



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

Giovana Jardim Capparelli

A introdução do Imposto Sobre Bens e Serviços no Sistema Tributário Nacional

**Brasília
2025**

Giovana Jardim Capparelli

A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços no Sistema Tributário Nacional

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Bruno Cristian Santos de Abreu

**Brasília
2025**

Giovana Jardim Capparelli

A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços no Sistema Tributário Nacional

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor Bruno Cristian Santos de Abreu

Brasília, __ de _____ de 2025

BANCA AVALIADORA

Professor Bruno Cristian Santos de Abreu

Professor(a) Avaliador(a)

A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços no Sistema Tributário Nacional

Giovana Jardim Capparelli¹

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO. 2. NECESSIDADE DA SUBSTITUIÇÃO DO ICMS. 2.1. REGRESSIVIDADE. 2.2. GUERRA FISCAL. 2.3. COMPLEXIDADE. 3. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023. 4. IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO. 5. LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025. 5.1. TÍTULO I. 5.2. TÍTULO II. 5.3. TÍTULO III. 5.4. TÍTULO IV. 5.5. TÍTULO V. 5.6. TÍTULO VII. 5.7. TÍTULO VIII. 5.8. DEMAIS LIVROS. 6. IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS. 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

Resumo

Trata-se de artigo científico com o viés de analisar as dificuldades associadas ao modelo de tributação anterior e correlacioná-las com o novo modelo implementado pela Emenda Constitucional nº 132 de 2023, especificamente no que tange ao IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Inicialmente, será apresentado o ICMS e suas principais características, destacando a sua relevância arrecadatória; na sequência, serão apontadas as falhas relativas ao ICMS e os motivos que o fizeram ser substituído pelo IBS, principalmente no que se refere à regressividade, guerra fiscal e complexidade. Em seguida, o estudo evidenciará as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 em relação ao que foi extinto, o que foi criado e as semelhanças e diferenças, de modo que, no tópico seguinte, será abordada a nova forma de tributação - o Imposto sobre o Valor Agregado. Por fim, o estudo abordará a Lei Complementar nº 214/2025 e o Imposto sobre Bens e Serviços propriamente dito. A análise adota uma metodologia comparativa entre o ICMS e o IBS, à luz da Emenda Constitucional nº 132 de 2023 (EC nº 132/2023) e da Lei Complementar nº 214/2025.

Palavras-chave: IBS; ICMS; EC; IVA; lei complementar; regressividade; complexidade.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), instituído com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), foi uma evolução dos modelos de tributação sobre o consumo, iniciado por meio do Imposto sobre Venda e Consignações, e posteriormente, do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM).

Desde a instituição do primeiro imposto sobre o consumo havia um grande debate no que se refere ao impacto regional, tendo em vista que as regiões menos desenvolvidas

¹Graduanda em Direito pelo Centro Universitário de Brasília; e-mail: giovana.capparelli@sempreueb.com

suportavam o ônus econômico, de modo que, por consequência, surge a regressividade do Sistema Tributário Nacional.

Com o intuito de cessar a regressividade, foi editada a Lei Complementar n° 24, de 1975 (LC n° 24/1975), dispondo sobre convênios com o Conselho Nacional de Políticas Fazendárias (CONFAZ) para a concessão de isenções do ICMS, de modo que os Estados tornavam o seu domicílio com menor carga tributária do que outros, isso por meio da redução da base de cálculo, devolução do tributo ao contribuinte, concessão de créditos presumidos, entre outros benefícios².

O advento da Constituição Federal de 1988 permaneceu com a ideia dos convênios para concessão de benefícios, conforme dispõe o art. 155, XII, “g”³. Entretanto, mesmo com todas as regulamentações necessárias, a concessão desses benefícios instaurou uma guerra fiscal entre os Estados, de modo a corromper a própria Federação⁴.

Para além dos problemas referentes à regressividade e à guerra fiscal, o modelo de tributação sobre o consumo era extremamente complexo, tendo em vista que a Constituição de 1988 trouxe a autonomia dos Estados-membros para fixar as alíquotas internas referentes ao ICMS, de modo que cada um deve ter uma legislação própria para versar sobre o referido imposto, ou seja, 27 legislações próprias versando sobre o mesmo imposto e cada uma com suas especificações.

Assim, devido à regressividade, guerra fiscal e complexidade do Sistema Tributário Nacional, era indubitável que o modelo de tributação, principalmente no que se refere ao consumo teria de mudar. Por esta razão, surge a Emenda Constitucional n° 132, de 2024 (EC n° 132/2023), pautando-se na neutralidade do sistema, na simplicidade e no fim da concessão dos benefícios que acarretavam na guerra fiscal, criando um sistema que pode ser compreendido como um sistema tributário baseado na eficiência e na justiça fiscal⁵.

² BRASIL. **Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2024. Art. 155., XII, “g”.

⁴ SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book.

⁵ MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>.

O novo modelo fundamenta-se no Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), já utilizado pelos países da União Europeia e sendo amplamente conhecido por ser um modelo de tributação “justo” e simples, possuindo base de incidência ampla e que abrange todas as operações e serviços; ainda, tem um creditamento do tributo pago nas aquisições realizadas no meio da cadeia, de modo que o ônus econômico recai sobre o consumidor final, com um número restrito de alíquotas reduzidas e de regimes diferenciados.

Com base no IVA, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) foi instituído de modo a ser um imposto cuja competência é compartilhada entre os Estados e Municípios, sendo regulamentado por uma lei complementar única, a Lei Complementar nº 214, de 2025.

Ante o exposto, o presente estudo se propõe a esboçar os motivos que levaram a extinção do modelo antigo e a instituição de um novo modelo pautado no IVA, discorrendo acerca da nova Lei Complementar nº 214, de 2025 e da introdução do IBS no Sistema Tributário Nacional, correlacionando com os problemas de regressividade, guerra fiscal e complexidade.

Para atingir tal desiderato, o trabalho é dividido em cinco partes: a primeira expõe o modelo antigo de tributação, principalmente no que se refere à tributação sobre o consumo e a necessidade de substituição do ICMS, trazendo as problemáticas da regressividade, guerra fiscal e complexidade; a segunda procede com a Emenda Constitucional nº 132, de 2023, trazendo as disposições pertinentes e o novo modelo de tributação; a terceira busca demonstrar o Imposto sobre o Valor Agregado e as razões da sua escolha para a Reforma Tributária; a quarta parte aduz sobre as principais disposições da Lei Complementar nº 214, de 2025, principalmente no que se tange ao IBS; e por fim, a quinta parte comenta sobre o IBS por si, de modo a compreender a linha cronológica para a sua introdução no Sistema Tributário Nacional.

Por meio de uma abordagem comparativa, fundamentada na legislação vigente e em estudos acadêmicos sobre o tema, este trabalho busca contribuir para a compreensão das mudanças trazidas pela reforma tributária e seus reflexos no Sistema Tributário Nacional.

2 NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DO ICMS

Em um breve contexto histórico, no Brasil, nem sempre o que vigorou sobre a circulação de mercadorias e serviços foi o ICMS (Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias e

sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). Ressalta-se que, inclusive, este passou por diversas mudanças substanciais, sendo a mais recente, com a Emenda Constitucional n° 132, de 2023.

A partir da Constituição de 1934 surgiu o Imposto sobre Vendas e Consignações, advindo de um contexto criado pela Lei n° 4.625, de 31 de dezembro de 1922, instituindo a duplicata da fatura a ser aceita pelos devedores, em troca de 0,3% de imposto, também chamada de “contas assinadas”⁶.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional n° 18, de 1° de dezembro de 1965, e com a Constituição de 1967, foi instituído o Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), com uma alíquota única e com o critério de não-cumulatividade.

Importante observar que o ICM foi uma implementação de sucesso, tendo em vista que conforme a previsão na Constituição de 1967, 80% do produto da arrecadação constituía receita aos Estados e os outros 20% aos Municípios, entretanto, havia um intenso debate sobre o impacto regional do referido imposto, considerando que as regiões menos desenvolvidas se viram numa “injustiça”.

Essa “injustiça” ocorria em razão de a cobrança ser na origem, sendo, muitas vezes, paga pelos consumidores advindos dos estados mais pobres. Assim, criou-se a tese de que o critério de cobrança deveria mudar, de modo a privilegiar a cobrança do imposto nos locais onde as mercadorias eram de fato consumidas e não na origem da produção⁷.

Enfatiza-se que os benefícios do ICM a serem dados aos estados somente foram regulamentados em 1975, por meio da Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975, onde, para que os estados conseguissem os benefícios, seria necessária a aprovação pela unanimidade de votos dos estados representados no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em sequência, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), instituiu-se o ICMS, incorporando para além das operações de mercadorias, os serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e os de comunicações. Assim, além

⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - CTN Comentado. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

⁷ REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**, Brasília, n. 10, p. 1 - 50, 2009. Disponível em: https://efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 04 dez. 2024.

da ampliação da base de incidência, a grande mudança foi a autonomia para que os estados fixassem as alíquotas internas do ICMS, de modo que cada estado possuía a sua própria legislação para versar sobre o imposto.

