste imposto no Sistema Tributário iniciará a partir do ano de 2027 de forma gradual, encerrando a sua implantação no ano de 2033, ficando a cargo da Receita Federal do Brasil a administração e fiscalização deste imposto.

4.4 ANÁLISE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ANTES E APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA

4.4.1 Contextualização da situação hipotética

Considerando hipoteticamente uma sociedade empresária limitada, constituída no mês de janeiro de 2023, com a atividade de prestação de serviços médicos e que possui atualmente um faturamento anual de R\$ 2.536.523,12 (dois milhões, quinhentos e trinta e seis mil, quinhentos e vinte e três reais, doze centavos), com 5 funcionários que auferem igualmente a quantia salarial de R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais) cada um. Atualmente, qual é melhor regime tributário para essa situação hipotética? E com a reforma tributária, qual será o melhor regime tributário?

Dados hipotéticos de faturamento e gastos com folha de salário que embasaram esta pesquisa:

MÊS	VALOR DE FATURAMENTO	VALOR DE FOLHA DE
Janeiro	R\$ 213.345,21	R\$ 17.500,00
Fevereiro	R\$ 207.321,45	R\$ 17.500,00
Março	R\$ 210.876,09	R\$ 17.500,00
Abril	R\$ 211.365,12	R\$ 17.500,00
Mai	R\$ 212.678,34	R\$ 17.500,00
Junho	R\$ 209.546,23	R\$ 17.500,00
Julho	R\$ 209.123,76	R\$ 17.500,00
Agosto	R\$ 212.412,65	R\$ 17.500,00
Setembro	R\$ 214.768,26	R\$ 17.500,00
Outubro	R\$ 211.476,87	R\$ 17.500,00
Novembro	R\$ 212.654,76	R\$ 17.500,00
Dezembro	R\$ 210.945,38	R\$ 17.500,00
Total	R\$ 2.536.523,12	R\$ 210.000,00

Tabela 1: Dados Hipotéticos

4.4.2 Tributação de uma empresa na modalidade simples nacional

O simples nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Possui uma abrangência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios e engloba os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). O seu

recolhimento se dá por meio de um único documento de arrecadação, denominada de DAS até o dia 20 do mês subsequente ao que foi obtida a receita.

4.4.1.1 Análise no atual sistema tributário nacional

Com base no art. 18, §5º-B e §5º-I da LC 123/2006, para as atividades de prestação de serviços de atividade intelectual, ou seja, medicina, deve ser levado em consideração as tabelas do Anexo III e V da referida lei para fins de cálculo de tributação.

Além disso, para tais tabelas exige-se a verificação do “Fator R”, que está previsto no mesmo art. 18 da LC nº 123/06 e é uma medida que mostra quanto uma empresa gasta com salários em relação ao seu faturamento total. Se esse fator representar 28% ou mais do seu faturamento, a empresa pode pagar menos impostos usando uma tabela chamada Anexo III do simples nacional, onde as alíquotas são mais baixas, começando em 6%.

Por outro lado, se o fator R for menor que 28% do seu faturamento, a empresa paga impostos mais altos usando o Anexo V da lei, onde as alíquotas começam em 15,5%. Essa medida é calculada mensalmente usando o faturamento dos últimos 12 meses, denominada pela lei de “receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (RBT12)”.

Na situação hipotética apresentada, a empresa fora constituída em janeiro de 2023, portanto, não haverá dados do faturamento dos meses anterior, portanto, deve ser realizado uma média do faturamento.

Assim sendo, de acordo com a situação hipotética apresentada, abaixo é realizado o cálculo do “Fator R” para verificar qual será o devido enquadramento, no Anexo III ou V. Lembrando que será com base média do faturamento.

MÊS	VALOR DE FATURAMENTO	FATOR R
Janeiro	R\$ 213.345,21	8,20%
Fevereiro	R\$ 207.321,45	8,32%
Março	R\$ 210.876,09	8,31%
Abril	R\$ 211.365,12	8,30%
Mai	R\$ 212.678,34	8,29%
Junho	R\$ 209.546,23	8,30%
Julho	R\$ 209.123,76	8,31%
Agosto	R\$ 212.412,65	8,30%
Setembro	R\$ 214.768,26	8,28%
Outubro	R\$ 211.476,87	8,28%
Novembro	R\$ 212.654,76	8,28%
Dezembro	R\$ 210.945,38	8,28%
Total	R\$ 2.536.514,12	

Tabela 2: Cálculo do Fator R

Diante do presente cálculo, é possível notar que deverá ser aplicada a tabela do Anexo V de tributação pelo motivo que Fator R mensal representa menos que 28% em do faturamento.

