

Reforma Tributária do Consumo

ESTUDOS EM HOMENAGEM A MARCO AURÉLIO GRECO

Reforma Tributária do Consumo

Copyright © 2026 Almedina Brasil

Almedina Brasil é um selo do Grupo Editorial Alta Books (Starlin Alta Editora e Consultoria LTDA).

Copyright © 2026 Geilson Salomão Leite, Rodrigo Azevedo Greco

ISBN: 978-85-8493-963-3

Impresso no Brasil – 1ª Edição, 2026 – Edição revisada conforme o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 2009.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

L528

Reforma Tributária do Consumo. Coordenação: Geilson Salomão Leite, Rodrigo Azevedo Greco. 1. ed. Rio de Janeiro: Almedina Brasil, 2026. 768 p.; 16 x 23 cm.

ISBN: 978-85-8493-963-3

1. Reforma tributária. 2. Imposto sobre bens e serviços (IBS). 3. Contribuição sobre bens e serviços (CBS). 4. Sistema tributário brasileiro. 5. Princípios constitucionais tributários. I. Leite, Geilson Salomão. II. Greco, Rodrigo Azevedo. III. Título.

CDU 336.22 (81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Reforma tributária: Impostos sobre consumo: Administração tributária

Todos os direitos estão reservados e protegidos por Lei. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida.

A violação dos Direitos Autorais é crime estabelecido na Lei nº 9.610/98 e com punição de acordo com o artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta obra fora formulado exclusivamente pelo(s) autor(es).

Marcas Registradas: Todos os termos mencionados e reconhecidos como Marca Registrada e/ou Comercial são de responsabilidade de seus proprietários. A editora informa não estar associada a nenhum produto e/ou fornecedor apresentado no livro.

Material de apoio e erratas: Se parte integrante da obra e/ou por real necessidade, no site da editora o leitor encontrará os materiais de apoio (download), errata e/ou quaisquer outros conteúdos aplicáveis à obra. Acesse o site www.altabooks.com.br e procure pelo título do livro desejado para ter acesso ao conteúdo.

Suporte Técnico: A obra é comercializada na forma em que está, sem direito a suporte técnico ou orientação pessoal/exclusiva ao leitor.

A editora não se responsabiliza pela manutenção, atualização e idioma dos sites, programas, materiais complementares ou similares referidos pelos autores nesta obra.

Grupo Editorial Alta Books

Produção Editorial: Grupo Editorial Alta Books

Diretor Editorial: Anderson Vieira

Editora-Chefe: Manuella Santos de Castro

Assistente Editorial: Francielle Regina

Vendas Governamentais: Cristiane Mutz

Diagramação: Cumbuca Studio



Rua Viúva Cláudio, 291 — Bairro Industrial do Jacaré
CEP: 20.970-031 — Rio de Janeiro (RJ)

Tels.: (21) 3278-8069 / 3278-8419

www.altabooks.com.br — altabooks@altabooks.com.br

Ouvidoria: ouvidoria@altabooks.com.br



NOTA DOS COORDENADORES

OS “SINS” E OS “NÃOS” DE MARCO AURÉLIO GRECO

O segredo da vida talvez não seja saber todas as respostas, mas discernir com sabedoria o momento certo de dizer “sim” e o momento necessário de dizer “não”. Essa frase, que à primeira vista pode soar como uma simples constatação existencial, encerra uma verdade profunda — especialmente quando refletida à luz da trajetória do homenageado desta obra, um tributarista cuja vida tem sido exemplo de generosidade e credibilidade, qualidades estas, infelizmente, atualmente escassas.

Sua generosidade é um reflexo dos incontáveis “sins” que ele deu ao longo de sua vida. “Sim” à família — como pai, marido, irmão, tio e genro presente e dedicado. “Sim” à amizade e ao afeto, sempre disponível para escutar e orientar. Mas, acima de tudo, “sim” ao que bate à porta com dúvidas, com angústias, com sede de aprender, que sempre foram acolhidos independentemente de currículo ou de trajetória profissional. Para ele, a disposição para o diálogo sempre foi o verdadeiro critério de merecimento.

O estudante iniciante, o advogado em formação, o pesquisador inseguro — todos encontraram e ainda encontram nele tempo, atenção e disposição para o diálogo construtivo.

Contudo, essa generosidade nunca significou concessão de princípios. Sua credibilidade foi forjada nos incontáveis “nãos”, dados de forma firme, silenciosa e, muitas vezes, solitária. “Não” à corrente dominante quando o rigor técnico e o compromisso ético o levaram a seguir o caminho mais árduo. “Não” aos pareceres sedutores, quando a tese a defender era incompatível com a verdade que ele acreditava. “Não” às visões unilaterais e reducionistas

do direito tributário, que ignoram a complexidade do sistema tributário e os valores constitucionais que o sustentam. E “Não” também às vaidades da carreira acadêmica.

A combinação desses dois vetores — a generosidade por conta dos “sins” e a credibilidade por conta dos “nãos” — construiu uma figura rara no meio jurídico: alguém que inspira sem ostentar, que ensina sem impor, que influencia sem dominar. Por isso, esta obra coletiva é mais do que uma homenagem: é um gesto de gratidão. Gratidão por sua presença formadora e por seu exemplo transformador. Gratidão pelos “sins” que elevaram tantas pessoas que passaram por sua vida e, sobretudo, pelos “nãos”, que lhe conferiram a autoridade moral e a credibilidade reconhecida por todos.

Ao reunir colegas, discípulos e admiradores em torno desta obra, celebramos não apenas o jurista, mas o ser humano que soube, com coragem e humildade, a hora de dizer “sim” e a hora de dizer “não”, fazendo desse equilíbrio uma verdadeira arte de viver com responsabilidade.

De Fortaleza/CE para João Pessoa/PB, 16 de junho de 2025

Os Coordenadores

APRESENTAÇÃO

É com redobrada satisfação que tenho a honra de apresentar esta coletânea coordenada por Geilson Salomão Leite e Rodrigo Azevedo Greco.

A primeira satisfação está em que a obra é uma justa homenagem a Marco Aurélio Greco, este jurista que dispensa apresentação, mas que sem dúvida merece que tantos autores se dediquem a homenageá-lo.

Minha alegria nesta breve apresentação é duplicada por ser de caráter pessoal e também de caráter profissional.

É pessoal porque conheço Marco Aurélio há muitos anos, e, muito embora nossa convivência seja principalmente nos ambientes profissionais e acadêmicos, posso dizer que somos amigos. Bem ilustra essa amizade o fato de que, sendo ele adepto do aeromodelismo, certa vez o encontrei trocando ideias com outro “aviador”, o Professor Hugo de Brito Machado, ocasião em que ambos me incentivaram a aderir à prática e, para isso, alguns dias depois, Marco apareceu no meu escritório com uma caixinha contendo um modelo bem simples, com o qual eu deveria me iniciar. Lamento que eu não tenha me animado, mas valeu o gesto amigo!

Além disso, minha satisfação é profissional, ao mesmo tempo acadêmica, porque o homenageado é, sem dúvida, uma das mais ilustres e respeitadas mentes do direito brasileiro. Marco é um pensador antes de qualquer outra virtude, e pensa com os elementos da sua vasta cultura e com sua inteligência brilhante.

Por ter esses dotes, ele está sempre propondo novas ideias que acendem o debate jurídico em torno do que diz e defende. Não é preciso dar exemplos, porque qualquer leitor desta coletânea certamente os conhece.

Mesmo a propósito da reforma da tributação do consumo no Brasil, Marco Aurélio Greco está à frente de muitas considerações que já apresentou

sobre variados temas, chamando atenção da comunidade jurídica para questões novas e reflexões necessárias.

Sendo assim, parece-me que organizar um livro sobre a reforma tributária em torno do consumo é uma excelente maneira de concretizar a merecida homenagem.

Realmente, os novos tributos instituídos pela Emenda Constitucional nº 132, aqui visados – o imposto sobre bens e serviços (IBS) e a contribuição sobre bens e serviços (CBS) –, ao lado do imposto seletivo, representam a maior inovação legislativa no âmbito do direito tributário brasileiro desde a reforma da Emenda nº 18, de 1965!

Estamos face a esses novos tributos com feições nitidamente distintas dos que temos em vigor, seja nas materialidades tributáveis, seja nos critérios para sua quantificação, ou ainda na sua competência ativa e sujeição passiva, na sua cobrança e em tantos outros aspectos.

Daí a importância da contribuição dos autores dos vários capítulos do livro, certamente todos desejosos de prestar homenagem ao Marco Aurélio, mas também de contribuir, com suas análises e observações, para o bom conhecimento dos novos tributos e, conseqüentemente, para que sua implantação seja feita do modo mais ordenado possível.

Entretanto, não se pode pensar em passar à leitura dos múltiplos desafios derivados dos novos tributos sem antes dedicar alguma atenção ao próprio homenageado, e, neste sentido, nada melhor do que aquilo que nos diz o Professor Tercio Sampaio Ferraz Júnior sobre a obra e o pensamento jurídico de Marco Aurélio Greco.

Depois disso, sim, podemos ir aos pontos concretos desenvolvidos a propósito do IBS e da CBS, como as respectivas competências para sua instituição e seus princípios constitucionais, seguindo-se a abordagem da legalidade da imposição dos dois tributos, com todos os aspectos pertinentes a esse princípio fundamental, ou seja, os aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

O leitor encontrará também a apreciação das regras relativas aos bens e serviços para uso e consumo pessoal e a compras governamentais, e, numa parte dedicada à extinção dos débitos desses dois tributos, saberá as diretrizes pertinentes à apuração e ao pagamento do IBS e da CBS, seu ressarcimento e compensação, e, muito particularmente, seu regime de não cumulatividade.

As obrigações tributárias acessórias também têm lugar no livro, cabendo destacar a novidade do *cashback* e as normas relativas à cesta básica de alimentos.

Como o IBS será um imposto de competência compartilhada, neste livro não poderia faltar a apreciação da dinâmica da sua administração, juntamente

com a da CBS, sendo examinada a administração tributária juntamente com o Comitê Gestor do IBS, e sendo tratados o procedimento fiscalizatório do IBS e da CBS, seus lançamentos tributários e suas presunções legais.

Outra parte importantíssima é a que toca nos aspectos sensíveis da transição do atual sistema tributário sobre o consumo para o novo, englobando também a utilização do saldo credor do PIS e da COFINS, os benefícios fiscais de ICMS e a Zona Franca de Manaus, além do Simples Nacional.

Mais um ponto relevante é o relativo ao contencioso tributário administrativo e judicial, igualmente tratado na coletânea, após o que são abordados os regimes diferenciados para os setores do agronegócio, da saúde, da educação e dos serviços, e, finalmente, os regimes específicos para os setores imobiliário, econômico-financeiro, de petróleo e gás e de turismo.

Pessoalmente, tenho a convicção que a presente obra pode ser um contributo relevante para o conhecimento teórico do IBS e da CBS, passando, conseqüentemente, a ser um instrumento de utilidade prática para todos quantos tenham que se envolver com a matéria, seja no cumprimento das normas pelos contribuintes, seja na assessoria para tais contribuintes, ou na fiscalização e cobrança dos dois tributos, bem como nos julgamentos dos dissídios que inevitavelmente vão ocorrer.

São Paulo, 25 de fevereiro de 2025

Ricardo Mariz de Oliveira
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT

PREFÁCIO

1. “HACKER” E “STEVE JOBS” DO DIREITO TRIBUTÁRIO

É com imensa honra e profunda admiração que prefaciamos esta obra, concebida como uma homenagem ao Professor Marco Aurélio Greco (MAG ou quase “Mago do Direito Tributário”, figura ímpar no cenário jurídico brasileiro). Este livro nasce do reconhecimento da sua vasta e inovadora contribuição para a dogmática tributária, marcada por uma trajetória intelectual singular e um olhar sempre voltado para o futuro.

Agradeço e parablenizo meus queridos amigos, Prof. Geilson Salomão e Prof. Rodrigo Greco (filho do nosso homenageado), pela feliz iniciativa em conceber e coordenar esse livro, conectando, sábia e oportunamente - este momento histórico da instalação da Reforma Tributária ao nosso homenageado - Marco Aurélio Greco – figura ímpar e paradigmática do exercício da criatividade e inovação no pensamento jurídico tributário.

Nos prazerosos almoços (constantemente em uma cantina italiana) que desfrutei com o homenageado, sempre saí impressionado com seu pensamento moderno e arrojado, que combina liberdade de pensamento com profundo conhecimento teórico e prático, fundamental para impulsionar a inovação e gerar mudanças significativas no mundo jurídico: estou muito feliz, em formalizar com carinho e admiração, por escrito, esse cognome que lhe atribui: “Marco Aurélio Greco, o Hacker do Direito Tributário”. Associo, aqui, o termo “hacker” à inovação e ao pensamento disruptivo como representação de mentes inquietas que desafiam o *status quo* e buscam soluções criativas para problemas complexos. Esses indivíduos, que frequentemente operam nos limites das tradições estabelecidas, são motivados pela curiosidade e pela vontade de

experimentar, levando a descobertas que podem desestabilizar, reconfigurar e otimizar sistemas, contribuindo para a evolução tecnológica e social.