Sob essa ótica, até a promulgação da EC n° 132/2023, o ICMS era regulamentado pelo artigo 155, inciso II e §§ 2° ao 5° da CF/88, pela Lei Complementar n° 24 de 1975, que trata das concessões de isenções/benefícios, e pela Lei Complementar n° 87 de 1966, que estabelece as normas gerais. Ainda, sua competência tributária era conferida aos Estados e ao Distrito Federal, sendo regulamentado por Lei Ordinária. Entretanto, para a concessão dos benefícios fiscais, era celebrado um convênio perante o CONFAZ, conforme mencionado anteriormente.

Ademais, cabe salientar que o ICMS, em regra, além de possuir função fiscal e arrecadatória, poderia ser utilizado também, com um viés extrafiscal. Determinando alíquotas seletivas em detrimento da essencialidade do produto ou do serviço, assim, atraindo investimentos para um determinado território⁸.

Para complementar, a base de cálculo era o valor da operação mercantil no momento da saída da mercadoria ou o preço do serviço, caso em que suas alíquotas delimitavam a porcentagem utilizada na base de cálculo. Nesse sentido, a incidência era plurifásica, ocorrendo em todas as etapas do ciclo produtivo, sendo compensado o que for devido nas operações anteriores, seguindo com o princípio constitucional da não-cumulatividade⁹.

Contudo, com a escolha da instituição do ICMS, o que já vinha como grande impasse no ICM, piorou nesse novo modelo, tendo em vista que o Sistema Tributário Nacional evidenciava um sistema regressivo. Isto é:

[...] opção de um modelo de tributação que se concentra precipuamente sobre o consumo, através do que se possibilita a translação do encargo econômico-financeiro da tributação aos consumidores finais dos produtos e serviços consumidos dos verdadeiros contribuintes. Nesse sentido, a tributação indireta acaba por onerar, em muitos casos, pessoas que não detêm capacidade econômica para sofrer a incidência tributária, o que vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva que norteia o Sistema Tributário brasileiro, acarretando, de um lado, no aumento da concentração de renda, de

⁸ CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

⁹ CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

outro, na acentuação das desigualdades sociais, e, portanto, em grave injustiça fiscal¹⁰.

A base principiológica do ICMS trazida pela nova Constituição era o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), em que o legislador, baseando-se na busca pela sociedade “livre, justa e solidária”, com o intuito de erradicar as desigualdades regionais e dirimir a regressividade, escolheu que quem iria suportar o ônus dos estados não deveria aumentar as desigualdades, assim, pagaria quem tem condições¹¹.

Entretanto, mesmo com todo esse arcabouço principiológico, viu-se que na realidade o Sistema Tributário Nacional estava intrínseco à regressividade, de modo que esse, mantém ou aprofunda os níveis de desigualdade social. Isto ocorre em razão da estrutura tributária que se adota no País, tendo em vista que, é baseada na crescente tributação indireta, incidindo em quaisquer produtos, bens ou serviços, incluindo até alimentação, saúde, segurança e outros pilares essenciais à sociedade, caracterizando, assim, um alto grau de regressividade fiscal¹².

2.1 REGRESSIVIDADE

O sistema tributário brasileiro, da forma como foi instituído, contribuía para desigualdade da distribuição da renda, que conseqüentemente, agravava os níveis de pobreza. Logo, não há que se falar em regressividade do sistema em razão da grande carga tributária brasileira, mas sim da disparidade do sistema, caso que, o ônus tributário recai sobre o consumidor final, de modo a prejudicar os contribuintes com menor poder aquisitivo¹³.

Deste modo, “Um tributo é regressivo na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte, prejudicando os contribuintes de menor poder aquisitivo.”¹⁴

¹⁰ BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquelam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 52, p. 163, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.6.2022.2136. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136>. Acesso em: 4 dez. 2024.

¹¹ SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*.

¹² VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaier; TOMICH, Frederico Andrade. **Tributação e desigualdade social no Brasil**. Proposta. Nº 89, março/agosto de 2001 *apud* CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014, p. 64.

¹³ CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014.

¹⁴ CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014, p. 70.

Com o intuito de dirimir a regressividade do sistema, foi adotado no Brasil a progressividade tributária, de maneira a ser uma forma de distribuir a carga tributária de uma forma mais justa e equitativa entre os cidadãos, pressupondo que, quanto maior a renda, maior será a carga tributária paga, sendo realizado o cálculo na proporção dos seus ganhos.

Todavia, por mais que tenham alíquotas progressivas, estas são aplicadas apenas sobre uma parte dos rendimentos, como por exemplo os salários, de modo que, outros rendimentos são isentos da alíquota progressiva. Como é o caso dos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas aos seus acionistas, que são tributados pelas empresas, mas é livre de qualquer imposto na distribuição às pessoas físicas¹⁵.

Embora a ideia de progressividade faça sentido para reduzir as desigualdades, acaba por agravar a situação, haja vista que a tributação da renda afeta principalmente, conforme citado, a camada da população que é assalariada e que tem menor capacidade contributiva, esquecendo que as pessoas mais ricas têm uma grande parcela da sua renda proveniente de lucros e dividendos, e que não sofrem a tributação progressiva¹⁶.

Em consonância com o disposto, foi comprovado pela nota técnica feita em 29 de outubro de 2024 pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que o Sistema Tributário Nacional continua regressivo:

[...] os rendimentos do capital são, em geral, menos tributados que os do trabalho, e que os mais ricos têm uma proporção de suas rendas relacionadas à remuneração do capital, disto resulta uma incidência do imposto de renda pouco progressiva ou até regressiva no topo da pirâmide.¹⁷

Portanto, ocorreu um grande equívoco cometido pela legislação brasileira, tendo em vista que todo o arcabouço criado com o intuito de reduzir a regressividade foi ineficaz, não conseguindo modificar a situação, ou até mesmo, em alguns casos, agravando-a.

¹⁵GOBETTI, Wulff Sérgio. **Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma**. Carta de conjuntura, Número 65 – Nota de Conjuntura 8 – 4º Trimestre de 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2024/10/progressividade-tributaria-diagnostico-para-uma-proposta-de-reforma>. Acesso em: 26 fev. 2025.

¹⁶CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil**: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014.

¹⁷GOBETTI, Wulff Sérgio. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. **Carta de conjuntura**, [S. l], n. 65, nota de conjuntura 8, p. 3, out. 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2024/10/progressividade-tributaria-diagnostico-para-uma-proposta-de-reforma>. Acesso em: 26 fev. 2025.

Ademais, é importante ressaltar que no sistema tributário brasileiro, a tributação que recai sobre bens e serviços é substancialmente maior do que sobre os demais fatos, de modo que onera indiretamente o contribuinte, tendo em vista que está implícita no preço do produto a ser consumido, e como, grande parte da população em situação mais pobre compromete a maior parte de sua renda ao consumo, acabam pagando proporcionalmente mais imposto que os mais ricos¹⁸.

Sendo assim, em razão da maior onerosidade recair sobre o consumo, a regressividade advém principalmente do ICMS. Logo, viu-se a necessidade de mudança no Sistema Tributário Brasileiro, sendo imprescindível que surgisse um novo imposto em substituição ao ICMS, para que cessasse com a regressividade do sistema, trazendo a progressividade, sendo a medida compatível com a ideia de justiça fiscal trazida no art. 145, §1º, da CF/88¹⁹.

2.2 GUERRA FISCAL

Entretanto, as grandes críticas ao ICMS não se resumiam apenas à regressividade, mas também à guerra fiscal, que surgia no momento em que os estados com menor capacidade contributiva buscavam privilégios e isenções, tendo em vista que o ICMS estava onerando os estados mais pobres em face dos mais ricos.

Nesse contexto, surge a LC nº 24/1975, em que os estados firmavam um convênio com o CONFAZ para garantir isenções e benefícios aos estados, entendimento que posteriormente é ratificado na Constituição Federal de 1988, disposto na alínea “g”, inciso XII, § 2º, do art. 155, e devidamente regulamentado pela Lei Complementar nº 160/2017.

Todavia, mesmo com a grande regulamentação, havia influência direta na arrecadação dos demais estados, em razão da importância do ICMS, por ser o imposto com a maior arrecadação e devido às suas características constitucionais, tais como a não-cumulatividade, a

¹⁸CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil**: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014.

¹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2024. Art. 145, §1º.

partilha do seu produto de arrecadação entre os estados e a concessão de qualquer vantagem (isenção ou benefício)²⁰.

