

A close-up photograph of a gold coin on the left and a blue banknote on the right, partially overlapping. The coin has a circular embossed design. The banknote shows a fine grid pattern and a stylized portrait. The background is a soft, out-of-focus blue.

Cartilha

Reforma Tributária

Coordenadores

Celso de Barros Correia Neto

Hadassah Laís de Souza Santana

Luciano Felício Fuck

Isadora Helena Gardés Cardoso

idp

2025

Código de catalogação na publicação – CIP

C327 Cartilha Reforma Tributária / Celso de Barros Correia Neto, Hadassah Laís de Sousa Santana, Luciano Felício Fuck e Isadora Helena Gardés Cardoso (coordenadores). — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025.

28 f. : il. color.

Inclui bibliografia.

Vários autores.

ISBN 978-65-87546-48-3

1.Reforma tributária - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil.
3.Imposto de consumo - Brasil. I.Título II.Correia Neto, Celso de Barros. III.Santana, Hadassah Laís de Sousa. IV.Fuck, Luciano Felício. V.Cardoso, Isadora Helena Gardés.

CDDir 341.39631

Sumário

I. Contexto Socioeconômico e a reforma: por que reformar?

Luciano Felício Fuck 4

II. Concepção e processo legislativo

Celso de Barros Correia Neto 5

III. Novos Princípios Tributários (Art. 145, §3º)

Júlia Carvalho Soub 6

IV. Imposto sobre bens e serviços (IBS) e contribuição sobre bens e serviços (CBS)

Thiago Holanda González 8

V. Imposto Seletivo (IS)

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos 11

VI. O comitê gestor do imposto sobre bens e serviços

Paulo Henrique Procópio Florêncio 12

VII. Transição

Pedro H. do N. Gravina Job 15

VIII. Cashback

Samuel Costa 16

IX. Fundos

Helena Brandão e Pedro Henrique do N. Gravina Job 18

X. Outros tributos alterados

Helena Brandão e Gustavo Vettorato 19

XI. Imunidade e imposto sobre produtos industrializados (IPI): zona franca	
Isadora Helena Gardés Cardoso	20
XII. Split Payment	
Hadassah Santana, Daniel Felzke Feitosa e Kaliane Abreu	23
Referências	26

I. Contexto socioeconômico e a reforma: por que reformar?

Luciano Felício Fuck¹

O sistema tributário brasileiro é caracterizado por sua acentuada complexidade, elevado detalhamento no texto constitucional e alta carga tributária, afetando diretamente, por um lado, a manutenção das contas públicas e, por outro, o crescimento econômico, a competitividade das empresas e o bem-estar da população.

Uma reforma bem estruturada pode simplificar esse sistema, tornando-o mais eficiente e justo, beneficiando tanto a administração pública quanto os cidadãos. Assim, mudanças constitucionais voltadas à unificação de tributos e eliminação de algumas obrigações acessórias podem proporcionar um ambiente de negócios mais amigável, estimulando o investimento e a criação de empregos.

Em outro aspecto, a reforma tributária pode estimular a justiça social. O sistema atual tende a penalizar os mais pobres, que, proporcionalmente, pagam mais impostos em relação à sua renda. A implementação de sistema menos regressivo, no qual os mais ricos contribuam de forma mais significativa, pode ajudar a reduzir as desigualdades sociais e promover uma sociedade mais igualitária. Isso não só é moralmente desejável, mas também benéfico para a economia, já que uma população mais igualitária tende a consumir mais e, conseqüentemente, a impulsionar o crescimento.

O sistema tributário normalizou a denominada “guerra fiscal”, disputa que ocorre entre os entes distritais e municipais para atrair empresas e investimentos por meio do oferecimento de benefícios fiscais. Sobre o tema, a reforma tributária não só uniformizará a legislação nos 27 Estados, no Distrito Federal e nos 5.571 Municípios brasileiros, como tende a interromper o ciclo vicioso de concorrência fiscal predatória e direcionar os recursos para os entes públicos de forma mais equitativa.

Quando concebido, em meados do século passado, o sistema tributário brasileiro criou engenhoso sistema separando serviços e mercadorias de forma a prever competência tributária para municípios e estados. No entanto, com o desenvolvimento

¹ Professor do Programa de Pós-graduação em Direito de Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Advogado. Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo e Mestre em Direito pela Ludwig-Maximilians-Universität. Endereço eletrônico: luciano.fuck@idp.edu.br.

tecnológico e o acirramento da litigância tributária, a distinção tornou-se não só ultrapassada, como fonte de diversos conflitos, uma vez que não raro acabou onerando mais as mercadorias industrializadas em relação aos serviços.

A reforma para um imposto de valor agregado (IVA) moderno, isto é, com bases amplas e poucas alíquotas, tornou-se essencial para atrair investimentos internacionais e incentivar o crescimento econômico. Uma estrutura tributária que favoreça o investimento em setores estratégicos pode impulsionar a inovação e o desenvolvimento tecnológico. Isso é especialmente importante em um mundo cada vez mais competitivo, onde a capacidade de adaptação e inovação é essencial para o crescimento sustentável.

Há muito existe consenso sobre a necessidade da reforma tributária e não faltavam razões para melhorar o sistema tributário brasileiro, persistindo grande dissenso apenas sobre *como* reformar. Situação que foi alterada com a aprovação da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023 (EC n. 132/23).

II. Concepção e processo legislativo

Celso de Barros Correia Neto²

A EC n. 132/23 resulta da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição n. 45 (PEC n. 45/19), apresentada em 03/04/2019, na Câmara dos Deputados. A PEC n. 45/19 pretendeu realizar “uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS)”, como se lê na justificção da proposição. O objetivo seria simplificar o sistema de tributação do consumo vigente, pela substituição do IPI, ICMS, ISSQN, Cofins e PIS pelo IBS, novo imposto que deveria ter “as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços”.

O IBS veio acompanhado na proposta de um segundo imposto também novo, o chamado Imposto Seletivo (IS), de natureza declaradamente extrafiscal, segundo a redação

² Consultor Legislativo, Advogado, Doutor em Direito pela USP, Professor do Programa de Pós-graduação em Direito de Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Endereço eletrônico: celso.correia@idp.edu.br.

inicial da proposta. O IS deveria incidir “sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas”.