Como já mencionado, não há faturamento anterior, visto que na situação hipotética a empresa fora constituída em janeiro de 2023 e o art. 18, § 1º da lei do simples nacional, diz que para a determinação da alíquota efetiva, deverá ser utilizado a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores. Portanto, novamente será utilizado uma média do faturamento para encontrar a alíquota mensal correta.

No caso em questão, há o enquadramento na 5ª Faixa da tabela do Anexo V do simples nacional e deverá ser aplicado um percentual de alíquota de 23% sobre o faturamento e um valor de parcela a deduzir de R\$ 62.100,00 (sessenta e dois mil e cem reais).

Dessa forma, abaixo será apresentado uma planilha de qual será a alíquota efetiva deduzindo o valor mencionado, além de que será demonstrado o valor de imposto de que a empresa iria pagar mensalmente e anualmente, caso fosse optante pelo regime de tributação do simples nacional:

MÊS	FAT.	ALÍQ. TAB.	VAL. DED.	ALIQ.	IMPOSTO
Janeiro	R\$ 213.345,21	23,00%	R\$ 62.100,00	20,57%	R\$ 43.896,47
Fevereiro	R\$ 207.321,45	23,00%	R\$ 62.100,00	20,54%	R\$ 42.583,15
Março	R\$ 210.876,09	23,00%	R\$ 62.100,00	20,54%	R\$ 43.317,68
Abril	R\$ 211.365,12	23,00%	R\$ 62.100,00	20,54%	R\$ 43.423,36
Mai	R\$ 212.678,34	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.402,80
Junho	R\$ 209.546,23	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.052,80
Julho	R\$ 209.123,76	23,00%	R\$ 62.100,00	20,54%	R\$ 42.959,97
Agosto	R\$ 212.412,65	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.641,18
Setembro	R\$ 214.768,26	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 44.136,06
Outubro	R\$ 211.476,87	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.460,18
Novembro	R\$ 212.654,76	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.705,28
Dezembro	R\$ 210.945,38	23,00%	R\$ 62.100,00	20,55%	R\$ 43.353,00
Total	R\$ 2.536.514,12				R\$ 521.231,89

Tabela 3: Cálculo do imposto pago pelo regime de tributação do Simples Nacional

No entanto, é necessário exemplificar quanto será pago de cada imposto, ou seja, de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a CPP, visto que no simples nacional é recolhido todos os impostos em uma única DAS, conforme já mencionado. Portanto, na planilha abaixo é possível verificar quanto será pago de cada imposto.

TRIBUTO	TOTAL
Pis/Pasep	R\$ 15.495,70
Cofins	R\$ 73.493,70
CSLL	R\$ 65.153,00
CPP	R\$ 124.313,81
ISS	R\$ 122.498,49
IRPJ	R\$ 119.883,34
Total	R\$ 521.231,89

Tabela 4: Repartição dos impostos a serem pagos pelo simples nacional

Diante de tal análise, a empresa iria pagar um total de R\$ 521.231,89 (quinhentos e vinte e um mil, duzentos e trinta e um reais, oitenta e nove centavos) de imposto no ano. Sendo que seria pago o montante de R\$ 122.498,49 de ISSQN, R\$ 119.883,34 de IRPJ, R\$ 65.153,99 de CSLL, R\$ 73.493,70 de COFINS, R\$ 15.493,70 de PIS/Pasep e R\$ 124.313,81 de CPP.

4.4.2.2 Análise com a promulgação da reforma tributária

Com a promulgação reforma tributária, houve a necessidade da regulamentação do IBS, CBS e do IS, sendo aprovado pela Câmara dos Deputados em 11 de julho de 2024 o projeto de lei complementar (PLP) nº 68/2024, que dá providências de como será a arrecadação, fato gerador, imunidades e todas as disposições gerais e específicas destes novos impostos, no entanto, ainda está em análise pelo Senado Federal.

Para a análise da tributação sobre empresas de prestação de serviços médicos que está sendo proposta, é importante frisar que não há mudanças nas tabelas do simples nacional, apenas há mudança na repartição dos tributos, ou seja, não haverá mais o ICMS e o ISS, e sim, o IBS.