Nesse sentido, percebe-se que mesmo o ICMS sendo um imposto de competência estadual, trata-se de um imposto de perfil nacional, pois este irradia as suas consequências para além do seu próprio estado²¹.

Com efeito, como meio de garantia do pacto federativo, a CF/88 prescreveu vedações e limitações à concessão das isenções e benefícios do ICMS, sendo precisamente tratadas na LC n° 24/1975, que prevê diversos requisitos para que se alcance os benefícios, sendo todos ligados ao CONFAZ.

O CONFAZ é um órgão colegiado formado por Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, em que as reuniões são presididas pelo Ministro da Economia (ou da Fazenda), competindo-lhe celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, desde que haja o quórum de unanimidade dos estados²².

Entretanto, a regra constitucional e legal para a concessão dos benefícios fiscais de ICMS, vinha sendo flagrantemente desrespeitada pela maior parte dos estados, com o intuito de atrair investimentos produtivos de empresas para os seus respectivos territórios, gerando assim uma concorrência ilegal entre os estados-membros e atendendo principalmente os interesses das empresas, sendo perversa à economia nacional²³.

Para além da guerra fiscal por si, outro ponto que causava discordâncias era em relação à natureza do convênio realizado com o intuito de autorizar a concessão dos benefícios e incentivos fiscais.

²⁰COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2018.

²¹COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2018.

²²CONFAZ. **Histórico**, [S. l.], [S. d.]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em 04 dez. 2024.

²³MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grandes questões atuais do direito tributário. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 199. *apud* COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2018.

Nesse diapasão, conforme o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.929, de relatoria do Ministro Edson Fachin, a natureza do convênio é meramente autorizativa, motivo pelo qual deve haver a validação de seu conteúdo pelas casas legislativas, tendo em vista que, em conformidade com o princípio da legalidade, o poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar, sendo assim, imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa, tendo os convênios do CONFAZ natureza autorizativa²⁴.

No entanto, mesmo com todos os procedimentos regulamentadores, os estados-membros continuam não cumprindo com os requisitos previstos, ainda no que se tange ao quórum de unanimidade previsto na LC nº 24/1975, de modo que, esses concedem incentivos fiscais de forma desordenada e posteriormente editam decretos, leis e atos administrativos, a fim de suspender a exigibilidade e conceder a remissão de créditos tributários relativos ao ICMS. Essa conduta, favorece as regiões desenvolvidas e prejudica aquelas menos desenvolvidas, voltando novamente à regressividade intrínseca no Sistema Tributário Nacional²⁵.

Nesse sentido, o fenômeno da guerra fiscal, é o ponto que mais traz o desequilíbrio no ICMS, em razão de diminuir a receita tributária, desorganizar a competitividade interna, trazer relevantes prejuízos à livre concorrência entre os contribuintes e agravar a justiça social, expressamente descrita na CF/88²⁶.

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 5929/DF**. CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, *in fine*). 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. Requerente: Governador do Distrito Federal. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 14 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur420075/false>. Acesso em: 04 dez. 2024.

²⁵CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

²⁶AFONSO, José Roberto R. ICMS- Diagnóstico e perspectivas. In REZENDE, Fernando (Org.). O federalismo brasileiro em seu labirinto. São Paulo: GV, 2014 *apud* COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n.**

Por conta disso, vários estudos surgem com a ideia de que para colocar fim na guerra fiscal, só colocando o fim na concessão dos benefícios:

O incentivo fiscal, conquanto justificável e desejável em termos teóricos, na prática, a sua implementação, muitas vezes, tem sacrificado em vão a justiça fiscal, em razão do seu desvirtuamento envolvendo irregularidades constantes. Seria preferível a sua substituição por subvenções que se traduzissem, realmente, em uma política transparente, onde os benefícios outorgados pudessem ser levantados e quantificados para conhecimentos dos contribuintes em geral²⁷.

Desse modo, pode-se dizer que a guerra fiscal é uma falta de organização de comprometimento ao pacto federativo, que de forma desordenada e ilegal, concedia benefícios com atos unilaterais, sem respeitar o quórum unânime previsto e a natureza autorizativa, prevista em Lei Complementar e na jurisprudência dos Tribunais Superiores, sendo assim, um grande impasse ao Sistema Tributário Nacional.

2.3 COMPLEXIDADE

Ressalta-se que, para além da regressividade e das guerras fiscais, o ICMS é um imposto de extrema complexidade, sendo indubitável que desde a sua instituição, a maior parte das causas de Direito Tributário tratadas no Poder Judiciário, versam sobre o ICMS.

Reitera-se que a Constituição de 1988 trouxe a autonomia dos Estados-membros para fixar as alíquotas internas referentes ao ICMS, de modo que cada um possua uma legislação própria para versar sobre o referido imposto, traduzindo-se em 27 legislações próprias e distintas versando sobre o mesmo imposto e cada uma com suas especificações.

Ademais, no que tange à alíquota do ICMS, a CF/88 fez questão de dispor inúmeras novas regras para tentar dirimir os prejuízos causados ao Estado de destino. Desse modo, nas operações interestaduais cuja mercadoria é destinada ao consumidor final contribuinte do imposto, o Estado de origem cobra o ICMS do prestador pela alíquota interestadual, e o Estado de destino exige a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual²⁸.

160/2017 e a guerra fiscal de ICMS. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2018.

²⁷HARADA, Kiyoshi. A Constituição de 1988 e os Privilégios Fiscais no Âmbito Municipal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 10, p. 2697, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1993>. Acesso em: 27 fev. 2025.

²⁸JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 46, p. 25–44, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-46-1. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1094>. Acesso em: 27 fev. 2025.

Entretanto, por mais que houvesse o grande esforço para tentar tornar a tributação e as alíquotas algo mais simples, os Estados não respeitavam as normas constitucionais, causando uma desordem no sistema tributário brasileiro²⁹.

Isso ocorre porque os mecanismos de tributação são baseados na abstração da realidade, de modo a eliminar os riscos de indeterminação, estabelecendo uma tributação baseada na simples presunção, e esta traz desconfiança, que é uma das críticas do modelo de generalização tributária, de modo que despreza uma análise de situações individuais, justamente com o intuito de aumentar a eficácia do Fisco, afrontando o princípio da justiça fiscal:

No Direito Tributário, a desconfiança manifesta-se, frequentemente implícita, em regras de controle, por meio da imposição de uma série de deveres acessórios, informações, registros contábeis e declarações impostas aos contribuintes; às vezes, em regras de presunção, simplificação e pautas de valores [...]. De fato, a simplificação que a desconfiança obtém pode ser mais drástica e a ela corresponder uma renúncia a maiores informações ou a valores, que são sacrificados, pela recusa da confiança³⁰.

Ainda, não basta a cobrança ser diferente de estado para estado, mas também é de produto para produto, de modo que a variedade no número de alíquotas e nos valores máximos e mínimos de cada estado é apenas um indicador da complexidade da legislação do ICMS.

O Sistema Tributário Nacional, conforme previsto na CF/88, deve ter como base a busca da justiça fiscal, e para que isso aconteça, o sistema tributário deve esbanjar certezas, não podendo haver complexidade.

[...] a justiça fiscal pode ser atingida quando existe uma congruência entre as expectativas, interna e externa, por meio de respostas que permitam aumentar a complexidade estruturada até um nível de certeza suficiente tanto para o Estado em sua finalística arrecadatória, relacionada ao alcance da economicidade e exequibilidade fiscal, como para o contribuinte na condição de sujeito de direitos que tem a expectativa de receber o tratamento justo na relação tributária³¹.

²⁹JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 46, p. 25–44, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-46-1. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1094>. Acesso em: 27 fev. 2025.

³⁰DERZI, Mizabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009. *apud* TOYODA, Hisashi. O Paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos da UNESP**, Franca, v. 17, n. 25, p. 93, 2013. DOI: 10.22171/rej.v17i25.834. Disponível em: <https://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/834>. Acesso em: 27 fev. 2025.

³¹TOYODA, Hisashi. O Paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos da UNESP**, Franca, v. 17, n. 25, p. 88, 2013. DOI: 10.22171/rej.v17i25.834.

Logo, para que as normas tenham uma aplicação eficaz, não pode existir tensões em relação ao modo de criação e aplicação dessas, caso contrário, haverá instabilidade do sistema³².

Assim, é imprescindível que a complexidade do ICMS servia de barreira para as grandes empresas que desejavam entrar no mercado brasileiro e também para aqueles que tentavam empreender da forma correta no País. Logo, não havia outra opção senão a mudança e substituição do ICMS, com o grande intuito de dirimir a complexidade e firmar a justiça fiscal, com o fim da guerra fiscal. Nessa toada que surgem as primeiras propostas de alteração do Sistema Tributário Nacional.