Também não resisti, a conectar o nome do nosso MAG (ou Mago) ao de Steve Jobs. Greco e Jobs são, para mim, visionários cuja genialidade se manifesta através da criatividade. Jobs foi responsável pela criação de produtos que revolucionaram a tecnologia e o design, introduziu inovações como o iPod, o iPhone e o iPad, que mudaram a forma como as pessoas consomem música, se comunicam e utilizam a tecnologia. As obras de Marco Aurélio Greco inauguraram e demarcaram “eras” do Direito Tributário, exemplificativamente, cito aqui 4 grandes referências: (i) o livro do mestrado “Norma Jurídica Tributária” foi - junto com a obra “Teoria da Norma Tributária” de Paulo de Barros Carvalho – um dos primeiros marcos do que veio a se tornar a Escola Analítica do direito tributário da PUCSP; (ii) o livro do doutorado “Dinâmica da Tributação e Procedimento” marcou época e deu novos rumos ao debate sobre a natureza do lançamento tributário (ato ou procedimento?); (iii) o livro “Contribuições (uma figura ‘*sui generis*’)” foi um divisor de águas no debate sobre espécies tributárias e na assimilação e aprimoramento do conceito das Contribuições Sociais, na Constituição Federal de 1988; enfim o livro (iv) “Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária” abalou a doutrina e a jurisprudência sobre “planejamento tributário” no Brasil, instalando-se, paulatinamente, como nova referência doutrinária e impondo impressionante inflexão na jurisprudência do então Conselho de Contribuintes (que, registre-se, em minha opinião contribuiu para alterar sua designação para Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

2. CARREIRA E TRAJETÓRIA: “ENCONTRO COM HOMENS NOTÁVEIS”

Bem ao estilo espiritualizado e sofisticado do homenageado, inicio este tópico associando a trajetória de Marco Aurélio Greco ao filme “Encontro com Homens Notáveis”, filme de 1979, dirigido pelo premiado diretor Peter Brook, baseado nas experiências do místico e filósofo armênio Georgij Ivanovi Gurdžiev. A narrativa segue um jovem que, em busca de um sentido mais profundo para a vida, se depara com Gurdžiev e seu grupo de discípulos. Ao longo da trama, ele é apresentado a uma série de “homens notáveis”, cada um oferecendo lições valiosas sobre a natureza humana, autoconhecimento e o desenvolvimento pessoal. O filme enfatiza a busca pela verdade e o despertar da consciência, explorando conceitos como a percepção e a realidade de forma profunda e poética. A obra é uma reflexão sobre a jornada espiritual e a importância de conhecer a si mesmo, enquanto os personagens se envolvem em diálogos filosóficos e práticas que revelam a riqueza da sabedoria oriental.

Aqui, merece registro, o encontro entre o mestre Marco Aurélio Greco e o “Discípulo Notável” Prof. Sérgio André Rocha que, entre outras iniciativas, publicou a obra “Planejamento Tributário na Obra de Marco Greco” na qual apresenta o pensamento e realiza a sistematização da obra do homenageado.

Para compreendermos a profundidade do pensamento de Marco Aurélio Greco, é imprescindível revisitarmos suas raízes e influências. Sua graduação em Direito na PUC de São Paulo em 1971 foi precedida por uma experiência marcante ao lado de seu irmão Clemente, engenheiro mecânico, com quem trabalhou e teve seus primeiros contatos com a ideia de dinâmica e funcionamento das coisas, uma perspectiva que o acompanharia em sua trajetória jurídica. A educação familiar, pautada pela máxima de “fazer tudo bem feito”, e a sorte de ter professores como Agostinho Alvim e Celso Antônio Bandeira de Mello foram igualmente formadoras.

O Direito Tributário surgiu em sua vida de maneira quase fortuita, mas decisiva, através da influência de Celso Antônio Bandeira de Mello e do convite de Geraldo Ataliba para ser seu auxiliar ainda durante a faculdade. Trabalhar com Ataliba, inclusive datilografando a primeira edição de “Hipótese de Incidência Tributária”, proporcionou-lhe um conhecimento aprofundado do seu modo de pensar. Essa experiência inicial pavimentou o caminho para uma carreira brilhante no Direito Tributário, embora a tendência inicial fosse seguir para o Direito Administrativo.

A busca por novos horizontes levou Marco Aurélio Greco à Itália em 1973, onde estudou com Gian Antonio Micheli na Universidade de Roma La Sapienza e cursou um aperfeiçoamento em Direito Administrativo com Massimo Severo Giannini. A orientação de Micheli, com foco no processo da obrigação tributária e nas situações jurídicas subjetivas, e as discussões filosóficas com Tércio Sampaio Ferraz Júnior na Alemanha foram cruciais para o desenvolvimento de suas próprias ideias, marcando um certo distanciamento da linha mais formalista de Geraldo Ataliba.

Seu mestrado, que resultou na obra “Norma Jurídica Tributária”, reflete uma fase ainda essencialmente formalista, mas já prenunciava uma inquietação com a dinâmica do direito. Ao retornar ao Brasil e ingressar no doutorado, sua perspectiva já havia se transformado, influenciada pela pragmática e pela tópica. Essa nova visão culminou na publicação de “Dinâmica da Tributação e Procedimento”.

Após um período dedicado à advocacia, durante o qual suas ideias amadureceram, Marco Aurélio Greco presenteou a comunidade jurídica com obras seminais como “Planejamento Tributário e Interpretação da Lei Tributária” e “Contribuições (uma figura *sui generis*)”. Nestes trabalhos, e em sua produção

subsequente, revela-se um pensamento original e provocador, que busca compreender o fenômeno tributário em sua complexidade e dinamicidade.

As contribuições de Marco Aurélio Greco para o debate sobre planejamento tributário são particularmente relevantes. Sua análise, que evoluiu ao longo dos anos, aborda desde as patologias do planejamento até a controversa ideia da eficácia positiva da capacidade contributiva como elemento a ser considerado em uma terceira fase de análise. Sua perspectiva, influenciada por leituras que vão da teoria do caos à filosofia budista, enfatiza a importância da incerteza, da insegurança e da necessidade de adaptação no mundo jurídico.

Professor Greco sempre demonstrou uma preocupação em ir além do formalismo estrito, buscando a finalidade das normas e a realidade dos fatos. Sua defesa de uma “legalidade de fins” e sua visão sobre a analogia no raciocínio jurídico demonstram uma mente inquisitiva e aberta a novas perspectivas. A ideia do “mapa mental” como ponto de referência do raciocínio humano ilustra sua atenção para a subjetividade e a complexidade da interpretação jurídica.

Além disso, o livro de Sérgio André Rocha aponta as reflexões de Marco Aurélio Greco sobre temas atuais e cruciais, como a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o impacto da possível adesão do Brasil à OCDE no campo do planejamento tributário, e a necessidade de um debate mais aprofundado sobre as penalidades. Sua visão prospectiva, sempre atenta ao futuro e ao novo, o coloca como um dos pensadores mais influentes e relevantes do nosso tempo.

Ainda neste livro, Sérgio André Rocha, após instigante entrevista com o homenageado, colaciona o que denominou “A Parábola da Luz”, escrita pelo entrevistado, que alegoricamente busca elucidar o cerne da teoria sobre “Planejamento tributário”, revelando sua base legal derivada diretamente dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade:

Era uma vez ...

Era uma vez um monge budista que vivia num País em que se falava português. Português, uma língua derivada do latim falado pelos romanos há muitos séculos.

Por admirar muito os romanos, seu pai lhe deu o nome do imperador e filósofo estoico Marco Aurélio, que ele manteve apesar de monge, pois convivia com muitos ocidentais.

O monge teve muitos discípulos. Um dia, um jovem perguntou se poderia acompanhar seus passos.

Justificou seu pedido dizendo: “Li um texto seu em que diz que algo pode iluminar a realidade, mas sem modificá-la, nem às regras que a regem. Não entendi bem o que o senhor quis dizer com isso.”

O monge acedeu e lhe disse: “ter dúvida é um bom começo, perguntar um bom caminho, abrir os olhos da mente um bom desafio. Iluminar vem do latim *illuminare* de *in+lumine*, colocar sob a luz.”

Caminhando placidamente como um elefante, o monge disse: “vamos àquela loja de móveis, pois quero lhe ensinar algo sobre um imposto que existe neste País”.

“Imposto? Que é isso?” arguiu o jovem.

“É uma quantia em dinheiro que pagamos porque fazemos parte de uma sociedade que tem necessidades gerais que precisam ser atendidas”, disse o monge.

“Mas isto é uma agressão às nossas posses!”, afirmou indignado o jovem.

O monge, na sua paciência budista, limitou-se a dizer: “Este assunto você entenderá a seu tempo.”

Chegando à loja de móveis, estava anoitecendo e o monge explicou: “Existe uma lei que prevê que os comerciantes devem pagar uma moeda por cadeira existente na loja. Quantas moedas este comerciante deve pagar?”

O jovem contou o que viu e disse: “Quatro moedas, porque existem quatro cadeiras nesta loja.”

O monge olhou complacente para o jovem e ponderou: “Você disse que existem quatro cadeiras, porque os teus olhos estão captando quatro cadeiras. Mas você notou que está anoitecendo? E se iluminássemos a loja?”

“Iluminar? Para que? A luz não mudará nada: a lei manda pagar uma moeda por cadeira, e cadeiras são cadeiras!”

Então o monge se dirigiu à Caixa de Comutação (a “CC”) e acendeu as luzes. Surpreso, o jovem exclamou: “Mas há seis cadeiras!”

“Então quantas moedas o comerciante deve pagar?”, perguntou o monge.

“Seis moedas”, respondeu o jovem.

Ao que o monge redarguiu: “então você está querendo cobrar mais do que a lei prevê! Para exigir seis moedas, você está dizendo que a lei estabelece uma moeda e meia por cadeira porque você viu que elas eram quatro.”

“Eram quatro antes de acender a luz, antes de iluminar o ambiente!”, exclamou o jovem.

“Então a luz produziu duas cadeiras?”, perguntou o monge com um olhar curioso.

Perplexo o jovem exclamou: “Estou confuso! Que ensinamento devo tirar?”

O monge respondeu placidamente: “Há muitos ensinamentos a extrair desta conversa, o principal é que não adianta olhar se não conseguimos ver. Além disso, a luz tem uma força imensa e ao iluminar algo vemos mais do que inicialmente os olhos da nossa mente conseguem captar; por fim, a CC não altera a lei, nem modifica o fato, apenas os ilumina (lança luz sobre eles).”

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA DA EC Nº132/2023

Tive encontros regulares com o Prof. Marco Aurélio Greco no decorrer dos dez anos em que atuei, desde a concepção do texto original da PEC nº 45, aprovado na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, até o advento da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/2025. A recente aprovação da reforma tributária no Brasil sinaliza uma transformação profunda no sistema de tributação sobre o consumo, buscando simplificação, transparência e neutralidade. Diversos pontos inovadores emergem desse processo, com o objetivo de modernizar a estrutura tributária e impulsionar o desenvolvimento econômico a longo prazo.

Um dos pilares desta reforma é a substituição de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) por um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e uma Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). Essa unificação visa eliminar a complexidade e a cumulatividade características do sistema anterior. A não-cumulatividade plena é um objetivo central, buscando evitar o acúmulo de tributos ao longo da cadeia produtiva.

A reforma introduz a ideia de um Imposto de Valor Agregado (IVA) dual, com o IBS abrangendo estados e municípios e a CBS sendo federal. Um ponto crucial é a previsão de que ambos os tributos terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos. Essa harmonização é um avanço significativo para reduzir a insegurança jurídica e os custos de conformidade para os contribuintes.

A criação do Comitê Gestor é outro aspecto inovador. Trata-se de órgão fundamental estabelecido pela reforma tributária, composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Sua principal função é viabilizar o modelo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), sendo responsável por regular o IBS, uniformizar a interpretação e aplicação de suas normas, e atuar na representação judicial e extrajudicial da União e dos demais entes federativos em causas relativas ao IBS. Além disso, o comitê, em conjunto com a Receita Federal do Brasil (RFB), apreciará pedidos de ressarcimento de créditos, poderá apresentar apuração assistida do saldo do IBS e da CBS, e observará normas conjuntas para documentos fiscais eletrônicos. O comitê também tem competências relacionadas à organização do contencioso do IBS em nível territorial, em colaboração com estados e municípios. Este comitê terá o papel de uniformizar a interpretação e aplicação das normas do IBS e da CBS, buscando reduzir divergências e o contencioso administrativo. As decisões do comitê, uma vez publicadas no Diário Oficial da União, terão caráter de provimento vinculante.

Merece registro especial a criação do *split payment* e do instituto do “crédito vinculado ao pagamento” como medida necessária para honrar o princípio da não-cumulatividade e garantir certeza e segurança jurídica à regra da imediata devolução dos créditos acumulados. O *split payment* é um mecanismo de recolhimento dos tributos IBS e CBS que ocorrerá no momento da liquidação financeira da operação, principalmente em pagamentos efetuados por meios eletrônicos. Nesse processo, a instituição financeira ou o prestador de serviço de pagamento irá separar o valor correspondente ao tributo (IBS e CBS) do montante pago pelo adquirente, destinando a parcela tributária diretamente ao Fisco (Receita Federal e Comitê Gestor) e o restante ao fornecedor. Este procedimento visa vincular o crédito ao pagamento para o adquirente, reduzir a evasão fiscal e pode operar de forma inteligente, consultando a existência de créditos do fornecedor para abater o valor do tributo ou de forma integral em situações de contingência ou por opção do fornecedor. A implementação do *split payment* busca modernizar o sistema de pagamento de tributos sobre o consumo, oferecendo mais segurança e eficiência para as partes envolvidas.