No PLP nº 68/2024, é ilustrado as tabelas do simples nacional e como será a transição dos impostos que serão extintos e como será a cobrança dos novos, de forma progressiva até 2033. E após análises da progressividade das alíquotas, é possível verificar que o percentual de repartição dos tributos permanecerá igual, exceto pela nomenclatura dos impostos.

Lembrado que, a situação hipotética se enquadra no Anexo V do simples nacional. Abaixo está demonstrado atual tabela do simples nacional que tem os seguintes percentuais de repartições de tributos e em seguida a tabela proposta no PLP nº 68/2024:

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	-

Tabela 5: Atual tabela de repartição dos tributos do Anexo V pelo simples nacional

(Vigência: 01/01/2033)
A partir do ano-calendário 2033

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos				
	IRPJ	CSLL	CBS	CPP	IBS
1ª Faixa	25,00%	15,00%	17,15%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	17,15%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	18,15%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	19,15%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	17,15%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,50%	20,00%	29,50%	

Tabela 6: Anexo V pelo simples nacional no projeto de lei 68/2024

A partir de 2033, o ISS será substituído integralmente pelo IBS que terá o mesmo percentual de 23,5%. E o as contribuições Cofins e PIS/Pasep será substituído pelo CBS, que também ficará com a mesma alíquota que atualmente existe, ou seja, 17,15%, conforme tabela abaixo.

Portanto, é possível notar que não haverá majoração ou diminuição das alíquotas, quando se tratar da tributação na modalidade simples nacional, visto que a repartição dos tributos na alíquota aplicada ao caso, permanecerá igual.

4.4.3 Tributação de empresa na modalidade lucro presumido

O lucro presumido é um regime tributário em que a empresa realiza uma apuração simplificada do IRPJ e da CSLL. A sistemática utilizada presume o lucro da pessoa jurídica com base em sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação.

De maneira geral, o lucro é determinado por percentuais padrões aplicados sobre a receita operacional bruta, neste valor são adicionadas outras receitas eventuais, como por exemplo, receita de aluguéis. Tal modelo de tributação não reflete o lucro contábil real, mas sim uma estimativa fiscal.

Este modelo de tributação é regulamentado pelas leis nº 9.718/98 e 12.814/2013, além do regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999.

A apuração do imposto se dá de forma mensal, mas também trimestral. Os impostos que são recolhidos mensalmente são PIS, Confins e ISS ou ICMS dependendo da atividade. E a cada trimestre os impostos recolhidos são IRPJ e CSLL.

4.4.3.1 Análise no atual sistema tributário

Com base na situação hipotética e na forma de tributação do lucro presumido, vamos verificar quanto será pago de imposto.

Inicialmente será calculado os impostos apurados mensalmente e posteriormente serão apurados os impostos trimestralmente. As alíquotas utilizadas para esta forma de tributação são de acordo com a legislação, portanto a porcentagem de 0,65% para PIS, 3% para Cofins, 2% para ISS. Abaixo planilha que demonstra os tributos que seriam pagos mensalmente.

MÊS	FATURAMENTO	PIS	COFINS	ISS
Janeiro	R\$ 213.345,21	R\$ 1.386,80	R\$ 6.400,63	R\$ 4.267,08
Fevereiro	R\$ 207.321,45	R\$ 1.347,59	R\$ 6.219,64	R\$ 4.146,43
Março	R\$ 210.876,09	R\$ 1.370,69	R\$ 6.326,28	R\$ 4.217,52
Abril	R\$ 211.365,12	R\$ 1.373,87	R\$ 6.340,95	R\$ 4.227,30
Maió	R\$ 212.678,34	R\$ 1.382,41	R\$ 6.380,35	R\$ 4.253,57
Junho	R\$ 209.546,23	R\$ 1.362,05	R\$ 6.286,39	R\$ 4.190,92
Julho	R\$ 209.123,76	R\$ 1.359,30	R\$ 6.273,71	R\$ 4.182,48
Agosto	R\$ 212.412,65	R\$ 1.380,68	R\$ 6.372,38	R\$ 4.248,25
Setembro	R\$ 214.768,26	R\$ 1.395,99	R\$ 6.443,05	R\$ 4.295,37
Outubro	R\$ 211.476,87	R\$ 1.374,60	R\$ 6.344,31	R\$ 4.299,54
Novembro	R\$ 212.654,76	R\$ 1.382,26	R\$ 6.379,64	R\$ 4.253,10
Dezembro	R\$ 210.945,38	R\$ 1.371,14	R\$ 6.328,36	R\$ 4.218,91
Total	R\$ 2.536.514,12	R\$ 16.487,40	R\$ 76.095,69	R\$ 50.730,46