A emenda baseia-se no aprendizado de décadas de debate legislativo, em que não faltam exemplos de tentativas de reformas amplas e aprovação de reformas parciais no sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere à tributação do consumo. Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, observaram-se diversos esforços no sentido de promover reformas amplas no texto constitucional no tocante ao sistema tributário em vigor. Alguns desses esforços resultaram em estudos apenas. Alguns chegaram a ser apresentados pelo governo na forma de propostas de emenda constitucional que, no entanto, não chegaram a ser aprovadas. Outros, embora tenham tramitado e tenham sido encaminhados à deliberação do Plenário, não lograram os consensos mínimos necessários à sua ampla aprovação, resultando apenas em reformas parciais o texto da Constituição.

A (PEC n. 45/19) partiu de muito desse conhecimento acumulado de tentativas e insucessos na reforma tributária constitucional e conseguiu efetivar uma mudança ampla e profunda no modelo da tributação do consumo no Brasil, com novos tributos e princípios aplicáveis a essa materialidade, além de alterações atinentes a outros impostos e contribuições.

III. Novos Princípios Tributários (Art. 145, §3º)

Júlia Carvalho Soub³

A EC n. 132/23, adicionou cinco princípios expressos no §3º do art. 145 do texto constitucional⁴: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação, defesa do meio ambiente, além da atenuação dos efeitos regressivos, presente no §4º do mesmo dispositivo legal⁵.

3 Advogada, Bacharela pela Universidade de Brasília (UnB), Mestranda no Programa de Pós-graduação em Direito Constitucional do Instituto Brasileiro de Ensino (IDP). Pesquisadora do Observatório da LGPD da UnB em 2020–2021 e do Grupo de Pesquisa e Tributação 4.0 do IDP em 2025. Endereço eletrônico: juliacsoubadv@gmail.com.

4 § 3º *O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.*

5 § 4º *As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.*

Diferentemente de outros princípios tributários que apresentam maior densidade normativa, não raro estruturados à maneira de regras – como é o caso da e.g. anterioridade tributária, alguns desses princípios enunciam vetores interpretativos que exigirão maior consolidação de sua aplicabilidade tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. A bem da verdade, muitos já estavam implícitos no ordenamento constitucional-tributário brasileiro. Portanto, a novidade diz respeito apenas a constitucionalização expressa desses princípios⁶.

O princípio da *simplicidade* orienta a criação de um sistema tributário segundo o qual a legislação e as obrigações fiscais serão de fácil compreensão e fiscalização. Exige-se clareza nas normas, permitindo um ambiente eficiente, transparente e acessível⁷.

O princípio da *transparência* possibilita que o contribuinte visualize o montante pago em cada transação econômica realizada⁸. Segundo estudos recentes do IBDT, em agosto de 2023 existiam 42.534 normas tributárias federais, 162.710 normas tributárias estaduais e 287.277 normas tributárias municipais⁹. A complexidade desse sistema junto a ausência de discriminação específica dos valores pagos acaba por inviabilizar que o contribuinte final saiba do montante destinado aos impostos.

A *justiça tributária* pode ser analisada em pelo menos dois sentidos ou pontos de vista: tanto sob o aspecto geral, no que tange ao montante arrecado e sua utilização benéfica para a sociedade, quanto sob a perspectiva individual, em relação a quanto cada indivíduo paga de forma particularizada¹⁰. Um sistema justo é aquele que onera de forma razoável e proporcional, se atentando à capacidade contributiva e aos possíveis efeitos sociais do imposto arrecado.

Existe uma conexão relevante entre esse princípio e a regressividade da tributação que merece destaque: o efeito regressivo diz respeito à relação inversa entre a carga tributária e a capacidade econômica de um contribuinte. Em outros termos, em um sistema

6 CARVALHO, Daniel Melo Nunes de et. al. O novo sistema tributário nacional – **Modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária**. São Paulo: Editora juspodivm, 2024.

7 ABRAHAM, Marcus. FERREIRA, Mariana. **Princípio da simplicidade tributária: razões para acreditar no princípio constitucional**. Revista Eletrônica OAB/RJ. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <<https://revistaelectronica.oabRJ.org.br/wp-content/uploads/2024/09/Marcus-Abraham-e-Mariana-Ferreira-Princípio-da-Simplicidade-Tributária-Razões-Para-Acreditar-no-Princípio-Constitucional-2024-08-14-MF-e-MA.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2024.

8 MENDES, Maureline Alves; ANTUNES, Maria Clara Rodrigues; DOS SANTOS, Fernanda Mesquita. **Reforma Tributária e Políticas Públicas**. Perspectivas em Políticas Públicas, v. 17, n. 34, p. 264-281, 2024.

9 AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, 2023. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023>> Acesso em: 19 dez. 2024.

10 SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor**. Revista Direito Tributário Atual, [S. I.], n. 56, p. 681-700, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 19 dez. 2024.

regressivo aqueles com menor poder aquisitivo pagam proporcionalmente mais do que os indivíduos que detêm uma renda maior¹¹. Dessa maneira, a reforma prevê mecanismos para impedir que essa situação ocorra ou, ao menos, para atenuar seus efeitos, a exemplo da redução das alíquotas a zero dos alimentos que farão parte da Cesta Básica Nacional de Alimentos.

A *defesa do meio ambiente* também foi incluída, de forma expressa, no rol dos princípios constitucionais tributários. Na própria EC n. 132/2023, há dispositivos que visam promover a efetividade e o cumprimento dessa defesa, demonstrando a preocupação do legislador na redução dos impactos ambientais. A título de exemplo, têm-se a instituição do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (cf. art. 159-A, §2º, da CF/88) e a instituição do Imposto Seletivo (IS), que visa atribuir uma alíquota majorada aos “bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (cf. art. 157, inciso VIII, da CF/88).

Por último, o *princípio da cooperação* é um vetor orientativo da conduta dos indivíduos envolvidos nos polos ativo e passivo das relações tributária. Isto é, há uma cooperação entre fisco e contribuinte de modo a privilegiar a eficiência, reduzir atritos e maximizar os resultados da arrecadação da tributação. Dessa maneira, os agentes envolvidos devem não apenas perseguir seus direitos e realizar seus deveres levando em consideração a perspectiva da outra parte, como também deverão buscar auxiliar a atividade do outro¹².