A reforma tributária representa uma **vontade política consolidada de modernizar o sistema**. O debate e a construção do texto envolveram diversos atores, incluindo especialistas, parlamentares e a administração tributária. O objetivo foi criar um sistema mais eficiente, transparente e que promovesse um ambiente de negócios mais favorável no Brasil. O marco estabelecido representa um avanço rumo a um sistema tributário mais adequado às necessidades do país.

Em suma, esta obra se configura como uma homenagem essencial a Marco Aurélio Greco, reconhecendo sua singular e inovadora trajetória no Direito Tributário brasileiro. Ao conectar seu pensamento e atitude vanguardista com o momento crucial da instalação da Reforma Tributária da EC nº 132/2023 e da LC nº 214/20252, este livro visa elucidar a profundidade e a atualidade do seu legado para a compreensão e o desenvolvimento futuro do Direito Tributário no Brasil.

São Paulo, 28 de abril de 2025

Eurico Marcos Diniz de Santi

Professor da Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP.

Coordenador-Fundador do Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV.

Diretor-Fundador do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF.

Idealizador do “*Projeto Nossa Reforma Tributária*” (2014) e coautor intelectual da PEC nº 45 que deu origem à EC nº 132/2023 (Reforma Tributária do Brasil).

NOTA INTRODUTÓRIA

Do mundo físico ao mundo virtual

Observações em torno da reflexão de Marco Aurélio Greco diante das tecnologias informáticas

1. A COMUNICAÇÃO DIGITAL NUM MUNDO VIRTUAL

A comunicação de dados representa uma inovação como meio sócio-histórico de comunicação. A começar da expressão *dados*, constante da Constituição Federal de 1988 (art. 5º, XII), expressão tornada usual e que traduz *data* em latim anglicizado (*data*). O termo é, em geral, usado no plural, talvez porque um dado isolado não tem nenhum valor na medida em que não permite realizar operações sobre ele. Por característica, os dados são “expressos” por uma escritura numérica (algoritmos) que para se manifestarem como signos (sentido) exige uma prévia separação entre o suporte material e a significação, adquirindo um caráter próprio, que permite uma atividade, a combinatória binária, independente de toda e qualquer significação. Ao contrário da palavra grafada, telegrafada, telefonada, os dados surgem por essa atividade sem suporte material, portanto alheia ao espaço e ao tempo, que, mesmo quando é traduzida em textos, cores, sons, não passa de uma atividade combinatória muda e inexpressiva.

A essa atividade se acresce uma segunda operação, que consiste em organizar os dados (a-espaciais e atemporais). Essa organização significa reagrupar os dados em uma certa ordem, que toma a forma de instruções, de modo a os classificar, decifrar. É o que se chama de programa. Sem o programa é impossível “ler” os dados. Certamente às séries quase infinitas de 0 e 1, mediante o que ocorrem as combinações, o ser humano só tem acesso pelos programas. Mas,

em termos de comunicação, a mudança radical está em que os programas também são série de combinatórias numéricas, razão pela qual eles não passam de listas de instruções, como uma receita que deve ser seguida toda vez que haja dados a serem tratados. O que os distingue uns dos outros é a variedade de tarefas que a eles se atribuem, por exemplo, um programa estatístico, um programa musical, um programa visual, um programa textual.

Nessa esfera, o espaço de ação não é propriamente “espaço” como *res materialis* ou mesmo *immaterialis*. Embora não nos retire do espaço no qual vivemos, tecnicamente o supera.

Trata-se de uma temática de óbvia relevância para os dias atuais e que merece, dada sua peculiaridade, a devida consideração.

Com efeito, vale observar que, nesse novo mundo, lidamos, na verdade, com não-coisas: a memória do computador é uma não-coisa. Não é propriamente imaterial, porque não é propriamente consumível. Embora ainda ela exista enclausurada em coisas (chips de silício, raios laser), não é um objeto de uso. Não está ao alcance da mão (manipulável), embora esteja disponível. O que precisa ainda ser “feito”, isto é, apreendido e produzido, é efetuado automaticamente por não-coisas, por programas.

Segue daí o que se pode chamar de *descoisificação*: o bit como suporte intangível. Na verdade, mesmo a noção de intangibilidade é inadequada, pois construída a partir da percepção fisicamente nuclear da realidade. Propriamente, o bit não é a negação do tangível (*tangere* como tocar com os dedos). Por isso se fala de não-coisa. Ganha sentido o termo vulgarizado para expressar esse novo estado ou forma de ser: virtual. O virtual não é tangível nem intangível; nem tem referência à mera possibilidade física mediante alguma habilidade; não virtual como produto de *virtus*/virtude, mas de lúdico conforme um código.

Daí o problema de proteção jurídica desses “conteúdos”: seu armazenamento em uma base de dados. Veja-se, a propósito, o conceito de reprodução. Antes, no mundo físico, se tratava da fixação em meio tangível (impressão), agora se trata do acesso eletrônico: o armazenamento em forma digital como equivalente a reprodução. Isso coloca em xeque o armazenamento como fixação temporária, de natureza transitória ou incidental. A noção de cópia ganha um sentido notavelmente novo, absolutamente distinto da antiga distinção entre cópia e original. É o caso, por exemplo, do acesso remoto como cópia (processamento eletrônico e uso em computador), no que se nota a convergência de três elementos técnicos: digitalização, compressão, meios de transmissão virtual. Percebe-se, na verdade, uma diferença entre o conteúdo da comunicação e a própria comunicação, caso da telemática. Nesta, o conteúdo

(dado informático) não perde sua virtualidade, salvo se transferido para outro meio: reprodução gráfica.

No campo dos dados, diante da inexistência de limitação física, lidamos, pois, com bens, cujo uso por alguém não exclui, por princípio, o uso por outro. De fato, chega mesmo a ser conceitualmente impossível delimitar esse “alguém”. Nem mesmo como um “sujeito coletivo”. O chamado ciberespaço somente se constrói na medida em cada “espaço” de ação de cada sujeito é voltado para a comunicação com os outros, sem a qual o próprio ambiente perde sentido. Vale dizer, altera-se a noção de meio ambiente, pois o meio (informático) e o ambiente (internet) se confundem.

No que se refere à materialidade da incorporação de sentidos, para além da modalidade intersubjetiva, oral e escrita, surge, com a modalidade virtual, uma situação em que a troca de mensagens ganha uma configuração estética (ver, por exemplo, os emojis), um suporte matemático (algoritmos) e um contexto concreto, mas indeterminado.

Diante da virtualidade, mesmo quando se usam mecanismos artificiais de armazenamento, surge, então, o problema das informações a serem processadas: atua-se em grupos, de elementos artificiais, cujo resultado não pode ser atribuído a um único autor. Trata-se de um paradoxo, caso em que aparelhos (como um *smartphone*) deixam de ser meros transmissores de informações, mas, simultaneamente, depósito virtual de conteúdos de toda a espécie. A informação, assim, submete-se a um “jogo”. Num mundo de comunicação virtual, temos uma espécie de situação diagráfica, na qual um ato comunicativo se desenvolve a partir de outro, mas ganha uma tal distância de sua origem, de modo a ser aprendido por si mesmo, independentemente de quem comunica.

Por isso na comunicação virtual talvez fosse mais correto falar em um diálogo “trans-subjetivo”, no sentido de *ninguém controla nada*. Ao se “postar” algo, perde-se o controle. A comunicação virtual transcende a “intersubjetividade”, pois “atira-se” para todo lado. Torna-se trans-subjetividade.

Na trans-subjetividade há de se pensar em uma comunicação sem centro. No mundo telemático forma-se uma rede de decisões mutualmente-referidas (todos para todos) que, de fato, não demarca nenhuma distinção precisa, embora pareça transmitir uma orientação suficiente. Formam-se redes complexas que garantem para as diversas constelações (esfera pública, privada, política, social, entretenimento, arte, ciência) uma espécie de fronteira móvel entre a liberdade de opinião e direitos de personalidade, em que, não obstante a tradicional vagueza de critérios gerais e da multiplicidade de possibilidades de ligações, inaugura uma nova forma daquilo que pode ser dito.

2. A SUPERAÇÃO DOS MODELOS TRADICIONAIS

A Marco Aurélio Greco isso não passa despercebido. Aborda os impactos dessa nova “realidade” no Direito Tributário em diversas publicações. Uma das principais é o capítulo intitulado “Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um ‘SIMPLES’ Informático”, que integra a obra coletiva *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas*¹.

Além disso, no artigo “Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis”, publicado na *Revista Direito Tributário Atual do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)*², discute como o sistema tributário brasileiro enfrenta desafios ao lidar com bens intangíveis, especialmente diante da rápida evolução tecnológica que afeta conceitos tradicionais como “mercadoria” e “serviço”.

Vale ainda mencionar sua contribuição relevante no capítulo “Capacidade Contributiva x Lucro Contábil/Societário”, no livro *Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*, publicado pelo IBDT em 2019³. Neste texto, Greco analisa a relação entre capacidade contributiva e lucro contábil, considerando os desafios impostos pelas novas tecnologias.

Preocupado com as novas tecnologias, especialmente no âmbito da informática, que trouxeram inúmeros reflexos nas incidências, nos conceitos e nos fundamentos da tributação, ele observa que, no passado, o direito tributário era submetido a uma visão clássica, eminentemente voltada para uma realidade nuclear, isto é, física. Para determinados eventos, em determinadas dimensões, as dimensões da soberania, o território, a cidadania, o consumo, permitiam que se elaborassem conceitos, conceitos das incidências específicas, por exemplo, a fronteira para a aduana, o estabelecimento para a renda, a movimentação financeira, para a CPMF etc. Essas referências eram eminentemente físicas, materiais, isto é, captáveis pelos nossos sentidos: ver, ouvir, pegar etc.

Observa ele que, no mundo contemporâneo, o *mundo* está sendo radicalmente transformado. Se antes o valor das coisas estava nos seus átomos, por exemplo, diamante, ouro, petróleo, a raridade, a dureza, a condutividade elétrica, ambiente em que o fluxo econômico corria da produção para

1 Organizada por Renato Vilela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz M. R. Monteiro, Saraiva, São Paulo, 2018.

2 Greco, M. A. (2011). Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual*, (25), 108–120. Ver <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1580>.

3 Ver <https://bdjur.stj.jus.br/handle/2011/137444>.

a comercialização e para o consumo, no presente, isso é alterado profundamente, sobretudo, pelo advento da informática aliada à mundialização do comércio mediante a internet.

Salienta, assim, a desmaterialização dos átomos trocados por bits. Criam-se novos bens valiosos, como as informações, os perfis, desterritorializam-se as atividades. Especialmente a digitalização da economia, os bens intangíveis, e os serviços prestados em ambiente virtual desafiam a estrutura tradicional do sistema tributário, que foi pensado com base em realidades materiais e territorializadas. Conceitos como “mercadoria”, “prestação de serviço” e “estabelecimento fixo” tornam-se problemáticos. A economia digital mostra que as bases tradicionais de incidência (circulação física, territorialidade, existência tangível) são cada vez menos eficazes.

Nessa ordem, Greco analisa a complexidade de tributar ativos intangíveis, como marcas e *softwares*, ressaltando os desafios na definição de incidências e bases de cálculo adequadas.⁴ Surge a necessidade de uma presença digital relevante, que procura dar conta da “nuvem” como elemento de conexão, sem espaço e sem tempo, ou melhor que transforma a distância em tempo – está perto o que chega rápido. Podemos estar em qualquer lugar simultaneamente, na verdade, sem estar num lugar no sentido físico, o que acelera a mobilidade das pessoas, do dinheiro, despersonalizando a própria atividade, transformando a distância em tempo e, com isso, invertendo o fluxo econômico: hoje é o consumidor que vai buscar o que lhe interessa: consumo → comercialização → produção. Ou seja, as tecnologias digitais transformam as relações comerciais, eliminando intermediários e desafiando os modelos tradicionais de tributação:

*“O avanço comunicacional implementado pelas novas tecnologias possibilitou uma alteração no fluxo das transações comerciais. O consumidor não mais necessita de um intermediador – comerciante, entidade financeira etc. – para adquirir um produto, serviço ou utilidade.”*⁵

O que, segundo ele, provoca consequências em vários campos do conhecimento. Do ponto de vista econômico, por exemplo, tem-se o surgimento de uma economia disruptiva, em que o valor das empresas se altera. O valor de uma empresa de tecnologia é muito maior do que qualquer empresa na ordem mecânica: a maior empresa de transporte não tem um veículo (Uber).

4 “Pode haver imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro, sobre o resultado positivo obtido com o intangível ou com ações representativas do capital de pessoa jurídica que detém aquele intangível.” Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis”, Revista Direito Tributário Atual, n. 25, 2011.

5 Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas (Saraiva, 2018).

3. A CRISE DA EFICIÊNCIA DO PODER INSTITUCIONALIZADO

Vale aqui uma observação. Sabemos, no entanto, que a repercussão, no plano da realidade virtual, é ainda mais radical: altera-se, por assim dizer, a própria noção de verdade, com a dificuldade da manipulação dos registros eletrônicos sem deixar rastros. É o problema das *fake news*. Na internet, a interoperacionalidade de coisas físicas é substituída pela interoperacionalidade de “coisas” virtuais. Com isso, temos uma crise da eficiência do poder institucionalizado, no sentido tradicional.