Tabela 7: Cálculo do imposto pelo regime de tributação do lucro presumido

E para os impostos apurados trimestralmente fora utilizado as porcentagens de 15% sobre a estimativa do lucro de IRPJ e 9% da estimativa do lucro de CSLL de acordo com o cálculo abaixo:

TRIMESTRE	FATURAMENTO	IRPF	CSLL
1º Trimestre	R\$ 631.551,75	R\$ 30.314,48	R\$ 18.188,69
2º Trimestre	R\$ 633.589,69	R\$ 30.412,31	R\$ 18.247,38
3º Trimestre	R\$ 636.304,67	R\$ 30.542,62	R\$ 18.325,57
4º Trimestre	R\$ 635.077,01	R\$ 30.483,70	R\$ 18.290,22
Total		R\$ 121.753,11	R\$ 73.051,61

Tabela 8: Cálculo dos impostos apurados trimestralmente

Ainda, conforme prevê a legislação, há um adicional de 10% no tributo de IRPJ, caso o lucro da empresa seja acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Como tal tributo é calculado trimestralmente, deve ser somado tal valor e considerado ao presente caso, o excedente de lucro acima de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Podemos notar que em todas as apurações trimestrais, o lucro foi maior que R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), portanto, é necessário o cálculo do adicional do tributo, como exposto na tabela abaixo:

Trimestre	Lucro Excedente	Valor de Tributo Adicional De IRPJ
1º Trimestre	R\$ 142.096,56	R\$ 14.209,66
2º Trimestre	R\$ 142.748,70	R\$ 14.274,87
3º Trimestre	R\$ 143.617,49	R\$ 14.361,75
4º Trimestre	R\$ 143.224,64	R\$ 14.322,46
Total		R\$ 57.168,46

Tabela 9: Cálculo do excedente de imposto de renda pessoa jurídica

Para maior transparência do total de imposto que seria pago pela situação hipotética, visto que há apurações mensais e trimestrais, será demonstrado na tabela abaixo o total de imposto pelo regime do lucro presumido:

MÊS	FATURAMENTO	TOTAL
Janeiro	R\$ 213.345,21	R\$ 12.054,00
Fevereiro	R\$ 207.321,45	R\$ 11.713,66
Março	R\$ 210.876,09	R\$ 74.627,33
Abril	R\$ 211.365,12	R\$ 11.942,13
Mai	R\$ 212.678,34	R\$ 12.016,33
Junho	R\$ 209.546,23	R\$ 74.773,92
Julho	R\$ 209.123,76	R\$ 11.815,49
Agosto	R\$ 212.412,65	R\$ 12.001,31
Setembro	R\$ 214.768,26	R\$ 75.364,35
Outubro	R\$ 211.476,87	R\$ 11.948,44
Novembro	R\$ 212.654,76	R\$ 12.014,99
Dezembro	R\$ 210.945,38	R\$ 75.014,79
Total	R\$ 2.536.514,12	R\$ 395.287,27

Tabela 10: Valor total do imposto pago pelo regime do lucro presumido

E para maiores esclarecimentos, fora montado uma tabela que demonstra o total de valores pagos de cada tributo nesta modalidade de regime tributário:

TRIBUTO	TOTAL
Pis/Pasep	R\$ 16.487,40
Cofins	R\$ 76.059,69
CSLL	R\$ 76.051,87
ISS	R\$ 50.730,46
IRPJ	R\$ 187.921,85
Total	R\$ 521.231,89

Tabela 11: Repartição dos impostos a serem pagos pelo lucro presumido

É possível notar que os maiores valores pagos de tributos são de IRPJ e CSLL, mas que em comparação ao simples nacional há uma vantagem de R\$ 125.944,62 (cento e vinte e cinco mil, novecentos e quarenta e quatro reais, sessenta e dois centavos) e que atualmente o regime tributário mais vantajoso para o presente caso é do lucro presumido.

4.4.3.2 Análise após a reforma tributária ser promulgada

Como já mencionado, com a reforma tributária, não haverá mais PIS e Cofins separadamente, sendo substituído pela CBS, que de acordo com o PLP nº 68/2024, a alíquota federal referência proposta será de 8,8%. Bem como, não haverá mais o ISS, que será substituído do IBS, que tem como proposta a alíquota federal referência de 17,7%.