IV. Imposto sobre bens e serviços (IBS) e contribuição sobre bens e serviços (CBS)

Thiago Holanda González¹³

A EC n. 132/23 autorizou a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Por meio desses tributos, busca-se aproximar a tributação do consumo no Brasil dos modelos teóricos e das melhores práticas

11 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 194.

12 GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação**. “Revista Direito Tributário Atual” (53), ano 41. p. 215–243.580 Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 239–240. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289/2122>. Acesso: 19 dez. 2024.

13 Doutorando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Endereço eletrônico: thiago.gonzalez@uol.com.br.

do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), que envolvem a previsão de uma base ampla e a promoção da neutralidade tributária e da não cumulatividade.

A EC n. 132/23 determinou que o IBS será de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios e instituído por lei complementar. O imposto incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Assim, unificou as hipóteses de incidência que até então estavam distribuídas entre o ICMS, de competência exclusiva dos estados e do Distrito Federal, e o ISS, de competência exclusiva dos municípios e do Distrito Federal. Em contrapartida, o ICMS e o ISS serão extintos a partir de 2033, após cumprido período de transição.

O IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvada a fixação da alíquota do imposto, que se dará por lei específica de cada ente federativo. A alíquota estabelecida deve ser a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas na Constituição¹⁴. Os dispositivos visam atender a um dos principais objetivos da reforma tributária do consumo: a simplicidade. Além disso, ao preservarem a competência de cada ente federativo para estabelecer as alíquotas do imposto, mantêm parcela importante de sua autonomia financeira.

A cobrança do IBS dá-se pelo somatório das alíquotas do estado e do município de destino da operação, aos quais se distribuirá o produto da arrecadação do imposto, após a dedução dos créditos¹⁵. Por meio da adoção do princípio do destino, pretende-se evitar a guerra fiscal, um problema histórico da tributação sobre o consumo no Brasil. Também com vistas à superação da guerra fiscal, a EC n. 132/2023 estabelece que o imposto não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas no texto constitucional.

A emenda prevê que a CBS, de competência da União, será instituída por lei complementar¹⁶ e poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. Seguindo a lógica de um IVA dual nas operações com bens e serviços, à contribuição aplica-se boa parte das regras previstas para o IBS, como a incidência sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, a legislação única e uniforme em todo o território nacional, bem como o regime de compensação do tributo e as hipóteses de aproveitamento dos créditos.

¹⁴ Para saber mais, consultar o art. 156, 1º, VI, CF/88.

¹⁵ Segundo o art. 131 do ADCT, incluído pela EC n. 132/2023, entre 2029 e 2077, a distribuição do produto da arrecadação do IBS observará regime de transição para a implementação gradual do princípio do destino.

¹⁶ A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025): “*Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária*”.

A lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação¹⁷, tendo a EC previsto a tributação monofásica – portanto, com única incidência – para combustíveis e lubrificantes, além da uniformidade de alíquotas em todo o território nacional. A emenda tratou também dos regimes especiais para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos. Nesses casos, a lei complementar poderá prever alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços, a não aplicação da não cumulatividade do IBS e da CBS. São possíveis, ainda, hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional.

Admitiu-se a adoção de regime especial para as sociedades cooperativas, de caráter optativo, bem como para os serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, permitida a cumulatividade.

Há, ainda, possibilidade de regime especial para operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados, e para serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo-se prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitido o afastamento da não cumulatividade.

Além dos regimes específicos de tributação acima elencados, há previsão de operações beneficiadas com redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS entre um rol de bens e serviços: educação, saúde, dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, alimentos destinados ao consumo humano, produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, insumos agropecuários e aquícolas, produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional, e bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

¹⁷ Regulamentação realizada na LC 214/2025.

A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% das alíquotas do IBS e da CBS relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional. Permite-se, ainda, a redução em 100% das alíquotas do IBS e da CBS para uma lista mais restrita de bens e serviços, como produtos hortícolas, frutas, ovos, dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.

Os regimes específicos e a existência de faixas diferenciadas de alíquotas mitigam a aplicação efetiva de algumas características dos modelos teóricos do IVA, como a ampla base tributável, a não cumulatividade plena e a ausência de diferenciações entre os diversos bens e serviços sujeitos à tributação. O risco da proliferação de tais regimes é a necessidade de majoração das alíquotas gerais para fazer frente às necessidades orçamentárias. Não se pode perder de vista, contudo, que muitas das hipóteses submetidas a regimes específicos e a alíquotas reduzidas respondem à necessidade de adaptação da tributação a características dos segmentos econômicos e à busca de objetivos constitucionais como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades regionais.

V. Imposto Seletivo (IS)

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos¹⁸

Criado pela EC n. 132/23, o IS insere-se na competência tributária da União e tem como materialidades a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente¹⁹, a ser instituído por meio lei complementar, o que aconteceu com a promulgação da Lei Complementar n. 214/2025 (LC n. 214/2025).

O IS possui as seguintes características: não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; incidirá uma úni-

¹⁸ Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Procuradora da Fazenda Nacional. E-mail: nubianette@gmail.com.

¹⁹ Em cumprimento, portanto, do princípio de proteção ao meio ambiente.

ca vez sobre o bem ou serviço; não integrará sua própria base de cálculo; integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS; poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*.

Há, também, a previsão constitucional de que, na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

O IS tem uma função predominantemente extrafiscal²⁰ porque visa desestimular o consumo de bens e de serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Aliás, justamente por isso é chamado popularmente de “imposto do pecado”, uma vez que sua incidência deve recair sobre bens e serviços que apresentem essas prejudicialidades. A lista dos bens e dos serviços que podem ser tributados pelo IS foi apresentada na LC n. 214/2025, são eles: veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; bens minerais; concursos de prognósticos e *fantasy sport*.

VI. O comitê gestor do imposto sobre bens e serviços

Paulo Henrique Procópio Florêncio²¹

O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) está previsto no artigo 156-B da Constituição Federal, como entidade pública, de regime especial, composta por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ainda de acordo com o texto constitucional, a entidade colegiada, apesar de sua natureza pública, não se encontra subordinada a nenhum ente federativo, sendo dotada de independência técnica, orçamentária, administrativa e financeira.