3 EMENDA CONSTITUCIONAL N° 132/2023

Diante do cenário em que o Sistema Tributário Nacional se encontrava, era indubitável que a mudança viria. Assim, com o intuito de trazer um novo sistema menos complexo e com mais justiça fiscal, surgiram duas iniciativas de reforma: a Proposta de Emenda à Constituição n° 45, de 2019 (PEC 45/2019) da Câmara dos Deputados e a Proposta de Emenda à Constituição n° 110, de 2019 (PEC 110/2019) do Senado Federal, que, posteriormente, foram incorporadas à EC n° 132/2023.

Em síntese, as propostas têm o mesmo objetivo principal, que é simplificar o sistema tributário nacional e trazer transparência, por meio da extinção de alguns tributos e a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), do Imposto Seletivo (IS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), mas com a aplicabilidade e disposições diferenciadas, salvo em relação à base de incidência do IBS, caso em que ambas dispõem que, esta alcançaria a todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens e operações.

Após alguns anos e muito debate, em 20 de dezembro de 2023 foi promulgada a Emenda Constitucional n° 132, trazendo efetivamente a reforma no Sistema Tributário Nacional. Essa emenda é resultado da aprovação da PEC 45/2019, inicialmente na Câmara dos Deputados,

Disponível em: <https://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/834>. Acesso em: 27 fev. 2025.

³²TOYODA, Hisashi. O Paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos da UNESP**, Franca, v. 17, n. 25, p. 83 – 103, 2013. DOI: 10.22171/rej.v17i25.834. Disponível em: <https://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/834>. Acesso em: 27 fev. 2025.

depois com modificações pelo Senado Federal, e novamente na Câmara dos Deputados, em 15 de novembro do mesmo ano. Desse modo, a PEC 110/2019 foi julgada prejudicada.

Importante ressaltar que o texto legal aprovado se divide em 23 artigos que alteram o texto da CF/88, modificam o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e trazem disposições de mérito, cláusulas de revogação e cláusulas de vigência. A reforma tributária proposta pela EC n° 132/2023 possui três grandes objetivos: (i) crescimento da economia de forma sustentável; (ii) tornar o sistema justo, reduzindo as desigualdades; e (iii) reduzir a complexidade da tributação, assegurando a transparência³³.

Ressalta-se que o objetivo da economia de forma sustentável pode ser observado no Art. 43, §4º, da EC n° 132/2023, de modo que a União para a concessão de benefícios, tais como reduções e isenções em tributos federais, deverá observar, sempre que possível, critérios de sustentabilidade ambiental e a redução na emissão de carbono.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

[...]

§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.³⁴

No Art. 225, §1º, inciso VIII, da EC n° 132/2023, é possível evidenciar a preocupação do legislador com o meio ambiente, tendo em vista que todos têm direito ao meio ambiente equilibrado, e para isso, o regime fiscal deve favorecer os biocombustíveis e o hidrogênio de baixa emissão de carbono, assegurando uma tributação inferior para estes, em relação aos combustíveis fósseis.

Art. 225. [...]

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente

³³BRASIL. Ministério da Fazenda. Assessoria Especial de Comunicação Social. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 14 set. 2024.

³⁴BRASIL. **Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024. Art. 43, §4º.

em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, "b", IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.³⁵

Nesse mesmo viés principiológico, a EC n° 132/2023 traz dispositivos expressos com o intuito de prezar pela justiça fiscal, simplicidade, transparência e a tentativa de dirimir a regressividade fiscal:

Art. 145. [...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.³⁶

Desse modo, é imprescindível notar que há uma clara tentativa de mudança, tendo em vista que no modelo de tributação anterior não havia a preocupação do legislador com as bases principiológicas, principalmente no que tange à regressividade, este que é um dos grandes problemas a serem tratados na Reforma Tributária.

No que diz respeito à regressividade, a EC n° 132/2023 trouxe a ideia do *cashback*, criado para que haja a devolução do IBS e da CBS à pessoa física de baixa renda, sendo obrigatório para a conta de energia elétrica e para o botijão de gás adquirido pelo consumidor de baixa renda, com o intuito de onerar menos as atividades básicas de subsistência, aos consumidores com menor capacidade econômica³⁷.

A Emenda trouxe mudanças significativas ao Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), à Contribuição de Iluminação Pública (COSIP) e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e comercialização de combustíveis (CIDE-Combustíveis); estas não serão prolongadas neste artigo, tendo em vista não fazerem parte do objeto deste estudo.

³⁵BRASIL. **Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024. Art. 225, § 1º, inciso VIII.

³⁶BRASIL. **Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024. Art. 145, §3º e §4º.

³⁷NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese do conteúdo da emenda constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023: reforma tributária. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 -25, fev. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41709>. Acesso em: 10 set. 2024.

Evidencia-se também que a EC n° 132/2023, visando cessar com a guerra fiscal, não permitiu a concessão de benefícios relativos ao IBS e à CBS, mas autorizou em um rol taxativo, regimes diferenciados, específicos e favorecidos de tributação, estes que serão definidos na Lei Complementar n° 214/2025.

A EC n° 132/2023, além de trazer mudanças visando o bem estar social, decidiu aderir à base fundamentada pela PEC 45/2019 e extinguiu cinco tributos, o PIS, COFINS, IOF-Seguros, ISS e o ICMS, sendo que o IPI não foi extinto, tendo em vista ter sido mantido apenas para servir de diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus. Assim, para que os cinco tributos fossem extintos, foram criados a CBS, o IS e o IBS.

Desse modo, a CBS, ou Contribuição sobre Bens e Serviços, está prevista no Art. 195, inciso V, da EC n° 132/2023 e é um tributo de competência da União, com a base de incidência sendo as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, bem como a importação desses mesmos bens e direitos, e serviços realizados por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não sejam o contribuinte atual do imposto. Ressaltando que, não incidirá a CBS sobre as exportações nem sobre radiodifusão gratuita³⁸.

A CBS será instituída e modificada mediante lei complementar, obrigatoriamente instituída no mesmo ato legal do IBS, a Lei Complementar n° 214/2025 (LC 214/2025), sendo que as alíquotas poderão ser fixadas por lei ordinária, em consonância com o Art. 195, inciso V, §15, da EC n° 132/2023.

Ademais, sob o fundamento previsto no Art. 195, inciso V, § 17, da EC n° 132/2023, a referida contribuição não integrará a sua própria base de cálculo e nem a do IS, IBS, Contribuição sobre a renda e faturamento, Contribuição do importador sobre bens e serviços do exterior e da Contribuição do Programa de Integração Social. Esta disposição teve o intuito de buscar a neutralidade fiscal, de modo a evitar que a importação e a compra diretamente do fabricante sejam mais vantajosas³⁹.

³⁸NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese do conteúdo da emenda constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023: reforma tributária. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 -25, fev. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41709>. Acesso em: 10 set. 2024.

³⁹BRASIL. **Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

Por fim, sobre a CBS, a reforma prevê no Art. 195, inciso V, § 18, a possibilidade de devolução da CBS às pessoas físicas, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda, sendo esse ponto, mais um daqueles que correlacionam a tentativa de dirimir a regressividade.

Já o IS, ou Imposto Seletivo, é uma das grandes novidades trazidas pela EC nº 132/2023, tratando-se de imposto incidente sobre alguns bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, sendo de competência da União e instituído mediante lei complementar, a Lei Complementar nº 214/2025.

O IS está previsto no Art. 153, inciso VIII, da EC nº 132/2023 e no Art. 409 da Lei Complementar nº 214/2025, de modo que a sua base de incidência é a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou meio ambiente, sendo que, com fulcro no Art. 193, inciso V, § 6, o referido imposto não incidirá sobre as exportações e operações que envolvam energia elétrica e telecomunicações. Ademais, incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, e não incidirá sobre ele mesmo, nem sobre o IBS e a CBS⁴⁰.

Salienta-se que o Imposto Seletivo, poderá ter a mesma base de cálculo e fato gerador de outros tributos, e as suas alíquotas serão fixadas em lei ordinária, podendo ser levado em consideração critérios específicos, tais quais unidade de medida ou *ad valorem*⁴¹.

Em relação ao IBS, ora objeto deste estudo, a Reforma Tributária traz um novo imposto de competência compartilhada entre os Estados, Municípios e Distrito Federal, instituído por lei complementar, a LC 214/2025, de modo que incidirá sobre as operações com bens materiais ou imateriais, direitos e serviços, bem como a importação desses mesmos bens e direitos, e serviços realizados por pessoas físicas ou jurídicas, ainda que não sejam o contribuinte atual do imposto, não incidindo sobre exportações, conforme dispõe o Art. 156-A, da Emenda⁴².

Com o intuito de novamente atenuar a regressividade, a reforma trouxe o instituto da “alíquota de referência”, que será fixada por resolução do Senado Federal, de forma a assegurar

⁴⁰BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

⁴¹NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese do conteúdo da emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023: reforma tributária. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 -25, fev. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41709>. Acesso em: 10 set. 2024.