Trata-se, afinal, de um questionamento que atinge o Estado em suas principais configurações, seja o Estado percebido como fonte de organização política (fenômeno da descentralização das fontes), seja o Estado como esfera pública (fenômeno da diferenciação orgânica e a privatização da administração), seja o Estado como monopólio do império (fenômeno da redistribuição das prerrogativas de julgamento), seja o Estado-nação (fenômeno da internacionalização).

O Estado volta-se para “presenças”, que são antes “em relação” a um sistema, uma função do sistema e não um lugar nem uma atividade específica de caráter físico, mas uma nova gestão, a gestão sistêmica, conforme a lógica de organização sistêmica de meios. Segue daí que, virtualmente, inverte-se a percepção do Estado soberano, despersonalizando-se mediante sujeitos que não têm rosto, meras ficções num sentido inteiramente novo: Estado-sistema.

O que se percebe, quando se olha para o próprio princípio, é, então, que a legalidade, textual, alfabética, com sua forma linear espacial (fato gerador, sujeitos – ativo e passivo -, base de cálculo alíquota) se vê substituída por um processamento sobre linear, organizado não diacronicamente, mas por operações sincréticas, em que se percebe uma forma complexa de organização, um modelo acêntrico, não hierárquico – prevalência da parte prescritiva sobre a informativa -, capaz de produzir diferenças assistemáticas e inesperadas, dividindo e abrindo, tornando possível diferenciar e sintetizar ao mesmo tempo.

Ou seja, na chamada sociedade informática, dada a inexistência de limitação física, o trato com supostas coisas reduz-se a acessos/senhas (informações), cujo uso por alguém não exclui, em sentido físico, o uso por outro, chegando mesmo a ser conceitualmente impossível delimitar esse “alguém”. Tudo o que precisa ainda ser “feito”, isto é, apreendido e produzido, é efetuado automaticamente por não-coisas chamadas bit.

4. A FISCALIZAÇÃO INFORMÁTICA E O EXERCÍCIO DA SOBERANIA

Para Marco Aurélio Greco, uma clara manifestação dessa mudança está no desaparecimento do dinheiro no velho sentido, a afetar o controle da moeda e o papel de um banco central. Hoje, surgem criptomonedas, novos meios de troca, e isso reflete nos elementos de conexão e nos conceitos da própria tributação.

Classicamente, esses conceitos se voltavam para a territorialidade, a nacionalidade, o pressuposto para definir o território era a fronteira, os elementos de conexão eram físicos. Hoje a tecnologia torna difícil identificar esses elementos. A tributação diante da presença digital faz surgir novos patamares de discussão, por exemplo, tributações sobre a receita das empresas de tecnologia como algo especial a ser encarado.

Isso se reflete tanto na legislação, que passa a adotar tipos funcionais ao invés de tipos materiais, sendo que o tipo funcional aquele que qualifica o efeito, a consequência, independentemente da origem da causa. Ou seja, o que interessa não é propriamente o consumo, que não se sabe onde está, como está, mas a sua manifestação.

Afeta igualmente a interpretação de conceitos tradicionais, como, por exemplo, o de capacidade contributiva. A capacidade contributiva tem de ser reinterpretada, exigindo um aprofundamento de critérios de tributação, agora ligados ao ambiente em formato virtual. Muito mais do que volumes físicos, a questão agora é se o número de likes, curtidas, hits, visualizações não seria o novo indicador do peso relativo da capacidade contributiva.

Dentro desse quadro referencial, eventos ligados ao ambiente informático que se atrelem a manifestações de participação social (e não meramente a volume transitado), chama a atenção de Marco Aurélio Greco, dentre os princípios fundamentais, o estabelecido no art. 3º, I da Constituição Federal: construir uma sociedade livre, justa e solidária.

5. O TEMA DA SOLIDARIEDADE

Greco enfatiza a necessidade de alinhar a liberdade do contribuinte com os princípios de isonomia e capacidade contributiva, especialmente diante das novas formas de geração de riqueza proporcionadas pelas tecnologias digitais: “Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável.”⁶

6 Capacidade Contributiva x Lucro Contábil/Societário”, em Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda – Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira (IBDT, 2019).

O que faz da solidariedade um ponto importante na consideração da capacidade contributiva como princípio e não como limitação ao poder de tributar.

Parte ele de uma consideração topográfica, pois a capacidade contributiva (CF art. 145, par. 1º) aparece sob a seção I “Dos princípios gerais”. Fundamento da tributação, reconhece ele, não é o mero exercício do poder (ainda que jurisdicionado), nem a existência de aptidão econômica para tanto. Fundamento dos impostos encontra-se em alguém ser parte da sociedade – é um vínculo de solidariedade social e não um vínculo de império ou meramente econômico (disponibilidade financeira)

Portanto, quanto maior a participação, atuação no contexto social, maior pode ser a parcela que lhe cabe do financiamento do Estado, pois este é que lhe viabiliza essa atuação

Sendo assim, a pergunta que hoje se põe seria: na medida em que a contribuição ao financiamento do Estado resulta de um vínculo de solidariedade social, haveria algo que fosse um indicativo do grau de participação da pessoa na tessitura do contexto social? Qual o peso específico de alguém nas interações sociais?

Marco Aurélio Greco fundamenta-se no modelo de Estado adotado pela Constituição de 1988, nos termos de um Estado Democrático de Direito, que pressuporia uma conjugação entre os valores do Estado de Direito (legalidade, liberdade, propriedade) e do Estado Social (igualdade e solidariedade, além da função social da propriedade), fazendo alusão mormente à solidariedade posta como um dos objetivos fundamentais da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária.⁷

Conquanto o texto do art. 3º - I da CF fale de objetivos (“Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;”), Marco Aurélio Greco erige a solidariedade como princípio, possivelmente em alusão ao Título I em que o artigo se insere (“Dos princípios fundamentais”). Por consequência, aponta também a importância da capacidade contributiva, vista como princípio pela CF, não propriamente como um limite, desdobramento da igualdade, mas como vinculada à liberdade e à solidariedade em busca da justiça. Lembra, nesse sentido, os princípios do novo Código Civil, mormente a “eticidade e a socialidade, o que limita o sentido individualista da liberdade.

7 Planejamento Tributário, Quartier Latin, São Paulo, 2004.

6. O MUNDO EM REDE

Também aqui vale uma observação: assiste-se ao impacto da tecnologia informática. Na verdade, como o acesso às funções informáticas de um computador permite que um sujeito controle as razões que tornam a máquina eficaz, abre-se a oportunidade para que seja desenvolvida uma forma de adaptar-se a novas situações ou dirigir-se à solução de novos problemas. Esse aspecto é relevante tendo em vista que um determinado conhecimento eficaz pode se mostrar inepto para explicar fenômenos ou para produzir resultados bem-sucedidos em diferentes contextos de aplicação. Dessa forma, o conhecimento produzido deixa de ser um conjunto estático de informações para tornar-se um processo dinâmico de revisão e aperfeiçoamento de conteúdos (dados informáticos). Ou seja, a produção converte-se em uma complexa rede de informações de diversos autores. Nessa reversibilidade, a atividade de um depende da atividade do outro de uma forma diferente: nem mecânica nem orgânica, mas em rede.

Esse fenômeno é percebido por Marco Aurélio Greco ao analisar o potencial das tecnologias para melhorar a eficiência da arrecadação, especialmente por meio de integração entre sistemas de informações fiscais, cruzamento de dados e uso de inteligência artificial para fiscalização. A ideia de um “SIMPLES informático”, em que o próprio sistema recolhe os tributos automaticamente conforme as operações se realizam digitalmente torna-se viável, ainda que essa automatização deva respeitar os limites constitucionais da legalidade e do devido processo legal tributário.

7. BREVE CONCLUSÃO

Em síntese, pelo exposto há de se reconhecer que Marco Aurélio Greco é, hoje, seguramente, um dos nomes mais expressivos no cenário brasileiro em Direito Tributário. Mas não é apenas um doutrinador na área, é também um pensador que reflete, pondera e lhe enfrenta os desafios. Não se limita a uma exposição de temas tradicionais com foco nas discussões doutrinárias. Ao voltar-se para as tecnologias virtuais, sua reflexão é acompanhada de aprofundada finura de pensamento. E isso é de se ressaltar. Em cada momento pontua uma experiência que ultrapassa os limites de um referencial de pesquisa. Seus comentários são exercícios conceituais entremeados de fatos e teorias, que fazem de seus trabalhos um exercício do próprio pensar. Para ele, não se trata apenas de entender e adaptar, mas sim de repensar categorias fundamentais do Direito Tributário. O que exige, afinal, reformulação conceitual (o que é fato

gerador? o que é base de cálculo?), revisão dos princípios aplicáveis (capacidade contributiva, legalidade, territorialidade), diálogo entre direito e tecnologia para evitar arbitrariedades e garantir a justiça fiscal.

São Paulo, 20 de maio de 2025.

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Professor Emérito das Faculdades de Direito da USP e da PUC-SP

Amostra

SOBRE OS COORDENADORES

GEILSON SALOMÃO LEITE

Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário da Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Foi Procurador Geral do Município de João Pessoa. Ex-Secretário Geral da Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional da Paraíba. Presidiu a comissão de Ensino Jurídico e de Exame de Ordem da OAB/PB. Integrou banca de concurso de Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Autor do “*Imposto Territorial Rural – ITR*” Editora Max Limonad. Coordenou os livros “*Extinção do Crédito Tributário – Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*”, Editora Fórum/MG, “*Do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI - Homenagem a Professora Maria do Livramento Bezerra*” Editora Dialética/SP e “*Direito Penal Empresarial*”, Editora Dialética/SP. Autor de artigos e capítulos de livros publicados em revistas especializadas. Membro de bancas examinadoras de Mestrado e Doutorado em diversas Instituições de Ensino no País. Associado ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e membro da Comissão de Direito Tributário do Instituto dos Advogados do Brasil - IAB. Sócio do Escritório Geilson Salomão – Advocacia sediado em João Pessoa/PB (gesalomao@gmail.com).

RODRIGO AZEVEDO GRECO

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Filosofia e Teoria Geral do Direito pela USP. Master of Laws with Distinction em Technology, Media and Telecommunications Law pela Queen Mary University of London – QMUL. Solicitor of England and Wales. Advogado especializado em Direito das Telecomunicações e Segurança Cibernética. Co-autor dos “*Comentários à Lei Geral de Telecomunicações: Lei Federal nº 9.472, de 16 de julho de 1997*”. Consultor do escritório Rolim, Goulart Cardoso Advogados. Titular da Rodrigo Azevedo Greco – Sociedade Individual de Advocacia (rodrigoagrec@outlook.com).

SOBRE OS AUTORES

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA

Professor de Direito Tributário da UFMG. Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Pós-doutor pela Universidade de Santiago de Compostela. Advogado.

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Vice Presidente Executivo da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Professor concursado de Contabilidade e Legislação Tributária na Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária na Universidade de São Paulo (FEA/USP) e na Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro Julgador do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Ex-conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde integrou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e foi laureado com o Prêmio Mérito Funcional Ministro Leopoldo Bulhões do Ministério da Fazenda. Ex-presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF). Ex-julgador do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT/SP).

ANA CAROLINA MONGUILOD

Diretora da ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), representante da *International Fiscal Association* (IFA) no Brasil, co-chair da Women of IFA Network (WIN) Brasil e professora do Insper. Advogada em São Paulo.

ANA LAURA JAVARONI PATTON

Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto (FDRP/USP). Advogada.

ANGELA ANDREOLI

Mestre em Direito Previdenciário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Sócia da consultoria Previdenciária e Tributária no escritório Salusse, Marangoni, Parente e Jabur Advogados.

ANTÔNIO CARLOS DE SOUZA JÚNIOR

Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados. Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Vice-Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET.

ANTÔNIO GUEDES ALCOFORADO.

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP; Membro do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo – PAT/RTC, que elaborou a minuta da LC 214/2025. Coordenador do grupo de trabalho dos regimes específicos e diferenciados do IBS no Pré-Comitê Gestor, responsável pela elaboração do regulamento do IBS. Pesquisador no NEF-FGV-Direito/SP. Atuou no Centro de Cidadania Fiscal – CCiF na época da concepção da minuta da EC 132/2023.

ARTHUR MARIA FERREIRA NETO

Mestre e Doutor em Direito (UFRGS) e em Filosofia (PUCRS), Professor Adjunto de Direito Tributário na UFRGS, Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFRGS, Advogado e Vice-Presidente do TARF-RS. E-mail: aferreiraneto@yahoo.com.br, ORCID: 0000-0002-6135-9274

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Advogada. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná. Professora Titular de Direito Tributário na Universidade Federal do Paraná. Professora dos cursos de especialização e mestrado em Direito Tributário do IBET. Coordenadora do IBET em Curitiba/PR.

CAIO DE SOUZA LEÃO

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Advogado.

CARLA CAMPOS MOREIRA SANSON

Graduada em Direito e Contabilidade pela Universidade Mackenzie. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora da FGV. Coordenadora do Curso de Tributação do Mercado Financeiro do IBET. Advogada e Contadora.

CARLA TREDICI CHRISTIANO

Advogada no VPBG Advogados. MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI/FEA-USP. Especialização em Planejamento Contábil Tributário pela PUC/SP, Planejamento Patrimonial e Sucessório e Tributação do Terceiro Setor pela FGV e Direito Internacional pela Pace University/NYC. Professora na APET, ABDF e EDDA.

CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO

Doutor em Direito Tributário pela USP, Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, com estágios pós-doutorais de pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen* e na UERJ. Ex-conselheiro titular da 1ª e 3ª Seções do CARF. Professor permanente no mestrado profissional do CEDES. Advogado. Sócio do Daniel & Diniz Advocacia Tributária.

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

Pós-doutor pela USP. Doutor, Mestre, Pós-Graduado e bacharel em direito pela PUC-SP. Professor de Mestrado do IBET e de diversos cursos de Pós-Graduação. Advogado.

CLEUCIO SANTOS NUNES

Doutor em Direito pela Universidade de Brasília – UnB. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Santos – UniSantos. Professor do PPGD da Universidade Católica de Brasília. Professor de Direito Tributário do Centro Universitário de Brasília – Ceub. Ex-Conselheiro do CARF. Gerente-Executivo do Departamento Jurídico Tributário da Dataprev e Advogado.

DANIELA SILVEIRA LARA

Mestre em Direito Tributário da FGV Direito SP. Coordenadora do Grupo de Pesquisa de Tributação no Ambiente Digital da FGV Direito SP. Fundadora do Women In Tax Brazil – WIT. Membro do Comitê Acadêmico Permanente do CEMT – ABDF. Coordenadora da Comissão de Tributação da ABDTIC. Professora do IBET. Sócia do Rolim, Goulart, Cardoso Advogados.

DANILO MONTEIRO DE CASTRO

Doutor e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e da PUC-Cogea. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São

Paulo (TIT/SP). Pesquisador do grupo de estudos de Processo Tributário Analítico do IBET. Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP). Advogado.

DIEGO DINIZ RIBEIRO

Doutor em Processo Civil pela USP e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-conselheiro titular da 3ª Seção do CARF. Pesquisador da FGV/SP e do IBET. Professor em cursos de graduação e pós-graduação. Advogado. Sócio do Daniel & Diniz Advocacia Tributária.

DILJESSE DE MOURA VASCONCELOS

Conselheiro da 1ª Seção do CARF. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife/UFPE. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado licenciado.

EDUARDO JOBIM

Doutor em Direito Tributário pela UFRGS, Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Estágio Pós-doutoral em Filosofia do Direito pela UFRGS. Professor da Graduação e Pós-graduação de diversas instituições. Procurador de Justiça do STJD. Advogado.

EDUARDO KOWARICK HALPERIN

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela USP. Professor e Advogado.

EDUARDO PEREZ SALUSSE

Advogado e professor. Membro da Comissão de Contencioso Administrativo Tributário da OAB-SP, do Movimento de Defesa da Advocacia e do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP. Doutor em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

EDUARDO SILVEIRA FRADE

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos/MG. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Gestão de Cooperativas de Crédito pela USP. Professor da graduação em Direito da UEPB e das pós-graduações do IBET, ESA/PB, UNIESP e The Solution. Conselheiro de Recursos Fiscais na SEFAZ/PB. Advogado.

FABIANA CARSONI FERNANDES

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw. LLM em Direito Societário pelo Insper. Advogada. Conselheira e Professora do IBDT.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora de especialização e mestrado na PUC/SP e no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Fundadora do IBATRI – Instituto Brasileiro de Aperfeiçoamento Tributário. Advogada.

FABIO ARTIGAS GRILLO

Advogado, Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR, Mestre em Política Econômica Internacional pela Universidad de Belgrano (Buenos Aires, Argentina), Especialista em Direito Internacional e Comparado pela CAILAW (Dallas, EUA), Procurador Adjunto da OAB/PR e Conselheiro do Instituto de Direito Tributário do Paraná – IDT/PR.

FERNANDA POSSEBON BARBOSA

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas em São Paulo (FGV-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SP. Advogada.

FERNANDO AURELIO ZILVETI

Mestre, doutor e livre-docente em direito tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor e diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT.

FILIPE DA FONTE MARQUES DE ALMEIDA

Bacharel em Direito em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP. Pós-graduado em Direito Tributário pelo INSPER. Advogado.

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Membro do corpo docente da Pós-Graduação da PUC/MG e da UFMG. Procurador do Município. Sócio do Bernardes & Advogados Associados.

FRANCIELLI HONORATO ALVES

Advogada, Mestre em Direito pela USP, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Licenciada em Letras pela UNESP, Bacharel em Ciências Contábeis pela FIPECAFI e Professora do IBET.

FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA

Doutor e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Professor e advogado.

GABRIEL CORRÊA PEREIRA

Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Pós-graduado em Direito Societário pela Fundação Getúlio Vargas. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil desde 2010.

GABRIEL EUGÊNIO MOREIRA

Pós-graduado em Direito tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudo Tributários. Advogado.

GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Advogado do escritório Pinheiro Neto Advogados.

GUSTAVO LOPES FERREIRA

Advogado. Mestre em Direito Tributário pelo IBET. Mestrando em Filosofia do Direito pela PUC-SP. Doutorando em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-COGEAE e pelo INSPER. Professor dos cursos de especialização em Direito Tributário do IBET/SP e da PUC/SP.

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

Advogado. Livre-Docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Professor do Centro Universitário Christus. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 - 2018).

IGOR MOURA CHIAPPETTA

Advogado tributarista, bacharel em Direito pela UFRJ e pós-graduado em Direito Tributário pela Ibmec/RJ.

ISABELLA FOCHESTATTO PANISSON

Mestre em Direito Tributário no Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. LL.M. em Tributação das Empresas e dos Negócios pela Unisinos de Porto Alegre. Advogada do Lavez Coutinho.

JACQUELINE MAYER DA COSTA UDE BRAZ

Doutora e mestra em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), professora e advogada.

JOÃO DÁCIO ROLIM

PhD em Direito Tributário Internacional e Comparado pela Queen Mary University of London. Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), LL.M. pela London School of Economics (LSE), Professor Visitante da Northwestern University of Chicago. Professor do Mestrado do IBDT. Sócio fundador do Rolim, Goulart, Cardoso Advogados.

JOÃO KLEBER VAZ

Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogado tributarista no escritório Coimbra, Chaves & Batista Sociedade de Advogados.

JOÃO VITOR ARAUJO AFONSO

Advogado.

JÚNIA GOUVEIA SAMPAIO

Mestre e Doutoranda em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais-UFMG, professora de Direito Tributário do curso de Direito do Centro Universitário UNA, professora da pós-graduação em Direito Tributário da PUC Minas Virtual e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, ex Vice-Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Diretora da ABRADT.

LAÉRCIO FREIRE ATAÍDE FILHO

Advogado sócio do Rodrigues de Ataíde Advogados Associados. Mestrando em Direito pelo IDP-DF. Especializando em Direito Tributário pelo IBET.

LEONARDO FURTADO LOUBET

Advogado. Mestre (PUC/SP) e Doutor (USP) em Direito Tributário. Professor-Conferencista e Coordenador do Curso de Extensão em “*Tributação no Agronegócio*” do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Professor em Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário. Membro-Fundador do Comitê Tributário da SRB – Sociedade Rural Brasileira. Autor dos livros “*Tributação Federal no Agronegócio*” (2. ed., Noeses, 2022, 842p.) e “*Tributação Estadual e Municipal no Agronegócio: antes e depois da Reforma Tributária*” (Noeses, 2024).

LEONARDO OGASAWARA ARAÚJO BRANCO

Professor na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-doutorando, doutor, mestre e especialista em Direito Tributário pela USP. Ex-conselheiro titular da 3ª Seção do CARF. Advogado. Sócio do Daniel & Diniz Advocacia Tributária.

LINA BRAGA SANTIN COOKE

Doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas - Escola De Direito De São Paulo (FGV/DIREITO-SP), cursou LL.M em Direito Tributário no INSPER, Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACK-SP). Coordenadora e pesquisadora de grupos de trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), Diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA), Presidente da Comissão de Reforma Tributária do IASP

e Coordenadora de Reforma Tributária do Mulheres no Tributário. Advogada, sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur.

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Sócio-Fundador do Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados.

LUIZ ROBERTO PEROBA

Especialista em Direito Americano pela NYU – New York University. Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. Sócio do escritório Pinheiro Neto Advogados.

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente e Fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT. Ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri. Pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madri. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor da PUC Minas. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais. Coordenador do Grupo de Pesquisa (CNPq) Finanças Públicas, Igualdade e Democracia. Advogado.

MARIA INÊS MURGEL

Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais-UFMG, Coordenadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET em Belo Horizonte, professora da pós-graduação no Curso de Direito Cooperativista da PUC Minas Virtual/IEC e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, ex Conselheira da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Diretora da ABRADT.

MARIA RITA FERRAGUT

Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Mestre e Doutora pela PUC/SP. Professora e advogada.

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Advogado tributarista do escritório Barbosa, Müssnich & Aragão Advogados. Ex-conselheiro titular da 1ª Seção do Carf; professor dos cursos de Pós-Graduação da UCAM, PUC-RJ e FGV/RJ; e presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB-RJ.

MAURITÂNIA ELVIRA DE SOUSA MENDONÇA

Conselheira do CARE, Advogada licenciada, Doutoranda e Mestre em Direito pela PUC/SP, Professora do IBET.

ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR

Pós-doutoramento pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Doutor em Direito pela UFMG. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Graduação, Mestrado e Doutorado da UFMG. Ex-Advogado Geral do Estado de Minas Gerais. Ex-Procurador do Estado de Minas Gerais. Advogado. Sócio do Coimbra, Chaves e Batista Advogados.

PAMELA VARASCHIN PRATES

Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), Professora da Pós-graduação da PUCPR, membro do Grupo de Pesquisas em Tributação, Complexidade e Desenvolvimento (PPGD/PUCPR/CNPq) e do Grupo de Estudos em Análise Econômica do Direito (GRAED). ORCID (<https://orcid.org/0000-0002-9340-544X>)

PAULO CALIENDO

Graduação em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1992), mestrado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1996) e Doutorado em Direito, na área de Concentração de Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2002), Doutorado Sandwich na Ludwig-Maximilians Universität em Munique (Alemanha) (2001), bem como Doutorado em Filosofia, pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2021).

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Professor Titular de Direito Tributário e de Direito Financeiro da Universidade Federal da Bahia. Estágio Pós-Doutoral na Universidade de Munique (Alemanha). Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz Federal em auxílio no Tribunal Regional Federal na 1ª Região.

PAULO ROSENBLATT

Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies - IALS, Universidade de Londres, Mestre em Direito Público pela UFPE. Professor de Direito Financeiro e Tributário na Universidade Católica de Pernambuco. Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado.

RAPHAEL LAVEZ

Professor de Direito Tributário da Escola Superior de Engenharia e Gestão (ESEG). Doutor e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pesquisador visitante no *Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht* da *Wirtschaftsuniversität Wien* (Viena, Áustria, 2021-2022), com financiamento pelo *Österreichs Agentur für Bildung und Internationalisierung - OeAD*. Professor de cursos de pós-graduação (IBDT, Ibmec, Fipecafi). Sócio do Lavez Coutinho.

RODRIGO DALLA PRIA

Doutor em Direito Processual Civil e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor dos programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* (Mestrado) e *Lato Sensu* (Especialização) do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Coordenador das unidades de Sorocaba/SP e Presidente Prudente/SP do IBET. Coordenador do curso de Extensão em Contabilidade Tributária e de Processo Tributário Analítico, também do IBET. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Associado do Instituto Brasileiro de Direito Processual (IBDP). Advogado.

RONALDO MEDEIROS

Doutorando em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa – FDUL. Mestre em Direito Tributário pela FGV DIREITO SP. Membro do Grupo de Pesquisa Estudos de Direito Tributário e suas Repercussões Socioeconômicas – UFPB/GPE-DTRS. Auditor Fiscal Tributário Estadual.

SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

SUSY GOMES HOFFMANN

Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Advogada.

TÚLIO TERCEIRO NETO PARENTE MIRANDA

Mestre em Direito Tributário pela USP. Professor da Pós-graduação da IBET. Advogado.

VICTOR PIMENTA DE MIRANDA

Doutor, Mestre e Bacharel em Direito pela PUC Minas. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos com MBA em Gestão Financeira e Controladoria pelo SENAC/MG. Professor da PUC Minas. Advogado em Belo Horizonte/MG.

WANESSA FELIX DE ALMEIDA

Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários IBET. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Público pela Escola Paulista de Direito-EPD. Professora Assistente no Mestrado da PUC/SP e no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professora Seminarista e Tutora da especialização no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada.