É importante lembrar que o IBS compreende o ISS e o ICMS, mas que até o momento não houve qualquer tipo de regulamento da repartição do imposto aos Municípios e aos Estados.

Ainda, o PLP nº 68/2024 prevê em seu art. 117, uma redução das alíquotas de IBS e CBS em 60% para a atividade de prestação de serviço à saúde humana, na qual se enquadra ao presente caso. Com tal redução, a alíquota do CBS passaria a ser de 3,5% e do IBS seria de 7,1%.

Dito isso, com base na situação hipotética, iremos analisar qual será a tributação incidente com base na reforma tributária e total de imposto que seria pago de IBS e de CBS levando em consideração a situação hipotética apresentada:

MÊS	FATURAMENTO	CBS	IBS
Janeiro	R\$ 213.345,21	R\$ 7.467,40	R\$ 15.148,15
Fevereiro	R\$ 207.321,45	R\$ 7.256,25	R\$ 14.719,82
Março	R\$ 210.876,09	R\$ 7.380,66	R\$ 14.972,20
Abril	R\$ 211.365,12	R\$ 7.397,78	R\$ 15.006,92
Mai	R\$ 212.678,34	R\$ 7.443,74	R\$ 15.100,16
Junho	R\$ 209.546,23	R\$ 7.334,12	R\$ 14.877,78
Julho	R\$ 209.123,76	R\$ 7.319,33	R\$ 14.847,79
Agosto	R\$ 212.412,65	R\$ 7.434,44	R\$ 15.081,30
Setembro	R\$ 214.768,26	R\$ 7.516,89	R\$ 15.248,55
Outubro	R\$ 211.476,87	R\$ 7.401,69	R\$ 15.014,86
Novembro	R\$ 212.654,76	R\$ 7.442,92	R\$ 15.098,49
Dezembro	R\$ 210.945,38	R\$ 7.383,09	R\$ 14.977,12
Total	R\$ 2.536.514,12	R\$ 88.778,31	R\$ 164.944,99

Tabela 12: Valor de imposto a ser pago pelo regime do lucro presumido após promulgação da reforma tributária

Somente do imposto IBS seria pago um total de R\$ 164.944,99 (cento e sessenta e quatro mil, novecentos e noventa e quatro reais e noventa e nove centavos) e de CBS seria pago

o montante de R\$ 88.778,31 (oitenta e oito mil, setecentos e setenta e oito reais e trinta e um centavos).

É importante frisar que não há mudanças na cobrança de IRPJ e CSLL, permanecendo iguais, bem como na cobrança de IRPJ sobre o lucro superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. Nesse sentido, na planilha abaixo está sendo demonstrado os valores que seria pago destes dois tributos.

TRIMESTRE	FATURAMENTO	IRPF	CSLL
1º Trimestre	R\$ 631.551,75	R\$ 30.314,48	R\$ 18.188,69
2º Trimestre	R\$ 633.589,69	R\$ 30.412,31	R\$ 18.247,38
3º Trimestre	R\$ 636.304,67	R\$ 30.542,62	R\$ 18.325,57
4º Trimestre	R\$ 635.077,01	R\$ 30.483,70	R\$ 18.290,22
Total		R\$ 121.753,11	R\$ 73.051,61

Tabela 13: Cálculo dos impostos apurados trimestralmente

Trimestre	Lucro Excedente	Valor de Tributo Adicional De IRPJ
1º Trimestre	R\$ 142.096,56	R\$ 14.209,66
2º Trimestre	R\$ 142.748,70	R\$ 14.274,87
3º Trimestre	R\$ 143.617,49	R\$ 14.361,75
4º Trimestre	R\$ 143.224,64	R\$ 14.322,46
Total		R\$ 57.168,46

Tabela 14: Cálculo do excedente de imposto de renda pessoa jurídica

Após o cálculo de todos os tributos devidos pelo regime do lucro presumido sobre a atividade de prestação de serviço médico, é importante demonstrar para maiores esclarecimentos e verificações do total que seria pago pela situação hipotética considerando a reforma tributária.