⁴²BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

para os entes federados a equivalência entre a receita dos novos tributos com aqueles que foram extintos. Entretanto, cada ente federado, com base na alíquota de referência poderá definir a sua alíquota própria, devendo ser fixada por lei ordinária.

A tributação deverá ser uniformizada em todo o país, entretanto, como exceção ao modelo de tributação uniforme, a Emenda traz a possibilidade de regimes diferenciados de tributação, que permitem alíquotas de IBS e CBS a serem reduzidas em 60% e 30%, havendo, igualmente, hipóteses de isenção ou alíquota zero para determinadas categorias.

Outrossim, o IBS não integrará a sua própria base de cálculo e nem da CBS, IS, Contribuição de Programa de Integração Social e Contribuição sobre a renda e o faturamento. Ainda, não incidirá nas prestações de serviços de comunicação de radiodifusão, sons e imagens de recepção gratuita e deverá ser não cumulativo, de forma a compensar o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente⁴³.

Por fim, juntamente com o IBS, com previsão no Art. 156-B, da EC n° 132/2023 e no Art. 480 da Lei Complementar n° 214/2025, surge a criação de um órgão administrativo que possui a natureza de uma entidade pública em regime especial, denominado de Comitê Gestor do IBS (CG-IBS). Este exercerá de forma integrada com os Estados, Municípios e Distrito Federal, as funções de: editar atos normativos infralegais; julgar os processos administrativos fiscais do IBS; gerir a arrecadação dos valores recolhidos a título de IBS; efetuar cálculos que tenham por objeto os ajustes constitucionalmente previstos; e destinar as receitas sobranes aos entes federados⁴⁴.

Nesse sentido, o CG-IBS terá, função arrecadatória, regulatória, distributiva e contenciosa administrativa, inclusive contribuindo para a definição da alíquota de referência junto ao Senado Federal. Ademais, ressalta-se que o Comitê terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, com base no Art. 156-B, §1º, da Emenda.

⁴³BRASIL. **Emenda Constitucional n° 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

⁴⁴BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n° 108, de 2024**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) [...]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 10 abr. 2025.

Portanto, é imprescindível observar que ocorreram muitas mudanças, considerando tratar-se de uma das maiores e mais significativas Emendas Constitucionais já incorporadas à Constituição.

4 IMPOSTO SOBRE O VALOR AGREGADO

Insta suscitar que a EC n° 132/2023 aduz que o IBS é um imposto do tipo Imposto sobre o Valor Adicionado/Agregado (IVA), adotado em diversos países, tendo uma base ampla de incidência, abrangendo todas as operações e serviços, ainda, tem um creditamento do tributo pago nas aquisições realizadas no meio da cadeia, de modo que o ônus econômico recaia sobre o consumidor final e um número restrito de alíquotas reduzidas e de regimes diferenciados.⁴⁵

Nesse sentido, convém destacar a passagem histórica mundial do IVA ou imposto sobre vendas líquidas:

A França foi o primeiro país industrializado a se aperceber das desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial de circulação. [...] a Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 1º de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; o Luxemburgo e a Bélgica em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina) sendo recentemente introduzido no Paraguai, em 1972, para futura harmonização no MERCOSUL.⁴⁶

Nessa linha, todas essas legislações citadas têm em comum o fato de que “[...] o tributo é transferido para o adquirente pelo mecanismo dos preços, acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final.”⁴⁷

⁴⁵BRASIL. **Exposição de Motivos n° 00038/2024 MF, acompanhado pelo Projeto de Lei Complementar n° 68, de 2024.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm Acesso em: 13 set. 2024.

⁴⁶MANUEL DE JUANO. Sistemas Tributários en el Mercosur. informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio / 06 julio 1992 *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 63, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 5 abr. 2025.

⁴⁷DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 63, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 5 abr. 2025.

Nesse diapasão, a Fazenda Pública possui ingresso em cada etapa dos processos de produção, distribuição, comercialização e prestação de serviços, de forma que a cada etapa citada, é agregado ou adicionado valor ao produto⁴⁸.

Sob essa ótica, o IVA é um imposto sobre venda, que pode ser caracterizado como um imposto de múltiplo estágio, em razão de que é arrecadado em cada uma das etapas do processo de produção e distribuição de mercadorias⁴⁹. Desse modo o IVA é baseado na cobrança que será compartilhada em todas as etapas da cadeia de produção:

[...]o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fracionado por todos os operadores que participam neste mesmo circuito⁵⁰.

Ademais, busca como cerne a neutralidade, isto é, um imposto que não possui o objetivo de interferir no comportamento econômico, principalmente no que se tange ao consumo, devendo sempre buscar o máximo de neutralidade que conseguir na produção. Portanto, o IVA com as características de base ampla e alíquota uniforme, criará um percentual uniforme em relação aos gastos do consumidor, o que pode ser observado como um imposto neutro⁵¹.

Ressalta-se que, para além do princípio da neutralidade, uma das bases do IVA é o princípio do destino, este adotado na União Europeia, de modo que as mercadorias e serviços em uma transação interestadual, saem do Estado de origem livre de tributos, e somente se sujeitam ao imposto no Estado de destino. Para que isso ocorra, o Estado de origem devolve o

⁴⁸DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62–71, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 5 abr. 2025.

⁴⁹AMARAL, Gilberto Luiz do. Planejamento tributário & norma antielisão. Curitiba: Juruá, 2002. p. 166. *apud* MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>.

⁵⁰OLIVEIRA, António Moura; IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto neutro, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico - Económicas). 188 f. .Faculdade de Direito Universidade do Porto. p. 04. *apud* MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>. p. 43.

⁵¹MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>.

tributo pago nas operações anteriores, de modo que, independentemente da origem os bens e serviços serão isonomicamente tratados, caso em que os Estados teriam uma maior liberdade para fixar as suas alíquotas internas⁵².

Assim, para que o IVA fosse implementado, o sistema de tributação baseou-se na não cumulatividade da cobrança do ICM, ICMS e do IPI, implementando um processo de compensação de créditos, tendo em vista que o crédito referente ao imposto da etapa antecedente, será deduzido do débito da etapa atual. Logo “[...] espera-se que o tributo incida apenas em relação ao valor adicionado em cada uma das etapas de circulação da mercadoria.”⁵³

Com esse enfoque, é cediço que basicamente toda a Europa já utilizava esse sistema, quando, tardiamente, o Brasil, baseando-se em diversos países, introduziu o IVA por meio da EC n° 132/2023, de modo que incidirá sobre as operações do IBS e CBS em cada etapa da cadeia econômica, conforme explicitado a seguir.

No modelo IVA, a ser adotado para a CBS e o IBS, os adquirentes de produtos ou tomadores de serviços pagam o preço das aquisições, incluindo o imposto, ao fornecedor ou prestador ao longo da cadeia. O fornecedor ou prestador, por sua vez, coleta o imposto dos adquirentes e tomadores, deduz desse montante o valor do imposto cobrado sobre suas aquisições de bens e serviços (crédito do imposto) e repassa este valor à administração tributária. Tendo em vista que as empresas no meio da cadeia terão crédito total relativo aos tributos pagos nas suas aquisições, elas serão totalmente desoneradas, e o ônus econômico só recaíra sobre o consumo final dos bens e serviços. É por isso que se classifica o IVA como um imposto sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e comercialização⁵⁴.

Ainda, o IBS terá as características adotadas pelo IVA, quais sejam: base ampla de incidência; tributação no destino; não cumulatividade plena; legislação uniforme; rápida devolução dos créditos acumulados; desoneração dos investimentos e das exportações; incidência sobre importações; e as alíquotas deverão ser transparentes aos cidadãos.

⁵²DERZI, Misabel Abreu Machado. **A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro**. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62–71, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 5 abr. 2025.

⁵³MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>. p. 43.

⁵⁴BRASIL. Ministério da Fazenda. Assessoria Especial de Comunicação Social. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 14 set. 2024. p. 05.

Desse modo, ao suscitar sobre o novo modelo de tributação adotado, este surge com impacto direto no IBS, que será discutido a seguir a partir das disposições presentes na Lei Complementar nº 214/2025, recentemente sancionada.

5 LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

Nesse contexto, com a promulgação da EC nº 132/2023, rapidamente o Poder Legislativo uniu esforços para que fosse promulgada a lei complementar instituidora e regulamentadora do IBS, CBS e IS. Assim, em 25/04/2024 foi submetido à deliberação do Congresso Nacional o texto inicial do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024 (PLP 68/2024). Após longas considerações e algumas mudanças, em 16/01/2025, o projeto de lei foi aprovado com vetos parciais e transformado na Lei Complementar nº 214/2025.