²⁰ Sobre a extrafiscalidade, segundo aborda Celso de Barros Correia Neto: “[a] extrafiscalidade, como se sabe, é palavras com muitos sentidos. E diversos podem ser os efeitos não fiscais dos tributos – isto é, extrafiscais. Destacamos aqui, particularmente o chamado “efeito de indução”: a capacidade que as normas tributárias têm de influenciar o comportamento dos contribuintes. A indução pode ser positiva, quando se estimulam os comportamentos consentâneos ao interesse público, normalmente por meio da redução da carga fiscal (...), ou negativa, quando o instrumento fiscal serve de desestímulo a condutas indesejadas (...)”. (CORREIA NETO, Celso de Barros. Os Impostos e o Estado de Direito. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. p. 50).

²¹ Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Procurador do Estado de São Paulo. Endereço eletrônico: paulohenriquepf@gmail.com

O projeto do Comitê Gestor do IBS ostenta a qualidade de entidade pública, sob regime especial, dotado de independência técnica, administrativa, financeira e orçamentária. Este constitui o primeiro desafio na atividade do novo órgão: compreender que aspectos do regime jurídico de direito público são aplicáveis ao Comitê Gestor, e de que modo poderão ser harmonizados com a integração simultânea a todos os entes federativos subnacionais.

Delegou-se à lei complementar o enfrentamento de diversas questões ainda nebulosas para melhor definição da organização e do papel do Comitê Gestor do IBS, a exemplo da forma de sua estrutura e forma de gestão e do exercício do controle externo pelos Estados, DF e Municípios.

A instituição de um imposto único sobre bens e serviços, sem a centralização das competências administrativas e coordenação das competências decorrentes da capacidade tributária ativa dos Fiscos estaduais e municipais, poderia fatalmente gerar o risco de distorções e conflitos na aplicação e interpretação da legislação do novo imposto por cada ente político, aumentando o contencioso administrativo e judicial tributário.

Então, a partir da necessidade de emprestar uniformidade e segurança jurídica, tanto às Fazendas Públicas quanto aos contribuintes, a EC n. 132/23 reuniu, no âmbito do Comitê Gestor do IBS, as competências administrativas relacionadas à regulamentação do imposto, à operacionalização da arrecadação, compensações e distribuição do produto da arrecadação, e o contencioso administrativo.

A fim de equacionar a divisão de poderes e garantir um tratamento isonômico entre os entes políticos da esfera estadual e municipal, ficou assegurada a composição paritária do comitê: serão 27 membros indicados pelos Estados e Distrito Federal; e 27 membros representando o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal. Neste último grupo, 14 representantes serão eleitos com base nos votos igualitários de cada Município e Distrito Federal, e 13 representantes serão eleitos com base nos votos dos Municípios e do Distrito Federal, com peso do voto proporcional à respectiva população. A presidência, por sua vez, deverá ser alternada entre membros representantes dos estados e dos municípios, a fim de evitar protagonismo ou predomínio por um grupo federativo.

A EC n. 132/23 cuidou, igualmente, de prever mecanismo de equilíbrio federativo para aprovação das deliberações do Comitê Gestor do IBS. Assim, para ser considerada aprovada, as deliberações do Comitê Gestor precisarão obter a maioria absoluta dos representantes dos Municípios, e, cumulativamente, a maioria absoluta dos representantes dos Estados, devendo necessariamente essa maioria corresponder a representantes de Estados que correspondam a mais de 50% da população do país.

Apesar das preocupações com a uniformidade do tratamento do IBS entre os Estados, DF e Municípios, e respectiva preservação da autonomia dos entes subnacionais, a exclusão da União criou um novo desafio quanto à harmonização do IBS com o CBS. Afinal, dentro de um modelo de IVA-Dual, os dois tributos devem manter paralelismo, com identidade quanto aos fatos geradores, base de cálculo, hipótese de não incidência, sujeição passiva, imunidades, regimes de tributação e regras de não cumulatividade e creditamento. Para manter essa uniformidade, o Comitê Gestor do IBS deverá compartilhar, com a Administração Tributária da União e PGFN, informações fiscais relacionadas aos tributos, e implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos sobre bens e serviços.

Para fins de instituição e regulamentação do Comitê Gestor, foi enviado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar n. 108/2024 (PLP n. 108/2024). No projeto, além das competências administrativas centralizadas, prevê-se uma atuação coordenada do Comitê, com finalidade de integração das administrações fazendárias dos entes federativos. Neste caso, o Comitê Gestor não se propõe a substituir os atos de fiscalização, lançamento e cobrança do IBS, mas garantir que haja eficiência, padronização e harmonia na atuação conjunta das autoridades fiscais estaduais, municipais, e, inclusive, federais.

A reforma tributária cuidou, ainda, de preservar as carreiras estaduais e municipais, dada sua especialização na gestão de fiscalização e cobrança. Restaram resguardadas, assim, as competências exclusivas das carreiras das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, DF e Municípios, que, inclusive, poderão ser cedidos para atuação no Comitê Gestor do IBS. O PLP n. 108/24, porém, admite a criação de estrutura de plano de cargos para contratação de servidores públicos, mediante concurso público, sob regime celetista, para atribuições administrativas do Comitê, que não se confundam com as carreiras dos agentes fiscais e das procuradorias.

Por fim, a EC n. 132/23 inseriu, na competência originária do Superior Tribunal de Justiça, a solução dos conflitos federativos relacionados ao IBS e CBS, incluindo eventuais disputas e controvérsias entre os entes federativos e o Comitê Gestor do IBS. E, em caso de invasão das competências, no exercício da coordenação e integração das atividades fiscalizatórias centralizadas pela nova entidade, os Estados e Municípios poderão buscar o controle judicial.

VII. Transição

Pedro H. do N. Gravina Job²²

A EC n. 132/2023 estabeleceu uma reforma estrutural e substantiva no sistema tributário brasileiro o que, naturalmente, acarreta um processo de transição longo e com diferentes etapas, que se estenderá por vários anos, numa implementação gradual e cautelosa. É possível compreender esse processo dividindo-o em duas dimensões: a transição de cobrança dos tributos (sob a óptica do contribuinte) e a transição da repartição federativa (sob a óptica dos entes federados)²³.

Quanto à regulamentação, a EC n. 132/23 estabeleceu que os projetos de lei referidos em seu texto deveriam ser enviados pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional em até 180 dias. Para a instituição do IBS, da CBS e do imposto seletivo, foi promulgada a LC n. 214/2025. A regulamentação do Comitê Gestor do IBS ainda tramita no Congresso Nacional, na forma do PLP n. 108/2024.