MÊS	FATURAMENTO	TOTAL
Janeiro	R\$ 213.345,21	R\$ 22.615,55
Fevereiro	R\$ 207.321,45	R\$ 21.976,07
Março	R\$ 210.876,09	R\$ 70.856,04
Abril	R\$ 211.365,12	R\$ 22.404,70
Mai	R\$ 212.678,34	R\$ 22.543,90
Junho	R\$ 209.546,23	R\$ 85.081,24
Julho	R\$ 209.123,76	R\$ 22.167,12
Agosto	R\$ 212.412,65	R\$ 22.515,74
Setembro	R\$ 214.768,26	R\$ 85.908,50
Outubro	R\$ 211.476,87	R\$ 22.416,55
Novembro	R\$ 212.654,76	R\$ 22.541,40
Dezembro	R\$ 210.945,38	R\$ 85.495,87
Total	R\$ 2.536.514,12	R\$ 506.522,70

Tabela 15: Total de imposto a ser pago pelo lucro presumido após a promulgação da reforma tributária

Dessa forma, é possível notar que há um aumento de R\$ 111.235,43 (cento e onze mil, duzentos e trinta e cinco reais, quarenta e três centavos) entre a legislação vigente e a reforma tributária que entrará em vigor gradativamente a partir de 2026.

Nota-se que haverá uma elevação na carga tributária para a atividade de prestação de serviço médico, mesmo havendo redução em 60% das alíquotas e ainda, que parte deste aumento deverá ser repassado ao contribuindo.

5 CONCLUSÃO

A reforma tributária é um tema crucial para o desenvolvimento econômico e social do Brasil. Ao longo deste trabalho, foi possível observar que o atual sistema tributário apresenta diversas falhas, como a complexidade excessiva, a regressividade e a concentração de impostos sobre o consumo, que penalizam de forma mais intensa as camadas de menor renda e comprometem a competitividade das empresas.

Diante disso, a reforma tributária tem o potencial de corrigir essas distorções, promovendo um sistema mais justo, simplificado e eficiente. A adoção de princípios como a justiça tributária e a simplificação tributária são fundamentais para reduzir as desigualdades e estimular o crescimento econômico sustentável. No entanto, a implementação de uma reforma de tal magnitude enfrenta desafios políticos e institucionais que não podem ser ignorados.

Pode-se observar que o STN é composto por diferentes tipos de tributos, cada um com sua própria alíquota e fato gerador. Em razão disso, as empresas devem ter especial atenção ao calcular os impostos devidos, pois possíveis erros podem resultar em recolhimento a maior ou a menor, gerando complicações com o fisco.

Além disso, este trabalho focou nas empresas de prestação de serviços médicos, considerando os regimes jurídicos de tributação do simples nacional e do lucro presumido. Constatou-se que há diversos impostos incidentes sobre essa atividade, cuja soma resulta em uma carga tributária elevada.

Para determinar os valores pagos em tributos por uma sociedade empresária de prestação de serviços médicos, foi elaborada uma situação hipotética e realizado o levantamento dos impostos incidentes.

Dessa forma, conclui-se que, de acordo com a legislação vigente, o regime de tributação pelo lucro presumido é mais vantajoso para a situação hipotética apresentada, uma vez que o total anual a ser pago na legislação atual seria de R\$ 395.287,27 (trezentos e noventa e cinco mil, duzentos e oitenta e sete reais e vinte e sete centavos), enquanto, no regime do simples nacional, o valor seria de R\$ 521.300,32 (quinhentos e vinte e um mil, trezentos reais e trinta e dois centavos).

Com a reforma tributária, ainda permanece sendo mais vantajoso para a situação hipotética optar pelo regime do lucro presumido, resultando no pagamento anual de R\$ 506.522,70 (quinhentos e seis mil, quinhentos e vinte e dois reais, setenta centavos) em impostos.

No entanto, é possível notar que houve um acréscimo na carga tributária da empresa, mesmo havendo a previsão no PLP nº 68/2024 de redução de 60% para o serviço médico. A elevação na carga tributária nesta área de serviços é reflexo do motivo que este setor foi um dos que mais cresceu nos últimos anos no Brasil.

Vale destacar que a reforma tributária será implementada de forma gradual a partir de 2026, com plena vigência prevista apenas para 2033. Assim, este estudo baseia-se nas propostas atualmente apresentadas pelos Deputados Federais, que ainda aguardam aprovação do Senado Federal, o que pode resultar em alterações nas alíquotas e nos métodos de arrecadação.