Assim, conforme aduz a Exposição de Motivos, a norma está estruturada em três livros, de modo que o Livro I (oito Títulos) aduz sobre o IBS e a CBS, o Livro II sobre o IS, e o Livro III trata sobre as demais disposições, sejam elas as regras da Zona Franca de Manaus, as Áreas de Livre Comércio, regras de compensação dos tributos, entre outros assuntos, os quais não figuram como as regras gerais de incidência dos tributos⁵⁵.

5.1 TÍTULO I

Uma vez promulgada a Lei Complementar nº 214/2025, esta foi dividida da referida forma, caso que o Livro I aduz sobre o IBS e a CBS, subdividido em oito títulos. O Título I é dividido em cinco capítulos, logo convém aqui descrever o que cada Capítulo expõe.

O Capítulo I vai do Artigo 1º ao Artigo 3º, descrevendo os tributos instituídos e suas competências. Trazendo a base principiológica da neutralidade e descrevendo os conceitos básicos, tais como o que são as operações, fornecimentos, prestação ou disponibilização de serviço, quem são os adquirentes e os destinatários. Ressalta-se que esse rol tem por objetivo simplificar e harmonizar os conceitos, de modo a proporcionar maior segurança jurídica, com o objetivo de dirimir a complexidade.

⁵⁵BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 08 abr. 2025.

Em relação ao Capítulo I, é de suma importância destacar os conceitos de adquirente e destinatário que foram reformulados, para que a identificação fosse mais simples em comparação com as normas gerais anteriores – vejamos:

Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

[...]

IV - adquirente:

a) aquele obrigado ao pagamento ou a qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço;

b) nos casos de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação por conta e ordem ou em nome de terceiros, aquele por conta de quem ou em nome de quem decorre a obrigação de pagamento ou de qualquer outra forma de contraprestação pelo fornecimento de bem ou serviço; e

V - destinatário: aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não.⁵⁶

O Capítulo II aduz sobre o IBS e a CBS no que se refere as operações com bens e serviços, estando subdividido em treze Seções. Nessas serão tratadas as: (i) hipóteses de incidência; (ii) imunidades; (iii) momento de ocorrência do fato gerador; (iv) local da operação; (v) base de cálculo; (vi) alíquotas (padrão e de referência); (vii) sujeição passiva; (viii) modalidades de extinção dos Débitos; (ix) pagamento indevido ou a maior; (x) ressarcimento; (xi) regimes de apuração; (xii) não cumulatividade; e (xiii) bens e serviços de uso ou consumo pessoal. Na sequência, ressalta-se algumas disposições pertinentes com o objeto desse estudo.

No que se refere à hipótese de incidência (art. 4º ao art.7º), o IBS incidirá sobre as operações onerosas com bens ou serviços, que podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico. O IBS também incidirá sobre algumas operações não onerosas expressamente previstas, tais como o fornecimento de bens e serviços para uso e consumo pessoal de empregados e administradores do contribuinte, quando este não for pessoa física.

Quanto às imunidades (art. 8º e art. 9º), o IBS será imune às exportações de bens e serviços, com fundamento no inciso III, do §1º, do art. 156-A, da Constituição Federal. Além de repetir no corpo da nova legislação, as hipóteses de imunidade presentes no art. 150, inciso IV; art. 156-A, inciso XI, §1º; e art. 153, §5º, todos da Constituição Federal.

No que se trata do fato gerador (art. 10), considerar-se-á ocorrido o fato gerador do IBS no momento do fornecimento ou do pagamento nas operações com bens ou serviços, mesmo

⁵⁶BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 08 abr. 2025. Art. 3º, incisos IV e V.

nas operações de execução em que o fornecimento ou o pagamento são fracionados. Já para as operações que sejam de execução continuada ou fracionada, em que não for possível identificar o momento exato, o fato gerador ocorrerá quando se tornar devido o pagamento, como por exemplo, nas operações com água tratada, saneamento e energia elétrica⁵⁷.

Quanto ao local da operação, o Art. 11 da Lei Complementar n° 214/2025, traz as regras de definição de modo a definir o destino da operação, para fins de determinação da alíquota aplicável e da distribuição do produto da arrecadação do IBS. Essas regras podem variar e seguem o padrão internacional definido pelas diretrizes da OCDE, o “*place of supply rules*”, isto é, em regra ocorrerá no local em que o consumidor está localizado, mas também poderá ocorrer no local da empresa, ou por fim, por um método de repasse interno para definir o local da tributação (*recharge method*)⁵⁸.

Em relação à base de cálculo do IBS (art. 12), a LC 214/2025 aduz que será o valor da operação, que compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, de modo que a base de cálculo compreenderá o valor de mercado dos bens ou serviços, entendido como valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas, quando a operação não tiver valor ou for indeterminada. Ainda, o §2º, do Art. 12, traz as hipóteses que não vão integrar a base de cálculo do IBS, tal como o montante do IBS e CBS incidentes sobre a operação, isto em observância à determinação da “cobrança por fora”.

No que se refere às alíquotas (art. 14 a art. 20), estas serão subdivididas em: (i) alíquotas-padrão; e (ii) alíquotas de referência. Quanto à alíquota-padrão, esta será fixada por lei específica do respectivo ente federativo, por outro lado, a alíquota de referência será fixada por resolução do Senado Federal, de modo que os entes federados deverão seguir a alíquota de referência como parâmetro, para fixarem as suas alíquotas. Importante ressaltar que essa disposição é imprescindível para diminuir complexidade do sistema, tendo em vista que agora os entes deverão se atentar à referência estipulada pelo Senado Federal.

⁵⁷NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese da Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo: Projeto de Lei Complementar n° 68/2024. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 - 57, jun. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41865>. Acesso em: 08 abr. 2025.

⁵⁸OECD. **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris, 2017. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 05 abr. 2025.

Em relação aos sujeitos passivos (art. 21 ao art. 26), serão contribuintes do IBS os fornecedores que realizarem operações no desenvolvimento de atividade econômica, de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada, ou expressamente prevista. Ressalta-se que todos os contribuintes são obrigados a se inscreverem nos cadastros relativos ao IBS e à CBS. Ainda, o art. 26 da Lei Complementar nº 214/2025 traz as hipóteses dos não contribuintes do IBS e da CBS, tal como o condomínio edilício.

Quanto às modalidades de extinção dos débitos (art. 27 a art. 37), serão: (i) compensação com créditos do IBS e CBS apropriados pelo contribuinte; (ii) pagamento; (iii) recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*); (iv) recolhimento pelo adquirente; e (v) pagamento pelo responsável tributário. Ressalta-se que o *split payment* é uma das grandes apostas da Reforma Tributária para tentar diminuir a complexidade do sistema.

No que se refere às próximas seções, do pagamento indevido ou a maior, do ressarcimento e os regimes de apuração, não há necessidade de prolongar aqui, tendo em vista tratar de assuntos processuais e de regulamentação, os quais não são do escopo deste estudo.

Em relação à não cumulatividade, o contribuinte (do regime regular) poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção dos débitos por quaisquer das modalidades de extinção já citadas, excetuadas aquelas operações de uso ou consumo pessoal e as demais previsões legais.

Para finalizar o Capítulo II, a última seção trata dos bens e serviços de uso ou consumo pessoal, tais como joias, pedras e metais, bebidas alcoólicas, obras de arte, derivados do tabaco, armas, bens e serviços recreativos, esportivos ou estéticos. Também, aqueles bens e serviços adquiridos ou produzidos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou valor inferior ao mercado, para determinadas pessoas descritas em lei.

O Capítulo III trata da operacionalização do IBS, estando dividido em cinco seções: (i) disposições gerais; (ii) cadastro com identificação única; (iii) documento fiscal eletrônico; (iv) programas de incentivo à cidadania fiscal; e (v) disposições transitórias.

Importante suscitar que o Comitê-Gestor do IBS e a Receita Federal atuarão de forma conjunta, inclusive com plataforma unificada para a administração do IBS e da CBS. Ademais,

os sujeitos passivos desses tributos, deverão a partir de agora, utilizar a emissão de documento fiscal eletrônico, em todas as operações com bens ou serviço.

Em relação às disposições transitórias presentes no art. 62 da LC 214/2025, em suma, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios ficam obrigados a adaptarem sistemas e compartilharem documentos fiscais eletrônicos, a partir do dia 1º de janeiro de 2026, além de padronizarem a emissão de notas fiscais e criarem um ambiente de dados nacional (NFS-e).

Para finalizar o Título I, os Capítulos IV e V versam sobre o IBS e a CBS em importações e exportações, que, como não são o objeto do presente estudo, não serão pormenorizadas.