Durante o ano de 2026, será realizado um teste do novo sistema. A CBS será cobrada com alíquota de 0,9% e o IBS com alíquota de 0,1%. Esta fase tem como objetivo avaliar o funcionamento do novo sistema e auxiliar na calibração das alíquotas de referência. É, portanto, uma etapa de teste do novo tributo. Sua arrecadação comporá o financiamento do Comitê Gestor do IBS e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da CF/88.

A partir de 1º de janeiro de 2027 até o ano de 2028, inicia-se o período de transição da cobrança. Nesta fase, a CBS substituirá integralmente o PIS e a COFINS, e o IPI servirá apenas para fomentar a competitividade da Zona Franca de Manaus. O IBS municipal e estadual será cobrado à alíquota de 0,05% cada, enquanto a alíquota da CBS será reduzida em 0,1%.

Na sequência, entre os anos de 2029 e 2032, ocorrerá a principal mudança, momento no qual ocorrerá a cobrança do IBS simultaneamente com o ICMS e o ISS, reduzindo-se estes em 10 pontos percentuais por ano, de forma que, em 2029, a alíquota de ISS/ICMS seja 90% da atual e, em 2032, 60%. Os benefícios fiscais de ICMS e ISS

²² Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Auditor Fiscal Tributário no Município de Cuiabá-MT. Endereço eletrônico: pedrogravina@gmail.com.

²³ Para saber mais, consultar os Art. 125 ao 133 do ADCT.

são reduzidos na mesma proporção. Por fim, a partir de 2033, não mais haverá ICMS/ISS, e o IBS será aplicado integralmente em substituição aos impostos estaduais e municipais.

No âmbito da transição na repartição federativa, o processo inteiro durará de 2029 até 2077. A partir de 2078, o sistema tributário nacional funcionará sem quaisquer dos mecanismos compensatórios estabelecidos. Até lá, no entanto, será observada uma complexa e longa interação de medidas para que se equilibrem os dois grandes propósitos da transição: resguardar a segurança jurídica para os agentes privados (especialmente os contribuintes) e manter as garantias aos entes federados, para que não fiquem desprovidos de recursos financeiros para manter e implementar suas políticas públicas, necessárias ao cumprimento das competências administrativas impostas pelo texto constitucional.

De forma mais detalhada, tem-se que, até 2028, não haverá transição federativa, pois o IBS será cobrado conforme sua alíquota de teste. A partir de 2029, porém, o Comitê Gestor do IBS fará a retenção de 80% do valor total de IBS arrecadado, e esse percentual manter-se-á até 2032, passando para 90% em 2033. A partir de 2034, será paulatinamente reduzido em 1/45 por ano, até o fim do período de transição.

VIII. Cashback

Samuel Costa²⁴

A LC n. 214/2025, que regulamentou o IBS e o CBS, prevê a instituição de um mecanismo de devolução de valores pagos à título de tributação, o *cashback* tributário. Na prática comercial, quem compra recebe de volta parte do valor investido na aquisição do produto baseada em uma porcentagem estabelecida pelo fornecedor. Considerando que parte do valor dos produtos/serviços consumidos pelo contribuinte está composto pela carga tributária, o *cashback* tributário consiste em verdadeiro programa de recompensa ao devolver ao contribuinte um percentual do imposto já pago.

²⁴ Advogado, Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)
Endereço eletrônico: samuel.asafe.costa@gmail.com.

A dinâmica estabelece que o *cashback* será devolvido por cada ente competente pela implementação do tributo e que o destinatário das devoluções previstas será aquele responsável por unidade familiar de baixa renda cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal.

Dessa forma, foi estabelecido requisitos cumulativos a serem cumpridos pelo interessado, a saber: (i) possuir renda familiar mensal de até meio salário-mínimo nacional; (ii) ser residente em território nacional; (iii) possuir inscrição no Cadastro de Pessoa Física, sendo a inclusão automática.

Ainda de acordo com o LC 214/2025, a devolução incidirá em 100% da CBS e em 20% do IBS em despesas consideradas essenciais²⁵, sendo os valores devidos creditados diretamente em contas bancárias vinculadas aos benefícios sociais. Não estão abarcados no *cashback* os produtos taxados com o IS, incidente sob itens cujo consumo é desestimulado por conta dos danos à saúde e ao meio ambiente.

Um dos objetivos da instituição do *cashback* é o combate à evasão fiscal, aumentando, por consequência, a arrecadação do Fisco, já que, para fazer jus ao *cashback*, a população exigirá a nota fiscal no momento da transação comercial. Além disso, sob o enfoque principiológico do Direito Tributário, a implementação do *cashback* está diretamente vinculada à proteção dos princípios fundamentais previstos na Constituição Federal, especialmente o da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Isso porque ao passo que o *cashback* busca assegurar que os indivíduos e famílias contribuam para o sistema tributário de acordo com a sua real capacidade econômica, devolvendo valores para aqueles que são mais impactados pela tributação indireta²⁶, promove também uma devolução direcionada às populações em maior estado de vulnerabilidade, reforçando o tratamento igualitário entre contribuintes em situações distintas e corrigindo desequilíbrios gerados pela incidência dos tributos indiretos.

25 Na aquisição de botijão de até 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo, nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações. Nos demais casos, será aplicado o percentual de 20% para a CBS e para o IBS.

26 Tributação indireta são aqueles impostos que não são cobrados diretamente do contribuinte, mas são embutidos no preço do produto.

IX. Fundos

Helena Brandão²⁷

Pedro Henrique do N. Gravina Job²⁸

A Constituição Federal de 1988 criou fundos com o objetivo de financiar políticas públicas voltadas a reduzir as desigualdades regionais e promover o desenvolvimento econômico e social das regiões mais atrasadas. A reforma tributária manteve e reforçou o uso desse instrumento para reservar recursos para serem usados no combate às desigualdades sociais.

Com as alterações promovidas pela EC n. 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária, e considerando a preocupação com a manutenção dos fundos de equilíbrio fiscal, especialmente em razão da fusão entre ICMS e ISS para originar o IBS, foram criados dois fundos pela emenda constitucional: o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais (FCBF), cujos recursos estão excetuados das regras fiscais.