Amostra

SUMÁRIO

PARTE I – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, IMUNIDADES E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS NOVOS CONTORNOS NA REFORMA DO CONSUMO	51
<i>FERNANDA POSSEBON BARBOSA ANA LAURA JAVARONI PATTON</i>	
2. AS IMUNIDADES DO IBS E CBS: NOVOS TRIBUTOS E VELHOS PROBLEMAS.....	67
<i>GABRIEL EUGÊNIO MOREIRA</i>	
3. O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	83
<i>PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA</i>	
4. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	97
<i>FRANCISCO SECAF ALVES SILVEIRA</i>	
5. O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	111
<i>EDUARDO JOBIM</i>	
6. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NEUTRALIDADE	149
<i>ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA</i>	

- 7. O NOVO PRINCÍPIO DE DEFESA AO MEIO AMBIENTE E O IMPOSTO SELETIVO AMBIENTAL: INSTRUMENTO PARA A CORREÇÃO DE EXTERNALIDADES NEGATIVAS 161**
ARTHUR MARIA FERREIRA NETO
PAMELA VARASCHIN PRATES

**PARTE II – DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA PRINCIPAL**

- 8. DO ASPECTO MATERIAL DO IBS E DA CBS 181**
FILIPPE DA FONTE MARQUES DE ALMEIDA
- 9. DO ASPECTO TEMPORAL DO IBS E DA CBS 193**
FRANCIELLI HONORATO ALVES
MAURITÂNIA ELVIRA DE SOUSA MENDONÇA
- 10. DO ASPECTO ESPACIAL DO IBS E DA CBS..... 207**
JOÃO DÁCIO ROLIM
DANIELA SILVEIRA LARA
- 11. DO ASPECTO QUANTITATIVO (DA BASE DE CÁLCULO) DO IBS E DA CBS 223**
CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON
- 12. DO ASPECTO QUANTITATIVO (AS ALÍQUOTAS) DO IBS E DA CBS .. 237**
LINA BRAGA SANTIN COOKE
- 13. DO ASPECTO PESSOAL DO IBS E DA CBS: A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA..... 255**
MARIA RITA FERRAGUT

**PARTE III – DOS BENS E SERVIÇOS PARA USO E
CONSUMO PESSOAL E AS COMPRAS GOVERNAMENTAIS**

- 14. O IVA-DUAL (IBS/CBS) E OS BENS E SERVIÇOS PARA USO E CONSUMO PESSOAL..... 273**
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

- 15. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO CENÁRIO DAS COMPRAS GOVERNAMENTAIS 287**
LUIZ ROBERTO PEROBA
GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

**PARTE IV – DA APURAÇÃO, PAGAMENTO,
 RECOLHIMENTO, RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO**

- 16. O PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS – COMPARAÇÕES ENTRE OS MODELOS PRÉ E PÓS REFORMA TRIBUTÁRIA 301**
BETINA TREIGER GRUPENMACHER
GUSTAVO LOPES FERREIRA
- 17. A APURAÇÃO DO IBS E DA CBS, A TENTATIVA DE SIMPLIFICAÇÃO E O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO 319**
MAURÍCIO PEREIRA FARO
IGOR MOURA CHIAPPETTA
- 18. DO RECOLHIMENTO DO IBS E DA CBS. 329**
ANA CAROLINA MONGUILOD
CARLA TREDICI CHRISTIANO
- 19. DO RESSARCIMENTO E DA COMPENSAÇÃO DO IBS E DA CBS 343**
EDUARDO PEREZ SALUSSE
ANGELA ANDREOLI

**PARTE V – DA NÃO-CUMULATIVIDADE, CASHBACK
 E A CESTA NACIONAL BÁSICA DE ALIMENTOS**

- 20. DA NÃO CUMULATIVIDADE NO IBS E NA CBS 355**
CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO
DIEGO DINIZ RIBEIRO
LEONARDO OGASAWARA ARAÚJO BRANCO
- 21. DO CASHBACK E DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS. . 371**
SUSY GOMES HOFFMANN
JOÃO VITOR ARAUJO AFONSO

PARTE VI – DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

22. O COMITÊ GESTOR DO IBS: NATUREZA JURÍDICA, COMPOSIÇÃO E COMPETÊNCIAS	385
<i>EDUARDO SILVEIRA FRADE</i>	
<i>GEILSON SALOMÃO LEITE</i>	
<i>RONALDO MEDEIROS</i>	
23. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO DO IBS E DA CBS	405
<i>EDUARDO KOWARICK HALPERIN</i>	
24. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DO IBS E DA CBS	419
<i>JACQUELINE MAYER DA COSTA UDE BRAZ</i>	
25. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DO IBS/CBS: DA PROMESSA AOS DESAFIOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA	435
<i>CAIO DE SOUZA LEÃO</i>	
<i>PAULO ROSENBLATT</i>	
26. A IMPORTÂNCIA DO COMITÊ DE HARMONIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (DE CBS E IBS), EM ESPECIAL SUA NECESSÁRIA COMPOSIÇÃO PARITÁRIA	451
<i>RODRIGO DALLA PRIA</i>	
<i>DANILO MONTEIRO DE CASTRO</i>	
 PARTE VII – PRESUNÇÕES LEGAIS, REGIME DE TRANSIÇÃO, ZONA FRANCA DE MANAUS, BENEFÍCIOS FISCAIS, SALDO CREDOR E O SIMPLES NACIONAL	
27. DAS PRESUNÇÕES LEGAIS DO IBS E DA CBS	467
<i>FABIANA DEL PADRE TOMÉ</i>	
<i>WANESSA FELIX DE ALMEIDA</i>	
28. DO REGIME DE TRANSIÇÃO PARA O IBS E A CBS	481
<i>CLEUCIO SANTOS NUNES</i>	
29. DA UTILIZAÇÃO DO SALDO CREDOR DO PIS E DA COFINS	495
<i>ALEXANDRE EVARISTO PINTO</i>	
<i>MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO</i>	

30. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS E O REGIME DE TRANSIÇÃO...	519
<i>DILJESSE DE MOURA VASCONCELOS</i>	
31. REFORMA TRIBUTÁRIA E A ZONA FRANCA DE MANAUS	531
<i>FABIO ARTIGAS GRILLO</i>	
32. PAMPRINCIPIOLOGISMO NA REFORMA TRIBUTÁRIA: CREDITAMENTO DO SIMPLES NACIONAL E(M) CRISE JURÍDICA.....	547
<i>FLÁVIO COUTO BERNARDES</i>	
<i>VICTOR PIMENTA DE MIRANDA</i>	

**PARTE VIII – DOS REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS
E DA CBS (AGRONEGÓCIO, SAÚDE, EDUCAÇÃO E LIBERAIS)**

33. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O AGRONEGÓCIO: UM ESTUDO OBJETIVO DE SEUS POTENCIAIS REFLEXOS.....	569
<i>LEONARDO FURTADO LOUBET</i>	
34. REFORMA TRIBUTÁRIA E O LOCAL DA OPERAÇÃO NOS SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS: DA CONTROVÉRSIA NO ISS AOS DESAFIOS DO IBS.....	583
<i>RAPHAEL LAVEZ</i>	
<i>ISABELLA FOCHESATTO PANISSON</i>	
35. DO SEGMENTO ECONÔMICO DA EDUCAÇÃO – IMUNIDADE, REDUÇÃO DE ALÍQUOTA E LIMITAÇÕES ESTABELECIDAS PELO LEGISLADOR COMPLEMENTAR	597
<i>FABIANA CARSONI FERNANDES</i>	
36. O REGIME DIFERENCIADO DE REDUÇÃO DE 30% DA ALÍQUOTA DE IBS/CBS PREVISTO NA EC N. 132/2023 E NA LC N. 214/2025....	621
<i>MARCIANO SEABRA DE GODOI</i>	
<i>GABRIEL CORRÊA PEREIRA</i>	

**PARTE IX – DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS
(IMOBILIÁRIO, FINANCEIRO, PETRÓLEO E GÁS E TURÍSTICO)**

37. O SEGMENTO IMOBILIÁRIO.....	633
<i>MARIA INÊS MURGEL</i>	
<i>JÚNIA GOUVEIA SAMPAIO</i>	

38. O SEGMENTO FINANCEIRO	651
<i>CARLA CAMPOS MOREIRA SANSON</i>	
<i>TÚLIO TERCEIRO NETO PARENTE MIRANDA</i>	
39. O SEGMENTO DO PETRÓLEO E DO GÁS.....	665
<i>ANTONIO GUEDES ALCOFORADO</i>	
40. O SEGMENTO TURÍSTICO: LOCAÇÃO DE BENS IMÓVEIS E O IBS/CBS: LIMITES CONSTITUCIONAIS E INTERSECÇÕES COM A TRIBUTAÇÃO DA RENDA.....	683
<i>ANTONIO CARLOS DE SOUZA JÚNIOR</i>	
<i>LAÉRCIO FREIRE ATAÍDE FILHO</i>	
PARTE X – ENSAIOS DE ENCERRAMENTO	
41. O CONCEITO DE “OPERAÇÕES” À LUZ DA DISCIPLINA JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS	711
<i>LUÍS EDUARDO SCHOUERI</i>	
42. A ISENÇÃO E A IMUNIDADE DO IBS (ART. 156-A, § 7º, CF).....	725
<i>PAULO CALIENDO</i>	
43. A NÃO CUMULATIVIDADE DOS TRIBUTOS SOBRE BENS E SERVIÇOS: O NOVO PARADIGMA	739
<i>JOÃO KLEBER VAZ</i>	
<i>ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR</i>	
44. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE COMO FUNDAMENTO DA TRIBUTAÇÃO: REVISITANDO ANOTAÇÕES SOBRE O TEMA	753
<i>FERNANDO AURELIO ZILVETI</i>	

**PARTE I –
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA,
IMUNIDADES E PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS**

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS NOVOS CONTORNOS NA REFORMA DO CONSUMO

FERNANDA POSSEBON BARBOSA

ANA LAURA JAVARONI PATTON

INTRODUÇÃO

Não é recente o diagnóstico das fragilidades estruturais do sistema brasileiro de tributação sobre o consumo. A fragmentação das competências tributárias sobre o consumo entre União, Estados e Municípios engendrou um mosaico normativo complexo, marcado pela superposição econômica de diferentes tributos e pela lógica da tributação na origem. Esses fatores fomentaram a competição entre os entes na atração de investimentos, com reflexos diretos sobre a neutralidade econômica e o agravamento da concorrência predatória entre os entes federados.

Foi justamente para enfrentar essas distorções que se estruturou a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, que deu origem à Emenda Constitucional nº 132 (EC 132/2023). Seu desenho original pretendia substituir todos os tributos incidentes sobre o consumo por um único imposto nacional, que unificasse as tributações federal, estadual e municipal. Contudo, ao longo das discussões legislativas, a resistência dos Estados e Municípios, receosos de perder competências próprias e preocupados com a dependência financeira em relação à União, conduziu à adoção de um modelo repartido, que tentou equilibrar a simplificação com a preservação do pacto federativo.

Nesse contexto, a EC 132/2023 instituiu um novo regime tributário sobre o consumo baseado em um modelo bipartido de imposto sobre o valor adicionado ou agregado (IVA). De um lado, instituiu-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A), criado para substituir o ICMS e o ISS; de outro, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência exclusiva da União (art. 195, V), destinada a suceder ao PIS e à COFINS.

Essa opção dual veio acompanhada da determinação de que ambos os tributos apresentassem estruturas substancialmente idênticas quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, faixas de tributação e regime de compensação. Configura-se, assim, verdadeiros “tributos gêmeos”, consoante dispõe o art. 149-B da Constituição Federal.

Ademais, em razão do compartilhamento das competências relativas ao IBS, a EC 132/2023 estabeleceu a criação de um Comitê Gestor, encarregado de organizar e administrar o tributo. Esse órgão delinea as bases de um modelo de governança colegiada no âmbito da tributação do consumo, o qual é complementado pela instituição de instâncias voltadas à harmonização normativa, interpretativa e procedimental entre IBS e CBS, quais sejam, o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

Tal reorganização da dinâmica federativa busca assegurar a não cumulatividade plena, unificar a base econômica de incidência ampla sobre bens e serviços, estabelecer legislação única e uniforme em todo o território nacional e adotar o princípio do destino (local do consumo) tanto para a aplicação das alíquotas, quanto para a distribuição das receitas.

Entretanto, essa nova conformação das competências tributárias introduzida pela EC 132/2023 suscita importantes questionamentos acerca do alcance da autonomia tributária dos entes federados, bem como da sua capacidade de autodeterminação na formulação de políticas fiscais próprias.

Diante desse cenário, o presente artigo tem por objeto examinar criticamente a remodelagem das competências tributárias inaugurada pela Reforma Tributária, partindo de uma breve revisitação ao regime anterior de tributação sobre o consumo e às suas disfunções estruturais para, em seguida, discutir as principais inovações e tensões federativas decorrentes da instituição do IBS e da CBS, com especial atenção ao Comitê Gestor do IBS e aos órgãos de harmonização.

Importa, desde logo, ressaltar que este estudo não se propõe a exaurir o tema, mas busca compartilhar reflexões e inquietações a respeito do profundo rearranjo estrutural do sistema tributário brasileiro até então vigente.

1. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PRÉ-REFORMA

Para compreender as razões que levaram à reforma, é preciso retomar o desenho federativo brasileiro, estruturado pela Constituição de 1988. Trata-se de um modelo de desagregação ou devolução de poderes, que restabeleceu a autonomia dos entes federativos, assegurada na alocação de competências específicas que lhes permitem o exercício efetivo do autogoverno¹. Nesse contexto, a competência tributária ocupa lugar central, pois garante as receitas indispensáveis ao custeio das atribuições constitucionais de cada ente.

No âmbito da tributação do consumo, esse desenho federativo manifestou-se em uma estrutura fortemente fragmentada: a União, por força do art. 195, I, a, da CF/88, cobrava o PIS e a COFINS, contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento; os Estados detinham competência para instituir o ICMS (art. 155, II), incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte e comunicação; enquanto os Municípios eram responsáveis pela instituição do ISSQN (art. 156, III), incidente sobre a prestação de serviços.

Cada ente detinha ampla liberdade para instituir e disciplinar seus tributos por legislação própria, fixar alíquotas, conceder benefícios fiscais e definir regimes especiais, sempre respeitadas as normas gerais estabelecidas pela União (art. 146), o que, do ponto de vista jurídico, lhes assegurava a prerrogativa plena de modelar a tributação no âmbito local. Isso resultou, contudo, em um verdadeiro emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais.