6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553628113. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628113/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

APPY, Bernard. **Modelo operacional do IBS e da CBS pode reduzir alíquota de referência em até 3 pontos percentuais, afirma Appy**. Ministério da Fazenda, Brasília, 10 de jun. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/junho/modelo-operacional-do-ibs-e-da-cbs-pode-reduzir-aliquota-de-referencia-em-ate-3-pontos-percentuais-afirma-appy>. Acesso em: 29 set. 2024.

BBC NEWS BRASIL. **Covid: as lições que o Brasil pode tirar da pandemia para lidar com outros problemas crônicos**. Londres, 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-59065359>. Acesso em: 29 set. 2024.

BORGES, Bráulio. **Imposto seletivo deve ter papel mais importante na reforma tributária, diz especialista**. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 19 out. 2024. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/revista-conjuntura-economica/carta-da-conjuntura/imposto-seletivo-deve-ter-papel-mais-importante-na>. Acesso em: 19 set. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório do Grupo de Trabalho: Reforma Tributária**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/relatorio-grupodetrabalho-reformatributaria_web-1-1.pdf. Acesso em: 22 ago. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n.º 68, de 2024**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filenam e=PLP%2068/2024. Acesso em: 22 ago. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 12 jul. 2024.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: Imposto, Tributos Sinalagmáticos, Contribuições, Preços e Tarifas, Empréstimo Compulsório**. São Paulo/SP: Grupo GEN, 2015. E-book. ISBN 9788522497089. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522497089/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Grupo de trabalho do Imposto sobre Bens e Serviços**. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1073124-grupo-de-trabalho-do-imposto-sobre-bens-e-servicos>. Acesso em: 22 ago. 2024.

CONTABILIZEI. **O que é IVA?**. Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/o-que-e-iva/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro/RJ: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

CONJUR. **Conheça os principais pontos da regulamentação da reforma tributária**. São Paulo, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-11/conheca-os-principais-pontos-da-regulamentacao-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Um IVA à brasileira para a integração econômica**. Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTkyMw%2C%2C>. Acesso em: 12 ago. 2024.

DOING Business Subnacional Brasil 2021. **Subnational Doing Business**. Washington, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em 16 abr. 2024.

ELTZ, Magnum K F.; DUARTE, Melissa F.; PORTELLA, Mariana; et al. **Constituição e tributação**. Porto Alegre/RS: Grupo A, 2018. E-book. ISBN 9788595024052. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595024052/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

ESTRATÉGIA CONCURSOS. **Princípios constitucionais na reforma tributária**. Estratégia Concursos, 25 ago. 2023. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/principios-constitucionais-reforma-tributaria/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

GALLARDO, Francisco; LA FERIA, Rita de. **Especialistas defendem IVA com poucas alíquotas e isenções**. Câmara dos Deputados. Brasília, 13 mar 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/945754-especialistas-defendem-iva-com-poucas-aliquotas-e-isencoes/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

GAMA, Clairton K. **Imposto de Renda: Modelo Atual e Perspectivas para a Reforma Tributária**. (Coleção Universidade Católica de Brasília). São Paulo/SP: Grupo Almedina, 2023. E-book. ISBN 9786556278841. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556278841/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

G1. **Entenda em 7 pontos a reforma tributária**. Rio de Janeiro, 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2023/12/15/entenda-em-7-pontos-a-reforma-tributaria.ghtml>. Acesso em: 12 ago. 2024.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática, 2ª edição**. São Paulo/SP: Grupo GEN, 2014. E-book. ISBN 9788522492503. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522492503/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **A necessidade de reforma tributária no Brasil: diretrizes para o avanço**. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/15843/2/pt-br_OP420PT_A_necessidade_de_reforma_tributaria_no_Brasil_diretrizes_para_o_avanco.pdf. Acesso em: 17 out. 2024.

JUSBRAZIL. **Burocracia tributária mata as empresas**. São Paulo, 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/burocracia-tributaria-mata-as-empresas/118563324>. Acesso em: 29 set. 2024.