5.2 TÍTULO II

O Título II (art. 84 ao art. 111), é subdividido em três Capítulos que versam sobre os regimes aduaneiros especiais e dos regimes de bagagem, remessas internacionais e de fornecimento de combustível para aeronaves em tráfego internacional. O Capítulo I trata dos regimes aduaneiros especiais (regime de trânsito, regime de depósito, regimes de permanência temporária, regimes de aperfeiçoamento, Repetro, regime de bagagens e remessas internacionais e regime de fornecimento de combustível para aeronaves em tráfegos internacionais). O Capítulo II trata das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE) e o Capítulo III trata dos regimes de bens de capital (Reporto, Reidi, Renaval e desoneração da aquisição de bens de capital).

5.3 TÍTULO III

O Título III (art. 112 a 125), é subdividido em dois capítulos, o Capítulo I aduzindo sobre a devolução personalizada do *cashback*, um dos grandes institutos que auxiliam na diminuição da regressividade do sistema novo. Ressalta-se que este instituto já foi devidamente esclarecido no Capítulo da Emenda Constitucional nº 132/2023. Já o Capítulo II traz a redução a zero das alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre a venda de produtos destinados à alimentação humana, sendo uma das grandes inovações da Reforma Tributária com o intuito de dirimir a regressividade.

5.4 TÍTULO IV

O Título IV traz os regimes diferenciados do IBS e CBS, devendo eles serem instituídos de maneira uniforme em todo o território nacional, com a aplicação de alíquotas reduzidas ou com a concessão de créditos presumidos. Desse modo, terão as alíquotas reduzidas em: (i) 30%, as alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre a prestação de serviços de atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística (exemplo: advogado); (ii) 60% as alíquotas do IBS e CBS sobre fornecimento à administração pública direta, autarquia e fundações públicas dos serviços e bens relativos à segurança nacional, e às operações de segurança da informação desenvolvidas por sócio brasileiro que tenha ao menos 20% do seu capital social; e (iii) reduzidas a zero, as alíquotas do IBS e CBS incidentes de operações com bens e serviços de dispositivos médicos, acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos, cuidados à saúde menstrual, hortícolas, frutas e ovos, automóveis de autistas, táxi e serviços prestados por ICT sem fins lucrativos. Ainda, traz algumas outras disposições as quais não são objeto deste estudo.

5.5 TÍTULO V

O Título V traz os regimes específicos, incluindo combustíveis, serviços financeiros, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, operações com bens imóveis, cooperativas, bares, restaurantes, hotelaria, parques de diversão, parques temáticos, transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário, hidroviário e aéreo regional, agências de viagem e agências de turismo, Sociedade Anônima do Futebol – SAF e operações alcançadas por tratado ou convenção internacional.

Tendo em vista que o Título VI versa sobre os regimes diferenciados apenas da CBS, não será tratado no presente estudo.

5.6 TÍTULO VII

O Título VII trata acerca da administração e regulamentação do IBS e da CBS, trazendo, portanto, as interpretações, obrigações acessórias, fiscalização e constituição do crédito tributário do IBS e CBS.

Competirá ao Comitê Gestor do IBS editar o regulamento do IBS, de modo que as suas disposições comuns serão aprovadas em ato conjunto do CG-IBS e do Poder Executivo da União. Ainda, em relação à fiscalização e constituição do crédito tributário relativo ao IBS,

estas competirão às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

5.7 TÍTULO VIII

O Título VIII traz as regras de transição para o IBS e CBS, de modo que serão ressaltados abaixo, por meio de tópicos, alguns detalhes importantes no que se refere ao objeto deste estudo, o IBS.

- O ICMS e o ISS terão as suas alíquotas e benefícios fiscais gradualmente reduzidos entre 2029 e 2032.
- O IBS será cobrado mediante uma alíquota estadual de 0,1% sobre os fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2026, com o único intuito de financiar o Comitê Gestor do IBS e compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais do ICMS.
- O IBS será cobrado mediante uma alíquota estadual de 0,05% e uma alíquota municipal de 0,05% sobre os fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro de 2027 a 31 de dezembro de 2028.
- A fixação das alíquotas de referência do IBS ocorrerá primeiramente de 2029 a 2033, e posteriormente, em 2034 e 2035. Ressalta-se que a alíquota de referência do Distrito Federal corresponderá à soma das alíquotas de referências estaduais e municipais.
- O montante colhido do IBS e da CBS no ano de 2026, será compensado com o valor devido, no mesmo período de apuração, das contribuições previstas no art. 195, inciso I, “b”, da CF/88 e do PIS. Entretanto, caso o contribuinte não possua débitos para serem compensados, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 dias.
- De 2029 a 2077 será vedado aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas do IBS inferiores às necessárias para garantir a retenção.

5.8 DEMAIS LIVROS

Destaca-se brevemente que o Livro II institui o Imposto Seletivo, prevendo fato gerador, imunidades, base de cálculo, alíquotas e sujeição passiva. Organizado em quatro

títulos: (i) disposições preliminares; (ii) normas gerais do imposto seletivo; (iii) imposto seletivo sobre importações; e (iv) disposições finais.

Por fim, o Livro III trata das demais disposições, estando dividido em quatro títulos: (i) regras sobre a Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio e a devolução do IBS e CBS aos turistas estrangeiros; (ii) compras governamentais; (iii) disposições transitórias; e (iv) disposições finais.

Ressalta-se aqui o art. 475, onde menciona que haverá uma avaliação quinquenal feita pelo Poder Executivo e pelo Comitê Gestor do IBS, avaliando a eficiência, eficácia e efetividade das novas regras da Reforma Tributária.

Ademais, o art. 480, dispõe que em 31 de dezembro de 2025, ficará instituído o Comitê Gestor do IBS, entidade pública com caráter técnico e operacional sob regime especial, com sede e foro no Distrito Federal, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Porém, é importante ressaltar que essa data vem sendo tido como muito próxima para a criação de órgão dotado de diversas competências, inclusive devido ao fato de que o Projeto de Lei Complementar n° 108/2024 (PLP que institui o Comitê Gestor do IBS), ainda está em trâmite⁵⁹.

Portanto, foram demonstradas as principais disposições pertencentes à Lei Complementar n° 214/2025, de modo que é imprescindível verificar a tentativa do legislador em modificar a regressividade, a complexidade e as guerras fiscais, problemas estes intrínsecos ao modelo de tributação antigo, motivo pelo qual foi criado o IBS.

6 IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

O IBS “[...] surge com a finalidade de unificar a tributação de consumo no país, focalizando a maior parte da arrecadação da União. Esta, por outro lado, teria a função de redistribuir o valor arrecadado para os demais entes federativos, Estados e Municípios⁶⁰”.

⁵⁹BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n° 108, de 2024**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) [...]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 10 abr. 2025.

⁶⁰MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-

O IBS é um tributo do tipo IVA, instituído por lei complementar, cujo a competência é compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, que tem por principais características: (i) base ampla de incidência, de modo a abranger todas as operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos e serviços; (ii) creditamento do tributo pago nas aquisições realizadas no meio da cadeia, de modo que o ônus econômico recairá sobre o consumidor final; e (iii) número restrito de alíquotas reduzidas e de regimes diferenciados⁶¹.

Insta suscitar que o IBS é um tributo plurifásico, de modo que incidirá sobre todas as operações com bens e serviços realizadas ao longo da cadeia até chegar ao consumidor final. Entretanto, atentadamente a isto o legislador pensou na regra de creditamento, de forma a evitar a tributação em cascata (tributo sobre tributo) e diminuir a regressividade.

Na regra de creditamento, os contribuintes do meio da cadeia têm direito ao crédito correspondente aos tributos recolhidos nas suas aquisições de modo que recolhem ao fisco somente a diferença entre o tributo incidente sobre as suas operações próprias e o tributo recolhido nas suas aquisições de bens e serviços.

Em síntese, o creditamento devolve os tributos que foram efetivamente pagos ao fornecedor, na forma de créditos, de modo que o fornecedor no meio da cadeia não sofre a oneração dos tributos, evitando distorções na organização dos agentes econômicos, pois a carga tributária levada ao consumidor final será a mesma, independentemente da organização⁶².

Ainda, conforme aduz a EC n° 132/2023 baseando-se nas bases principiológicas do IVA, o IBS será informado pelo princípio da neutralidade, que é onerar apenas a operação para o consumo, de modo a eliminar os detritos fiscais dentro da cadeia econômica⁶³. Esse princípio foi materializado por meio da Reforma Tributária – veja-se:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>. p. 62.

⁶¹BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 02 abr. 2025

⁶²BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 02 abr. 2025.

⁶³DUARTE FILHO, Paulo. Neutralidade, o poderoso e silencioso princípio da reforma. **JOTA**, [S. l.], ago. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/neutralidade-o-poderoso-e-silencioso-principio-da-reforma>. Acesso em: 02 abr. 2025.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte [...].⁶⁴

Destarte, a neutralidade buscada pela Reforma Tributária salienta que o tributo não deve afetar o comportamento dos agentes econômicos, de modo a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas. Ou seja, “(...) a neutralidade fiscal significa que produtos em condições similares devem estar submetidas à mesma carga fiscal”⁶⁵.