Ao mesmo tempo, a União concentrou parcela expressiva da tributação do consumo nas contribuições sociais, como forma de fortalecer sua arrecadação direta e reduzir as transferências constitucionais obrigatórias em favor dos demais entes.

Além disso, essa autonomia normativa permitiu que Estados e Municípios utilizassem seus tributos como instrumentos de política fiscal e de atração de investimentos, originando a chamada “guerra fiscal”, marcada por incentivos e isenções muitas vezes concedidos à revelia de instâncias de coordenação como o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conforme prevê a Lei Complementar nº 24/75.

Ainda no contexto do ICMS, importante lembrar da “guerra dos portos”, cujas unidades da federação concediam benefícios à entrada das mercadorias importadas. Para conter essa prática e limitar a concessão desses incentivos,

1 BARBOSA, Sandro de Oliveira. Art. 156-B. In: GAETA, Flávia Holanda (comp.). **Comentários à EC 132/2023: reforma tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024. p. 241.

foi editada a Resolução nº 13/12 do Senado Federal, que fixou a alíquota interestadual em 4% para operações com bens e mercadorias importados.

Pequenos Municípios, por sua vez, reduziram alíquotas de ISS para atrair a migração de determinados agentes econômicos, frequentemente em detrimento da neutralidade e da isonomia concorrencial.

Esse modelo também fomentou conflitos de competência entre os entes federados, a exemplo das controvérsias sobre a tributação do software (ora considerado mercadoria, ora serviço), ou da industrialização por encomenda, alvo de disputas entre a incidência do IPI e do ISSQN². Tais indefinições geraram insegurança jurídica e incentivaram a dupla pretensão arrecadatória, fragilizando o ambiente econômico.

Foi justamente esse quadro de fragmentação normativa, superposição de incidências e competição fiscal acirrada que impulsionou a concepção de um modelo de IVA dual, consagrado pela EC nº 132/2023. O propósito, como se examinará a seguir, foi racionalizar e uniformizar a tributação do consumo, preservando, ainda que de modo mais restrito, o espaço de atuação dos entes subnacionais por meio de competências compartilhadas e de mecanismos normativos e operacionais centralizados.

2. A RECONFIGURAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA REFORMA DO CONSUMO

O IBS introduziu um modelo de competência integrada, operado por meio do Comitê Gestor, representando uma confluência inédita no ordenamento brasileiro.

Conforme dispõe o art. 156-B da Constituição Federal, cabe a esse Comitê o exercício integrado das funções administrativas relativas ao imposto, que envolvem: (i) a edição de regulamento único e a uniformização da interpretação e aplicação da legislação do IBS; (ii) a arrecadação, as compensações e a distribuição da receita entre os entes federativos; e (iii) o julgamento do contencioso administrativo.

Dessa forma, atribuições que antes estavam dispersas entre os diversos entes passam a ser concentradas em uma única estrutura, concebida como entidade pública submetida a regime especial, dotada de independência

2 Nesse sentido, ver as Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADIs) 1945 e 5659, em que o Plenário do STF firmou o entendimento de que o ISS é o tributo aplicável ao licenciamento de software, afastando a incidência do ICMS nessas operações, bem como o Recurso Extraordinário (RE) 882.461, no qual se afastou o ISS sobre bens produzidos destinados à industrialização ou comercialização.

técnica, administrativa, orçamentária e financeira, nos termos do § 1º do art. 156-B da Constituição.

Ainda que a fiscalização, o lançamento e a cobrança permaneçam sob responsabilidade das administrações tributárias e procuradorias de cada ente, cabe ao Comitê Gestor coordenar essas atividades, assegurando sua integração em âmbito nacional (art. 156-B, § 2º, inciso V).

A CBS, por sua vez, não implica em qualquer repartição da competência ou gestão colegiada: cabe exclusivamente à União legislar, arrecadar e administrar o tributo, ainda que a lei complementar imponha, por simetria, regras similares às previstas para o IBS.

Cumpre observar que a composição do Comitê Gestor foi estruturada para contemplar exclusivamente Estados, Distrito Federal e Municípios, sem participação da União. Na versão original da PEC 45, previa-se sua inclusão no colegiado, mas, após intensos debates e sucessivas alterações no Congresso Nacional, decidiu-se por sua retirada, justamente para preservar a autonomia dos demais entes frente ao poder central.

Não obstante, coube à própria União, mediante lei complementar, instituir o IBS e definir o seu arquetipo tributário, de modo a garantir a uniformização da legislação, ressalvada a fixação das alíquotas, que ficará a cargo de lei específica de cada ente federado, assegurando-lhes, assim, um mínimo de autonomia.

Essa concentração legislativa na figura da União se justifica pelo entendimento de que, “[...] no enfrentamento da ‘guerra fiscal’, seria inócua federalizar a competência legislativa, mas deixar a regulamentação a cargo dos entes federados”³.

Ainda assim, é justamente essa arquitetura peculiar que leva André Folloni⁴ a qualificar a chamada “competência compartilhada” como uma previsão constitucional, em suas palavras, “esquisita” porque “[...] quem tem a ‘competência compartilhada’ não tem a competência para instituir o tributo; e quem tem a competência para instituir o tributo não tem a ‘competência compartilhada’”⁵.

3 TRIPODI, Leandro. Entidade pública sob regime especial: natureza do comitê gestor criado pela emenda constitucional nº 132/2023. **Revista de Informação Legislativa**, [S.L.], v. 61, n. 243, p. 75, 30 set. 2024. Senado Federal. http://dx.doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.

4 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 33.

5 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 33.

Além disso, como forma de alinhar o tratamento do IBS e da CBS e, assim, atender aos objetivos centrais da reforma, notadamente a simplificação e a unificação do sistema, foram criados dois órgãos: o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias (“Comitê”) e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (“Fórum”).

De acordo com o art. 321 da Lei Complementar nº 214/2025, compete ao Comitê uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação aplicável ao IBS e à CBS nas matérias comuns, prevenir litígios relacionados a essas normas e deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos compartilhados. Já ao Fórum cabe analisar controvérsias relevantes e amplamente difundidas no âmbito do IVA-dual, além de atuar como órgão consultivo do Comitê em suas atribuições de uniformização normativa, conforme estabelece o art. 322 do mesmo diploma.

Esses contornos institucionais introduzidos pela reforma tributária sobre o consumo evidenciam, portanto, uma nova lógica de repartição das atribuições tributárias, que serve de premissa para examinar, no tópico seguinte, os reflexos desse rearranjo sobre a autodeterminação dos entes subnacionais.

3. REFLEXOS SOBRE A AUTODETERMINAÇÃO DOS ENTES SUBNACIONAIS

A partir do novo desenho constitucional promovido pela EC 132/2023, observa-se que, embora a competência tributária para o IBS tenha sido formalmente atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, são os órgãos federais, e não os entes subnacionais individualmente, que passam a concentrar, na prática, a tarefa de concretizar esse tributo no plano normativo e operacional.

Transfere-se, assim, toda a competência para instituir e modelar o imposto para a União, que legislará sobre a CBS e o IBS, enquanto a edição do regulamento único, a interpretação e a aplicação do imposto, bem como a arrecadação e a distribuição das receitas, passam a ser atribuídas ao Comitê Gestor⁶. Com isso, “[...] no que concerne ao IBS, Estados e Municípios preservam

6 Consoante explica Bianor Arruda Bezerra Neto: “O Comitê Gestor não é um órgão dos estados, nem dos municípios. É um órgão de todos os estados e todos os municípios. E todos os estados e municípios juntos formam a União. Como visto, não há uma quarta ordem jurídica, mas apenas três: estadual/municipal, total nacional e parcial nacional. O Comitê Gestor inclui-se exatamente na ordem jurídica total nacional. É, portanto, órgão da União, mesmo que sua composição deliberativa seja formada por representantes apenas dos estados e municípios”. (**Natureza jurídica do Comitê Gestor, resolução do ‘enigma do rei duplo’ e reforma tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-09/natureza-juridica-do-comite-gestor-a-resolucao-do-enigma-do-rei-duplo-e-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 jul. 2025).

autonomia administrativa, mas não autonomia política, exceto para a fixação de alíquotas”⁷.

Cuida-se, assim, de um claro movimento de (re)centralização do poder decisório⁸ concentrado na União, que rompe com o modelo originário da Constituição de 1988 ao instituir uma forma de heteronomia institutiva do tributo até então inexistente em nosso sistema federativo⁹.

Some-se a isso o fato de que as casas legislativas federais (Câmara dos Deputados e Senado Federal) não exercem representação institucional dos Municípios, o que termina por restringir a participação direta destes entes federativos na conformação das bases normativas do IBS.

Não por acaso, essa centralização normativa promovida pela reforma tem sido alvo de intensos debates sobre sua compatibilidade com o pacto federativo, protegido como cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição.

Regina Helena Costa assevera categoricamente que a EC 132/2023 “[...] redesenhou o perfil da federação brasileira quanto a esse aspecto, colocando a tributação do consumo integralmente nas mãos da União”¹⁰.

Nessa linha, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Luísa Cavalcanti Vidal e Roberta Wink¹¹ defendem que, ao concentrar no Congresso Nacional a instituição do IBS, relegou-se a Estados e Municípios a condição de meros fixadores de alíquotas locais, o que fragiliza o equilíbrio federativo.

Segundo essas três autoras, evitar uma “tendência à abolição da forma federativa de Estado” exige maior descentralização normativa, com a concessão aos entes subnacionais do poder de instituir o tributo por meio de suas

7 BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **Natureza jurídica do Comitê Gestor, resolução do ‘enigma do rei duplo’ e reforma tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-09/natureza-juridica-do-comite-gestor-a-resolucao-do-enigma-do-rei-duplo-e-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 jul. 2025.

8 FARIA, Natália. Comitê Gestor do IBS: inauguramos um novo federalismo? In: FERREIRA, Mariana; VALENÇA, Mariana; XAVIER, Bianca (coord.), p. 628. **Vozes Femininas na Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

9 TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 121, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.

10 COSTA, Regina Helena. Brasil e os tratados para evitar dupla tributação diante das novas tecnologias. **Rei - Revista Estudos Institucionais**, [S.L.], v. 11, n. 2, p. 396, 3 maio 2025. Revista Estudos Institucionais. <http://dx.doi.org/10.21783/rei.v11i2.916>.

11 QUEIROZ, Liana Carine Fernandes de; VIDAL, Luísa Cavalcanti; WINK, Roberta. A Emenda Constitucional nº 132/23 e a autonomia municipal na Federação Brasileira. **Contribuciones A Las Ciencias Sociales**, [S.L.], v. 17, n. 7, p. 14, 23 jul. 2024. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/8696/5394>. Acesso em: 08 jul. 2025.

próprias leis ordinárias, dentro dos contornos gerais estabelecidos pela lei complementar nacional¹².

Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila, Ives Gandra da Silva Martins e Roque Carrazza¹³ também apontam que, ao perderem o poder de legislar autonomamente sobre tributos historicamente seus, Estados e Municípios ficaram restritos a competências meramente instrumentais, vedados de disciplinar matérias centrais como o fato gerador, a base de cálculo ou a concessão de benefícios fiscais.

Para esses juristas, o novo modelo configura um “imposto em condomínio”, gerido por um colegiado que decide pela maioria, o que representaria um esvaziamento substancial do poder dos entes subnacionais — não muito distinto, em essência, do IVA único federal inicialmente proposto¹⁴.

Por outro lado, André Folloni¹⁵ pondera que, embora a instituição do IBS e a definição de seus elementos estruturantes estejam reservadas à União por lei complementar, há duas características que indicam um regime jurídico singular quanto à competência tributária.

Primeiro, o produto da arrecadação do IBS pertence integralmente aos entes subnacionais, apesar de ser instituído pela União. Segundo, a Constituição faculta a Estados, Distrito Federal e Municípios a fixação das alíquotas do imposto, atribuição que não configura exatamente uma competência “compartilhada”. Trata-se de uma atribuição exercida inicialmente pela União, mas que pode ser superada pelos demais entes, ao estabelecerem alíquotas próprias em seus respectivos territórios¹⁶.

12 QUEIROZ, Liana Carine Fernandes de; VIDAL, Luísa Cavalcanti; WINK, Roberta. A Emenda Constitucional nº 132/23 e a autonomia municipal na Federação Brasileira. **Contribuciones A Las Ciencias Sociales**, [S.L.], v. 17, n. 7, p. 13, 23 jul. 2024. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/8696/5394>. Acesso em: 08 jul. 2025.

13 SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARRAZZA, Roque. Considerações iniciais sobre a Reforma Tributária. *Revista do IASP – Instituto dos Advogados de São Paulo* v. 37, ano 20, p. 238, ago. 2022/jul. 2023. Disponível em: <https://www.iasp.org.br/produto/revista-do-iasp-2023-37/>. Acesso em: 08 jul. 2025.

14 SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARRAZZA, Roque. Considerações iniciais sobre a Reforma Tributária. *Revista do IASP – Instituto dos Advogados de São Paulo* v. 37, ano 20, p. 238, ago. 2022/jul. 2023. Disponível em: <https://www.iasp.org.br/produto/revista-do-iasp-2023-37/>. Acesso em: 08 jul. 2025.

15 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 36-37.

16 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 36-37.