O FNDR tem como objetivo reduzir as desigualdades regionais e sociais e promover desenvolvimento econômico, mediante a entrega de recursos aos estados e ao DF. Outros objetivos do FNDR são evitar a guerra fiscal entre os estados e compensar os estados que são prejudicados pela mudança da tributação do local de origem para o local de destino. Seus aportes de recursos serão feitos pela União, iniciando-se em oito bilhões de reais em 2029 e aumentando a cada ano, até sessenta bilhões de reais a partir de 2042²⁹.

O CFBF tem por objetivo compensar os benefícios fiscais do ICMS concedidos por prazo certo e sob condição. Esse fundo, regulamentado pela LC n. 214/2025, tem como objetivo atenuar os efeitos das perdas de benefícios fiscais oriundas da troca do ICMS pelo IBS. Os recursos serão oriundos da União, iniciando-se em oito bilhões

27 Advogada, Mestranda em Direito Tributário e Desenvolvimento Econômico no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Endereço eletrônico: helenabm129@gmail.com

28 Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Auditor Fiscal Tributário no Município de Cuiabá-MT. Endereço eletrônico: pedrogravina@gmail.com.

29 NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Curvinel e. **Síntese do conteúdo da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (reforma tributária)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. (Nota Técnica, fev. 2024). Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2024/02/RT-SINTESE-EC-132-FEV-24-CL-CD.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2024, p.20.

de reais em 2025, aumentando até trinta e dois bilhões de reais em 2028 e reduzidos progressivamente até oito bilhões de reais em 2032, cessando a partir de 2033³⁰.

Ambos os instrumentos fazem parte do esforço constitucional para amenizar os impactos das novas estruturas da tributação sobre o consumo, sendo, portanto, parte relevante do mecanismo geral de transição proposto pela EC n. 132/23.

X. Outros tributos alterados

Helena Brandão³¹

Gustavo Vettorato³²

Além de ter alterado profundamente a tributação sobre o consumo, a EC n. 132/2023 e seus projetos de lei regulamentadores também impactaram o regramento de outros tributos, a exemplo do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

No que diz respeito ao ITCMD, a EC n. 132/2023 determinou que o imposto deverá ser progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Anteriormente, nos termos da Resolução do Senado n. 9/1992, os Estados estavam autorizados a fixar a alíquota que entendessem adequadas, desde que limitadas a 8%, obedecendo, ou não, à regra de progressividade. Ainda quanto ao ITCMD, a EC 132/2023 impôs a cobrança do tributo na transferência de doações de bens ou de heranças no exterior, ou quando uma das partes estiver fora do Brasil.

Outro tributo que sofreu alterações advindas da Reforma Tributária foi o ITBI, o qual, consoante o PLP n. 108/2024, poderá ter alíquotas inferiores, definidas pelos municípios, quando houver antecipação do recolhimento do imposto aos cofres públicos, o

³⁰ *Ibidem*.

³¹ Advogada, Mestranda em Direito Tributário e Desenvolvimento Econômico no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Endereço eletrônico: helenabm129@gmail.com

³² Advogado. Doutor e Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), especialista em Direito Tributário pelo IBET/Unirondon, graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. especialista em Direito Tributário pelo IBET/Unirondon, graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Endereço Eletrônico: gustavo.vettorato@gmail.com.

que deverá ser alinhado anteriormente à transmissão da propriedade de imóvel no registro de imóveis.

A fim de esclarecer como será definida a base de cálculo do imposto, o referido dispositivo define valor venal como o montante pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

Por fim, sem a pretensão de exaurir as alterações promovidas pela Reforma Tributária, vale citar a mudança relativa à possibilidade de instituição de contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. Com a EC 132/2023, o escopo da contribuição foi ampliado, a fim de ratificar que o tributo pode ser cobrado para custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.

XI. Imunidade e imposto sobre produtos industrializados (IPI): zona franca

Isadora Helena Gardés Cardoso³³

A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi instituída pelo Decreto-Lei nº 288/1967, para ser “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”, com o intuito de estabelecer na Amazônica um “centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos” (cf. art. 1º do Decreto-Lei).

Segundo estudo elaborado pela FGV³⁴, “o crescimento do PIB per capita do estado do Amazonas mais do que dobrou desde 1990” e, ao analisar esse crescimento concluiu-se que “o programa proporcionou expansão da renda per capita do Amazonas

33 Doutoranda em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Mestre pela mesma instituição. Advogada. Endereço eletrônico: isadorahgcardoso@gmail.com.

34 HOLLAND, Márcio (coord). Zona Franca de Manaus. Impactos Efetividade e Oportunidades. FGV EESP. Escola de Economia de São Paulo. São Paulo.

bem acima do que em outros estados industrializados”³⁵. Também foi analisado a efetividade da ZFM quanto ao seu impacto social, concluindo que um dos seus impactos positivos é “a melhoria de infraestrutura e condições de moradia da população, expressa pelo indicador da proporção de domicílios com acesso à água”, além de observar que “quase a totalidade dos trabalhadores sejam alfabetizados”³⁶. As consequências positivas da Zona Franca também foram observadas em outras áreas, como na “empregabilidade formal”.

Dessa análise e do objetivo na criação da ZFM, percebe-se a sua importância para o crescimento e manutenção do crescimento econômico e social da Região Amazônica, assim como para a diminuição das desigualdades regionais. Importância que é corroborada pelas constantes prorrogações nos benefícios fiscais (cf. Decreto nº 7.212, de 2010 e pela Lei nº 12.859, de 2013) e, atualmente, está prorrogada até 1º de janeiro de 2074, conforme alteração dada pela Lei nº 14.788, de 2023.

Concomitante a lei acima mencionada, encontrava-se em discussão no Congresso Nacional, também, a Reforma Tributária. Inicialmente, a alteração da legislação previa a extinção do IPI em 2027, tal como aconteceu com o ICMS, ISS e PIS/COFINS. Nessa hipótese, o imposto seria substituído pelo Imposto Seletivo, já tratado em tópico anterior. Contudo, revestido com novo objetivo e com o intuito de manter a competitividade da Zona Franca de Manaus, a reforma tributária foi aprovada com a manutenção do IPI.