LIRA, Arthur. **Lira defende conclusão da reforma tributária e diz que texto é ‘divisor de águas’ para economia**. Câmara dos Deputados, Brasília, 24 de jul. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/980710-lira-defende-conclusao-da-reforma-tributaria-e-diz-que-texto-e-divisor-de-aguas-para-economia/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

LOPES, Reinaldo. **Reforma tributária criará sistema mais transparente, moderno e justo, afirma deputado**. Conselho Federal de Economia, Brasília 14 jun. 2024. Disponível em: <https://www.cofecon.org.br/2024/06/14/reforma-tributaria-criara-sistema-mais-transparente-moderno-e-justo-afirma-deputado/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

LUKIC, Melina. **A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reforma**. São Paulo: Universidade de São Paulo, [s.d.]. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556965/mod_folder/content/0/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20bens%20e%20servi%C3%A7os%20no%20Brasil%20-%20Melina%20Lukic.pdf. Acesso em: 12 ago. 2024.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788553620029. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620029/>. Acesso em: 01 set. 2024.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627284. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627284/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista Informação Legislativa, Brasília, 30 de outubro de 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>. Acesso em: 31 jul. 2024.

MIGALHAS. **Por um princípio da cooperação tributária**. Migalhas, 28 set. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/399826/por-um-principio-da-cooperacao-tributaria>. Acesso em: 29 set. 2024.

MIGALHAS. **O princípio da cooperação no âmbito da reforma tributária**. Migalhas, 19 set. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/410229/o-principio-da-cooperacao-no-ambito-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 29 set. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Perguntas e respostas sobre a Reforma Tributária.** Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntaserepostasreformatributaria>. Acesso em: 29 set. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Cartilha da Reforma Tributária: atualizada pós Senado.** 14 nov. 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/2023-11-14_cartilha_reforma-tributaria_atualizada-pos-senado.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

MOHR, Eduardo. **A obrigação tributária e seus aspectos legais.** Jus Brasil, Salvador, abril de 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-obrigacao-tributaria-e-seus-aspectos-legais/878062209>. Acesso em: 20 abr. 2024.

MOREIRA, Fábio Vinícius Ferreira. **Contribuição Social: a importância do tributo para o financiamento da assistência social no Brasil.** Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos, V. 8, p. 40-60, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/8155>. Acesso em 29 set 2024.

PAIM, Câmara dos deputados. **Reforma tributária.** Brasília, 29 abr. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/reforma-tributaria-PEC7/index.html>. Acesso em: 29 set. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei P. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788553612932. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553612932/>. Acesso em: 23 set. 2024.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto L. **ISS: CF e LC 116 comentadas.** São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555598940. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598940/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

PEROBELLI, Amanda. **Setor de serviços do Brasil ganha força em março e atinge pico de 20 meses.** Forbes, São Paulo, 03 abril de 2024. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2024/04/setor-de-servicos-do-brasil-ganha-forca-em-marco-e-atinge-pico-de-20-meses/>. Acesso em: 20 abr. 2024.

PINTO, Fabiana L. **Direito Tributário.** São Paulo/SP: Editora Manole, 2012. E-book. ISBN 9788520444399. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520444399/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

QUEIROZ, Mary E. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri/SP: Editora Manole, 2004. E-book. ISBN 9788520443125. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788520443125/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

QUINTANILHA, Gabriel S. **Manual de Direito Tributário - Volume Único**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788530994952. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994952/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Elementos do Direito tributário**. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2015. E-book. ISBN 9788502618893. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502618893/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

SANTANA, Hadassah L.; AFONSO, José R. **Tributação 4.0**. (Coleção IDP). São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book. ISBN 9788584936274. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936274/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. **O princípio constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, 30 de maio de 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 31 jul. de 2024.

SANTOS, Rafa. **STF encerra polêmica sobre ISS, mas pode ter criado entrave à reforma tributária**. Consultor Jurídico, São Paulo, 12 junho de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-12/stf-encerra-polemica-iss-cria-entrave-reforma-tributaria/>. Acesso em: 20 abr. 2024.

SENADO FEDERAL. **Reforma tributária de ponta a ponta**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/11/08/reforma-tributaria-de-ponta-a-ponta>. Acesso em: 29 set. 2024.

SENADO FEDERAL. **Entenda o Comitê Gestor do IBS, parte central do novo sistema tributário**. Rádio Senado, 18 jul. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2024/07/18/entenda-o-comite-gestor-do-ibs-parte-central-do-novo-sistema-tributario>. Acesso em: 29 set. 2024.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 14 abr. 2024.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. v.1. São Paulo/SP: Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553621088. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621088/>. Acesso em: 22 abr. 2024.

VIERIA, Lorena. **As alterações na lei do ISS promovidas pela LC 157**. Migalhas, Ribeirão Preto, 27 janeiro de 2017. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/252452/as-alteracoes-na-lei-do-iss-promovidas-pela-lc-157>. Acesso em: 20 abr. 2024.