Por outro lado, é importante suscitar que a própria exposição de motivos da Lei Complementar nº 214/2025 (PLP 68/2024) ressalta que a aplicação do princípio da neutralidade pode se desdobrar em várias vertentes, conforme apontado pelas diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), de modo que, se os contribuintes estiverem em situações e operações semelhantes, devem estar sujeitos à tributação semelhante pelo IVA, este devendo ser isonômico em circunstâncias análogas⁶⁶.

Em resumo, o IBS terá as seguintes características: (i) amplitude da base de cálculo; (ii) cobrança “por fora”, momento do qual o IBS não incidirá sobre sua própria base; (iii) cobrança no destino, ou seja, o ônus recairá sobre o consumidor final; (iv) não cumulatividade plena, no caso, a não limitação na apuração de créditos; (v) restrição de políticas voltadas à concessão de benefícios; (vi) instituído por lei complementar, mas as alíquotas serão definidas por lei ordinária do respectivo ente federativo; e (vii) administração e cobrança compartilhada, por intermédio do Comitê Gestor do IBS⁶⁷.

Sendo assim, o IBS terá um papel de extrema importância no novo modelo de tributação implementado pela Reforma Tributária, uma vez que foi instituído com o intuito de cessar com a regressividade, complexidade e com as guerras fiscais que ocorriam no modelo antigo.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

⁶⁴BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 02 abr. 2025. Art. 156-A, §1º.

⁶⁵CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (orgs.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540 (537) *apud* SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

⁶⁶OECD. **Recommendation of the Council on Competitive Neutrality**. Paris: OCDE, 2021. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0462>. Acesso em: 05 abr. 2025.

⁶⁷SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

O presente estudo analisou a introdução de um novo imposto sobre o consumo em meio de um Sistema Tributário Nacional desorganizado e regressivo. A análise evidenciou que o modelo antigo, apesar de ser responsável por grande parte da arrecadação do País, apresentava problemas intrínsecos, sejam eles a regressividade, a guerra fiscal e a complexidade do sistema. Tais fatores, só poderiam mudar com uma Reforma Tributária pautada na justiça fiscal, progressividade e neutralidade, a EC nº 132/2023.

O novo modelo de tributação baseado no IVA e instituído pelo IBS, traz diversas vantagens e soluções para as problemáticas do sistema anterior, tendo em vista que um imposto de competência compartilhada, instituído e regulamentado por Lei Complementar, com a base de incidência ampla e sem a possibilidade de concessões de benefícios, definitivamente diminuirá a regressividade, a complexidade e colocará um fim nas guerras fiscais.

Entretanto, é importante suscitar que a Reforma Tributária traz uma mudança profunda e querendo ou não, complexa. A transição para um novo sistema pode gerar incertezas, principalmente no que se refere ao novo órgão que irá fazer as compensações, o Comitê Gestor do IBS, posto que os Estados e Municípios dependem da arrecadação dos impostos sobre o consumo, como o ICMS⁶⁸.

Ademais, como solução da justiça fiscal, o legislador traz diversos institutos tais como o *cashback*, o *split payment*. Porém, surgem diversas dúvidas das suas formas de implementação, tendo em vista que será necessária uma mobilização enorme do Governo e das empresas para o desenvolvimento e efetivação desses institutos.

Assim, conforme o exposto, conclui-se que a Reforma Tributária apresenta um grande marco no Sistema Tributário Nacional, com a implementação do modelo de tributação sobre o valor agregado, este que é um modelo de sucesso em diversos outros países. Contudo, é importante ressaltar que para uma implementação de sucesso, não basta apenas as legislações serem detalhadas, mas os órgãos devem estar comprometidos e informados das novas regras que prometem colocar fim na regressividade, complexidade e na guerra fiscal.

REFERÊNCIAS

⁶⁸DANTAS, Clara Weinna Moura *et al.* Reforma tributária: análise sobre os principais aspectos das mudanças tributárias com o advento da Lei Complementar nº 214/2015. **Conhecimento em rede: Explorando a Multidisciplinaridade**, [S.l.], p. 838 – 851, 2025. DOI: <https://doi.org/10.56238/edimpecto2024.002-054>. Acesso em: 25 abr. 2025.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro** - CTN Comentado. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

BRASIL. **Exposição de Motivos nº 00038/2024 MF, acompanhado pelo Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm. Acesso em: 13 set. 2024.

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

BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Assessoria Especial de Comunicação Social. **Reforma Tributária – Perguntas e Respostas**. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/arquivos/perguntas-e-respostas-reforma-tributaria_.pdf. Acesso em: 14 set. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2024**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) [...]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/166095>. Acesso em: 10 abr. 2025.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/164914>. Acesso em: 03 set. 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 5929/DF. CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar**

com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, *in fine*). 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. Requerente: Governador do Distrito Federal. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 14 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjr420075/false>. Acesso em: 04 dez. 2024.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 52, p. 162–188, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.6.2022.2136. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2136>. Acesso em: 4 dez. 2024.

CIARLINI, Isabela de Lima Rocha. **Os benefícios fiscais no âmbito do ICMS e os impactos da guerra fiscal**. 2020. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020.

CLASEN, Roberto Neme. **Sistema tributário e desigualdade social no Brasil: a regressividade do sistema como indutora de desigualdade**. Dissertação (Mestrado em Política Social) – Centro de Ciência Jurídicas, Econômicas e Sociais, Universidade Católica de Pelotas, Rio Grande do Sul, da UCPEL, 2014.

COELHO, Diogo Lins Barbosa. **A Lei complementar n. 160/2017 e a guerra fiscal de ICMS**. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2018.

CONFAZ. **Histórico**, [S. l.], [S. d.]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em 04 dez. 2024.

DANTAS, Clara Weinna Moura *et al.* Reforma tributária: análise sobre os principais aspectos das mudanças tributárias com o advento da Lei Complementar nº 214/2015. **Conhecimento em rede: Explorando a Multidisciplinaridade**, [S.l.], p. 838 – 851, 2025. DOI: <https://doi.org/10.56238/edimprato2024.002-054>. Acesso em: 25 abr. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62–71, 1995. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15775>. Acesso em: 5 abr. 2025.

DUARTE FILHO, Paulo. Neutralidade, o poderoso e silencioso princípio da reforma. **JOTA**, [S. l.], ago. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/neutralidade-o-poderoso-e-silencioso-principio-da-reforma>. Acesso em: 2 abr. 2025.

GOBETTI, Wulff Sérgio. Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma. **Carta de conjuntura**, [S. l.], n. 65, nota de conjuntura 8, p. 1 -10, out. 2024. Disponível em:

<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2024/10/progressividade-tributaria-diagnostico-para-uma-proposta-de-reforma>. Acesso em: 26 fev. 2025.

HARADA, Kiyoshi. A Constituição de 1988 e os Privilégios Fiscais no Âmbito Municipal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 10, p. 2661–2701, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1993>. Acesso em: 27 fev. 2025.

JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 46, p. 25–44, 2020. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-46-1. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1094>. Acesso em: 27 fev. 2025.

MUSSER, Alex Moreira. **A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do IVA na União Europeia: uma análise comparativa. 2023**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Universidade Portucalense, Porto, Portugal, 2023. Repositório Institucional UPT. <http://hdl.handle.net/11328/4700>.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese do conteúdo da emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023: reforma tributária. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 -25, fev. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41709>. Acesso em: 10 set. 2024.

NUNES, Fabiano da Silva; ARAUJO, José Evande Carvalho; OLIVEIRA, Marco Antônio Moreira de; PALOS, Aurelio Guimarães Cruvinel e. Síntese da Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo: Projeto de Lei Complementar nº 68/2024. **Estudos das Consultorias Legislativa e de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**, [S. l.], p. 1 - 57, jun. 2024. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/41865>. Acesso em: 02 abr. 2025.

OECD. **International VAT/GST Guidelines**, OECD Publishing, Paris, 2017. <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html. Acesso em: 05 abr. 2025.

OECD. **Recommendation of the Council on Competitive Neutrality**. Paris: OCDE, 2021. Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0462>. Acesso em: 05 abr. 2025.

REZENDE, Fernando. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. **Cadernos Fórum Fiscal**, Brasília, n. 10, p. 1 - 50, 2009. Disponível em: https://efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 04 dez. 2024.

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

TOYODA, Hisashi. O Paradoxo da complexidade do sistema tributário no ICMS como indutor da justiça fiscal. **Revista de Estudos Jurídicos da UNESP**, Franca, v. 17, n. 25, p. 83

– 103, 2013. DOI: 10.22171/rej.v17i25.834. Disponível em:
<https://seer.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/834>. Acesso em: 27
fev. 2025.