A partir de 2027, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus. Assim, manteve-se o imposto com o intuito de preservar a competitividade das produções industriais da Zona Franca de Manaus. A legislação foi alterada apenas para que, após o referido ano (2027), as alíquotas do IPI na Zona Franca de Manaus sejam reduzidas *“a zero para produtos sujeitos a alíquota inferior a 6,5% (seis inteiros e cinco décimos por cento) prevista na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi”*, que estavam em vigência na data de 31 de dezembro de 2023.

Quanto aos benefícios fiscais até então vigentes para o IPI, referente às plantas automobilísticas incidentes nos automóveis elétricos ou movidos a biocombustíveis, nas regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, esses ficaram prorrogados até o final do ano de 2032.

35 Ibidem. p. 18.

36 Ibidem. p. 37.

A LC n. 214/2025, que regulamentou o IBS e o CBS, também trouxe um capítulo específico para tratar e regulamentar os benefícios conferidos à ZFM. Quanto aos produtos incidentes no Imposto Seletivo, os seguintes produtos não estão contemplados pelo regime favorecido da área: armas e munições; fumo e seus derivados; bebidas alcoólicas; automóveis de passageiros; petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, exceto para a indústria de refino de petróleo localizada na Zona Franca de Manaus, em relação exclusivamente às saídas internas para aquela área incentivada, desde que cumprido o processo produtivo básico, permanecendo a vedação para todas as demais etapas; e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 3303 a 3307 da Nomenclatura Comum do Mercosul), se destinados exclusivamente a consumo interno na Zona Franca de Manaus ou se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.

Para não pairar dúvida, o inciso II do art. 440³⁷, o inciso I, § 1º do art.443³⁸ e o § 1º do art.445³⁹ reforçam que não se aplica os benefícios fiscais estabelecidos ao regime da Zona Franca de Manaus.

O art. 443, por sua vez, dispõe acerca da suspensão da incidência do IBS e do CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus, à exceção dos produtos acima mencionadas (cf. inciso I, § 1º do referido artigo) e dos bens de uso e consumo pessoal conforme preceituados no art. 57 da mesma lei, salvo se demonstrado que são necessários ao desenvolvimento da atividade do contribuinte vinculada ao projeto técnico-econômico aprovado (cf. inciso II, § 1º do referido artigo). O § 2º trata dos casos em que a suspensão se reverte em isenção.

37 Art. 440. Para fins deste Capítulo, considera-se:

(...)

II – indústria incentivada a pessoa jurídica contribuinte do IBS e da CBS e habilitada na forma do art. 442 desta Lei Complementar para fruição de benefícios fiscais na industrialização de bens na Zona Franca de Manaus, exceto aqueles de que trata o art. 441 desta Lei Complementar;

38 Art. 443. Fica suspensa a incidência do IBS e da CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus.

§ 1º Não se aplica a suspensão de que trata o caput às importações de:

I – bens não contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus previstos no art. 441 desta Lei Complementar;

39 Art. 445. Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operação originada fora da Zona Franca de Manaus que destine bem material industrializado de origem nacional a contribuinte estabelecido na Zona Franca de Manaus que seja:

(...)

§ 1º O disposto no caput não se aplica a operações com bens de que trata o § 1º do art. 443.

Por sua vez, os arts. 445 e 448 estabelecem as hipóteses em que as alíquotas de IBS e da CBS ficam reduzidas a zero. Além disso, determinou-se que o IBS incidirá sobre a entrada, no estado do Amazonas, de bens materiais que tenham sido contemplados com a redução a zero de alíquotas, nos termos do art. 445 da Lei Complementar, exceto se destinados a indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus (cf. dispôs o art. 446 da LC214/2025).

Estabeleceu-se ainda que as operações de bens e serviços, incluído importações, que não estejam completadas pelos artigos acima mencionados (art. 443, 445, 446 e 448), sujeitam-se a incidência do IBS e da CBS, conforme dispôs o art. 453 da Lei Complementar. Por fim, o referido capítulo versa também sobre as hipóteses de crédito presumido, conforme consta dos arts. 444, 447, 449, 450, 451, 452 e 455.

Assim, apesar da recente promulgação da lei complementar e que seus impactos e consequências serão vistos e estudados no decorrer dos anos, já é possível concluir que, tanto da manutenção do regime favorecido da Zona Franca de Manaus pela Reforma Tributária quanto da sua regulamentação, o legislador buscou fomentar a região e promover a justiça tributária, princípio que, com a reforma tributária, constou expressamente na Constituição Federal e, como visto no seu capítulo específico, visa instituir um sistema justo, que onera de forma razoável e proporcional, se atentando a capacidade contributiva e os possíveis efeitos sociais do imposto arrecado.

XII. Split Payment

Hadassah Santana⁴⁰

Daniel Felzke Feitosa⁴¹

Kaliane Abreu⁴²

A Reforma Tributária aprovada em 2023 trouxe mudanças importantes na forma como pagamos impostos sobre o consumo no Brasil. Uma das novidades mais inte-

40 Advogada, Assessora Legislativa em liderança partidária na Câmara dos Deputados, Professora no Mestrado em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo da FGV (FGV EPPG), Pós-doutora em Direito Tributário (UnB).

41 Graduado em Administração Pública pela Escola de Políticas Públicas e Governo da FGV (FGV EPPG), Graduando em Direito.

42 Advogada, Masters of Laws pela Northwestern School of Law, Pós-graduada em Administração pela Kellogg School of Management, Pós-graduada em Finanças pela UC Berkeley, Presidente e Fundadora do Women Leaders in Fintechs. Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Fipecafi.

ressantes é o *Split Payment* ou “pagamento dividido”, uma ferramenta tecnológica que promete deixar a cobrança de impostos mais rápida, segura e automática.

A ideia do pagamento dividido é proveniente do setor financeiro nas compras com cartões de crédito. Hoje em dia, quando compramos um produto ou serviço, o comerciante recebe o valor líquido da venda, após descontadas as “tarifas bancárias” devidas aos agentes financeiros (bandeira de cartão de crédito, instituição financeira, credenciadores e sub-crenciadores) pelos serviços prestados para viabilizar a transação. Somente após essa etapa, o comerciante precisa calcular e pagar os impostos ao governo até o vigésimo dia do mês subsequente.

Com o *Split Payment*, isso muda: na hora em que o pagamento é feito, o valor dos impostos já é automaticamente calculado pelo governo, retido pelos agentes financeiros estabelecidos em lei e, posteriormente enviado à Receita Federal (CBS) e ao Comitê Gestor (IBS). Em síntese, o comerciante recebe o preço líquido após o desconto das tarifas bancárias⁴³ e dos impostos devidos. Todas essas etapas acontecem no mesmo instante e de forma automática, sem que o comerciante precise fazer nada depois.

Essa ferramenta já foi usada em alguns países da Europa para evitar fraudes fiscais, como golpes em que empresas fingem pagar impostos para receber reembolsos que não têm direito (EUROPEAN COMMISSION, 2017)⁴⁴. Todavia, o *Split Payment* não foi utilizado amplamente, como se pretende no Brasil, com seu foco em transações entre empresas (B2B)⁴⁵ e em setores específicos. No Brasil, o modelo está sendo adaptado para funcionar em todos os setores e tipos de transações, tanto entre empresas como também entre empresa e consumidor (B2C), utilizando as tecnologias de meios de pagamentos, tais como boleto, Pix, transferências bancárias e cartões de crédito e débito. Criou-se, portanto, uma conexão intrínseca entre o pagamento, tecnologia e recolhimento de tributos, sendo o *Split Payment* uma modalidade de extinção do crédito tributário prevista em lei.

O *Split Payment* brasileiro funcionará de três formas principais: o “Split Inteligente Online”, modelo padrão, que calcula os impostos de forma detalhada, permitindo o aproveitamento simultâneo e automático de créditos; o “Split Inteligente Offline”, que

43 As Tarifas Bancárias serão devidas no caso de arranjo de pagamento, ou seja, quando as compras são feitas por cartões de crédito e débito.

44 EUROPEAN COMMISSION. Analysis of the impact of the *split payment* mechanism as an alternative VAT collection method. 2017. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf. Acesso: 16 abr. 2025.

45 Business to Business

calcula e recolhe os impostos com base nos valores brutos informados na nota fiscal, com posterior verificação e aproveitamento de créditos, sendo eventual diferença entre o imposto devido e recolhido transferida ao comerciante em até 3 dias úteis; e o “Split Simplificado”, opcional para o varejo, cujo cálculo dos impostos é feito com base em um percentual pré-fixado para todas as operações do mês.

Na prática, o modelo padrão do *Split Payment* funciona da seguinte forma: Imagine que você compra um produto de R\$ 100 no PIX⁴⁶. Com o *Split Payment*, a ferramenta já calcula o imposto devido de R\$ 28⁴⁷, o qual será retido pelos agentes financeiros e, posteriormente enviado para o governo. Logo, o comerciante tem direito a receber o preço líquido de impostos de R\$ 72. No entanto, a ferramenta verifica que o comerciante tem R\$ 5 de crédito tributário, decorrente de impostos pagos na etapa anterior da cadeia produtiva. Como consequência, o crédito de R\$ 5 é descontado do imposto devido de R\$ 28, totalizando um imposto a recolher de R\$ 23. Nesse cenário, o comerciante recebe o preço líquido de impostos de R\$ 77, em virtude do aproveitamento de crédito.

Entre as vantagens desse sistema estão a redução da sonegação de impostos, a garantia de que os créditos tributários só serão dados quando o imposto for realmente pago, a diminuição do trabalho das empresas com obrigações fiscais e até a possibilidade de reduzir as alíquotas no futuro, já que a ferramenta torna a arrecadação mais eficiente.

Esse novo modelo está sendo desenvolvido com tecnologia do Serpro (empresa de TI do governo), e será acessado pelo portal gov.br. O comerciante emite sua nota fiscal eletrônica e envia os dados da venda para plataforma operacional dos impostos, onde o *Split Payment* está conectado. A ferramenta consulta previamente o governo sobre a existência de créditos e automaticamente calcula os impostos devidos e simultaneamente desconta os créditos existentes, determinando o valor dos impostos a recolher, em uma espécie de extrato digital.

O objetivo do *Split Payment* é deixar o sistema tributário mais moderno, transparente e justo — tanto para quem vende quanto para quem compra. E, no fim das contas, ajudar o Brasil a arrecadar de forma mais eficiente, sem aumentar o peso dos impostos para todo mundo.

46 Nesse caso, não há desconto de tarifa bancária.

47 Alíquota de referência de 28% para fins de demonstração.

Referências

ABRAHAM, Marcus. FERREIRA, Mariana. **Princípio da simplicidade tributária: razões para acreditar no princípio constitucional**. Revista Eletrônica OAB/RJ. Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <<https://revistaeletronica.oabrj.org.br/wp-content/uploads/2024/09/Marcus-Abraham-e-Mariana-Ferreira-Princípio-da-Simplicidade-Tributária-Razões-Para-Acreditar-no-Princípio-Constitucional-2024-08-14-M-F-e-MA.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2024.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 35 anos da Constituição Federal de 1988**. Curitiba, PR: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT, 2023. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/estudo-quantidade-de-normas-35-anos-cf-2023>> Acesso em: 19 dez. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 16 dez. 2024.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>>. Acesso em: 18 de dezembro de 2024.

_____. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em 16 dez. 2024.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de et. al. **O novo sistema tributário nacional – Modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária**. São Paulo: Editora juspodivm, 2024.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2017. v. 1. 130p.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação**. “Revista Direito Tributário Atual” (53), ano 41. p. 215-243. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 239-240. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289/2122>. Acesso: 19 dez. 2024.

HOLLAND, Márcio (coord). Zona Franca de Manaus. Impactos Efetividade e Oportunidades. FGV EESP. Escola de Economia de São Paulo. São Paulo.

MENDES, Maureline Alves; ANTUNES, Maria Clara Rodrigues; DOS SANTOS, Fernanda Mesquita. **REFORMA TRIBUTÁRIA E POLÍTICAS PÚBLICAS**. Perspectivas em Políticas Públicas, v. 17, n. 34, p. 264–281, 2024.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Curvinel e. **Síntese do conteúdo da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (reforma tributária)**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. (Nota Técnica, fev. 2024). Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2024/02/RT-SINTESE-EC-132-FEV-24-CL-CD.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 194.

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor**. Revista Direito Tributário Atual, [S. I.], n. 56, p. 681–700, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>. Acesso em: 19 dez. 2024.



idp

idp

A referência em ensino para o seu futuro.

pos.idp.edu.br



@SEJAIDP