Dessa forma, o modelo criado pela EC nº 132/2023 não corresponderia à tradicional competência tributária, vez que institui algo inédito: uma titularidade conjunta das receitas e a possibilidade de definir alíquotas próprias, enquanto a União mantém o domínio quase exclusivo da legislação instituidora do tributo¹⁷.

Folloni destaca, ainda, que o único aspecto efetivamente compartilhado entre os entes subnacionais diz respeito à gestão administrativa, exercida de forma integrada no âmbito do Comitê Gestor e sempre limitada pelos termos fixados em lei complementar da União¹⁸.

Em sentido diverso, Leandro Tripodi¹⁹ entende que o novo arranjo não se distancia do regime já aplicado ao ICMS e ao ISS, que dependem, em todos os seus aspectos, da moldura das leis complementares.

Para ele, o IBS poderia ser concebido como um imposto estadual, distrital e municipal, subordinado a uma lei de normas gerais “hipertrofiada” ou qualificada, em razão do caráter institutivo que lhe foi conferido, que só se torna plenamente exigível com a fixação, pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, da alíquota incidente sobre operações destinadas aos seus territórios²⁰.

Assim, Tripodi²¹ afirma que a competência tributária não se resume ao poder de legislar, mas constitui um feixe uno e indivisível de funções legislativas, administrativas e judicantes, que podem ser destacadas de modo precário para exercício isolado, sem desnaturar o núcleo do poder político conferido a cada ente federado. Nas palavras do autor:

17 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 37-38.

18 FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D`plácido, 2024. p. 37.

19 TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 135, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.

20 TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 135, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.

21 TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 133, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.

Assim, a competência tributária não é a competência legislativa, ela abrange poderes inclusive legislativos, mas que a estes não se limitam – nem é por eles, preponderantemente, caracterizada. Ao contrário, ela é (preponderantemente) uma competência política, que se desdobra, sem se desintegrar, em funções legislativas, administrativas e judicantes. A capacidade para legislar é, sem dúvida, expressiva de autonomia, mas esta última é invariavelmente coarctada pela existência de um ordenamento jurídico-constitucional sobrepassante às ordens parciais, e de um arcabouço legislativo de âmbito nacional do qual não é possível se desvencilhar sem ultrajar a Constituição. Por essa razão, em regra já não se revela tão saliente quanto se faz parecer. Neste passo, cabe lembrar que a maior parte dos problemas do federalismo brasileiro está ligada não a um excesso de universalismo e à opressão da autonomia federativa, mas à barafunda de particularismos conflitantes, que se alastram e esparramam pelo território nacional na forma de uma profusão de escolhas casuísticas levadas a cabo no plano da tributação municipal e estadual²².

Sob outra perspectiva, Leandro Brudniewski ressalta que a garantia da autonomia financeira dos entes constitui fator ainda mais decisivo para a preservação do modelo federativo do que a autonomia normativa em si. Para ele:

“[...] a autonomia financeira municipal é muito mais relevante para assegurar o modelo federativo e, portanto, na análise de uma proposta de reforma tributária, do que a matéria até então em voga nas críticas apresentadas que, em sua maioria, estão limitadas à redução da autonomia legislativa tributária²³.”

Verifica-se, assim, uma peculiar dicotomia no arranjo instituído pela EC 132/2023: ao mesmo tempo em que assegura aos entes federativos a integralidade do produto arrecadado, lhes garante o exercício das funções administrativas típicas – como fiscalizar, arrecadar e cobrar o tributo – e ainda faculta a fixação de alíquotas próprias em seus territórios, reafirmando, assim, sua autonomia financeira e administrativa, concentra na União a definição normativa

22 TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 133-134, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.

23 BRUDNIEWSKI, Leandro. Autonomia Municipal e a Reforma Tributária. In: FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Tributação do consumo**. São Paulo: Ibdt / Nupem, 2024. p. 128. Disponível em: https://mestrado.ibdt.org.br/wp-content/uploads/2024/03/NUPEM_TributacaoConsumo.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.

central do imposto, restringindo de modo significativo sua autonomia política e legislativa.

Ao nosso ver, o principal ponto de tensão reside no desenho institucional da participação dos entes subnacionais no controle do novo tributo, sobretudo no que se refere à representação e aos procedimentos deliberativos no âmbito do Comitê Gestor, bem como ao funcionamento dos órgãos colegiados responsáveis pela harmonização e coordenação do IBS, aspectos que podem comprometer não apenas a autonomia local, mas o próprio modelo federativo delineado pela Constituição.

De acordo com o § 3º do art. 156-B da Constituição, a participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do IBS foi estruturada de modo a contar com 27 membros representando diretamente cada Estado e o Distrito Federal, e outros 27 membros representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal.

No caso dos Municípios, a escolha desses representantes se dará em duas modalidades: 14 representantes eleitos com base em votos de igual valor atribuídos a cada Município e 13 representantes eleitos considerando votos ponderados pelas respectivas populações.

Considerando o arranjo federativo brasileiro, com 26 Estados e mais de 5.500 Municípios, observa-se que os Estados e o Distrito Federal contam com representação direta, enquanto os Municípios participam mediante um modelo de representação indireta, já que seus interesses serão canalizados por representantes escolhidos por critérios eleitorais internos e ponderações populacionais. O Distrito Federal, por sua vez, participa em ambas as frentes, compondo tanto o grupo dos Estados quanto o dos Municípios.

As preocupações tornam-se ainda mais evidentes quando se analisa a estrutura dos órgãos encarregados da harmonização, como o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Neles, os entes subnacionais também contam apenas com representação indireta, mediante indicação feita pelo presidente do Comitê Gestor, nos termos do art. 320, inciso III, da Lei Complementar nº 214/2025.

Dessa forma, tanto o Comitê Gestor do IBS quanto os órgãos de harmonização responsáveis por compatibilizar o IBS e a CBS adotam um modelo de representação que, embora se proponha a espelhar o pacto federativo, opera de forma indireta. Com isso, os interesses locais, especialmente os municipais, acabam submetidos a instâncias que afastam a deliberação direta dos entes federados mais impactados, o que intensifica as preocupações sobre a efetiva preservação das autonomias subnacionais no novo arranjo institucional.

Além disso, o § 4º do art. 156-B da Constituição fixa um quórum rigoroso para a aprovação das deliberações no âmbito do Comitê Gestor do IBS. Exige-se

a formação de maiorias absolutas tanto entre os representantes dos Estados e do Distrito Federal – que, cumulativamente, devem corresponder a mais de 50% da população nacional –, quanto entre os representantes dos Municípios e do Distrito Federal.

Ainda que esse arranjo intente buscar “[...] por um consenso que represente a vontade da maioria da população de forma real, não somente a partir de critérios formais que gerariam uma super-representação de determinadas vontades”²⁴, persistem dúvidas sobre a efetiva participação dos entes no processo decisório.

O caráter mediado de sua representação, somado à possibilidade de concentração de influência nas mãos de entes mais populosos, tende a fragilizar as pautas locais, sobretudo aquelas provenientes de unidades federativas periféricas, que acabam dependentes de negociações complexas para ver atendidas suas especificidades tributárias.

É o que adverte Hugo de Brito Machado Segundo:

O Comitê Gestor será uma entidade dotada de imenso poder, senhora do principal imposto da federação, competente para regulamentá-lo, lançá-lo, julgá-lo administrativamente e cobrá-lo ou defendê-lo judicialmente. Nessa ordem de ideias, suas deliberações foram disciplinadas de modo a privilegiar os Estados mais populosos, pois não basta que a maioria absoluta dos Estados se posicione a favor ou contra determinada medida: será preciso também que Estados representantes de pelo menos 50% da população brasileira estejam de acordo com a medida, o que dá um poder, sobretudo de veto, enorme aos Estados das regiões mais populosas²⁵.

Situação semelhante ocorre também nos órgãos de harmonização, nos quais a União concentra 50% da composição, com quatro representantes indicados pelo Ministro da Fazenda, formando um bloco de interesses coesos. Por sua vez, os 27 Estados e o Distrito Federal dividem 25% (dois representantes) e os mais de 5.570 Municípios ficam com os outros 25% (dois representantes), reunindo uma multiplicidade de interesses regionais e locais, muitas vezes antagônicos.

Esse arranjo, aliado à exigência de unanimidade (art. 320, inciso I, da Lei Complementar n° 214/2025), dificulta a construção de consensos entre os

24 FARIA, Natália. Comitê Gestor do IBS: inauguramos um novo federalismo? In: FERREIRA, Mariana; VALENÇA, Mariana; XAVIER, Bianca (coord.), p. 629. **Vozes Femininas na Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.

25 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132**, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2024, p. 107-108.

entes subnacionais e, na prática, confere ao governo federal uma posição decisória predominante nesses colegiados, como alerta Natália Faria:

Neste ponto, resta clara a precedência exercida pela União nas instâncias que deverão atuar para manter a coerência entre o IBS e a CBS, uma vez que a composição de deliberação é claramente mais favorável à União violando a ideia de isonomia entre os entes para a construção de diálogos que foi empregada na estruturação do Comitê Gestor do IBS.

[...] estamos diante de um colegiado desigual no sentido de que metade de seus representantes terão os mesmos valores envolvidos, ou seja, serão representantes da Fazenda Nacional alinhados com relação a seu posicionamento, enquanto que os representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios representam interesses diversos cuja possibilidade de conciliação talvez demande um ônus argumentativo maior, enfraquecendo, portanto, os entes subnacionais em seus interesses²⁶.

Tais aspectos revelam que o novo modelo, embora busque racionalizar e uniformizar a tributação do consumo, também impõe desafios relevantes à consolidação de um federalismo cooperativo que preserve as autonomias locais.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A EC 132/2023 instituiu um novo paradigma para a tributação do consumo no Brasil ao consolidar, em torno do IBS, competências tributárias antes rigidamente segmentadas entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e ao estabelecer a CBS sob a égide da União. Tal reorganização buscou superar as disfunções do modelo anterior, notadamente a complexidade normativa, as distorções geradas pela tributação na origem e a intensificação da chamada guerra fiscal.

No entanto, a centralização normativa na União e a coordenação exercida pelo Comitê Gestor do IBS evidenciam um movimento que, embora impulsionado pela necessidade de uniformidade e neutralidade, restringiu substancialmente o espaço de autodeterminação local na disciplina dos tributos sobre o consumo, notadamente aos municípios, reconhecidos como entes federativos pela Constituição, que passam a ter a sua representação de forma indireta.

26 FARIA, Natália. Comitê Gestor do IBS: inauguramos um novo federalismo? In: FERREIRA, Mariana; VALENÇA, Mariana; XAVIER, Bianca (coord.). **Vozes Femininas na Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 632.

O grande paradoxo que emerge da reforma é, pois, a coexistência de uma autonomia financeira e administrativa – expressa não apenas na titularidade integral do produto arrecadado pelos entes subnacionais, mas também na preservação das atribuições de fiscalizar, arrecadar e cobrar o tributo, além da faculdade de fixarem suas próprias alíquotas – com uma autonomia normativa substancialmente reduzida, dado que toda a estrutura legislativa do imposto foi centralizada na esfera federal.

Preservar o equilíbrio entre essa coordenação nacional e a margem local para calibrar políticas fiscais, ainda que de forma mais contida, revela-se essencial para garantir a legitimidade democrática do sistema tributário e sua adaptação às múltiplas realidades econômicas e sociais do país.

Além disso, há os desafios adicionais oriundos do próprio desenho institucional do Comitê Gestor do IBS e dos órgãos de harmonização, cuja composição complexa, permeada por representações indiretas e quóruns rigorosos, pode restringir a influência efetiva dos Municípios e dos Estados menos populosos, comprometendo a isonomia federativa e a pluralidade de interesses regionais nas deliberações.

Esse aspecto evidencia a necessidade de vigilância crítica permanente sobre a forma de exercício dos poderes conferidos a essas instâncias, a fim de que a busca por uniformidade não se faça em detrimento da essência federativa do Estado brasileiro.

REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Sandro de Oliveira. Art. 156-B. In: GAETA, Flávia Holanda (comp.). **Comentários à EC 132/2023: reforma tributária**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024. p. 240-248.
- BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **Natureza jurídica do Comitê Gestor, resolução do ‘enigma do rei duplo’ e reforma tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-09/natureza-juridica-do-comite-gestor-a-resolucao-do-enigma-do-rei-duplo-e-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 jul. 2025.
- BRUDNIEWSKI, Leandro. Autonomia Municipal e a Reforma Tributária. In: FLÁVIO NETO, Luís; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JUNIOR, Salvador Cândido. **Tributação do consumo**. São Paulo: Ibdt / Nupem, 2024. p. 115-136. Disponível em: https://mestrado.ibdt.org.br/wp-content/uploads/2024/03/NUPEM_TributacaoConsumo.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.
- COSTA, Regina Helena. Brasil e os tratados para evitar dupla tributação diante das novas tecnologias. **Rei - Revista Estudos Institucionais**, [S.L.], v. 11, n. 2, p. 389-405, 3 maio 2025. *Revista Estudos Institucionais*. <http://dx.doi.org/10.21783/rei.v11i2.916>.

- FARIA, Natália. Comitê Gestor do IBS: inauguramos um novo federalismo? In: FERREIRA, Mariana; VALENÇA, Mariana; XAVIER, Bianca (coord.). **Vozes Femininas na Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025. p. 623-638.
- FOLLONI, André. Competência compartilhada no Imposto sobre Bens e Serviços. In: MURICI, Gustavo Lanna; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; LOBATO, Valter de Souza. **Estudos e reflexões sobre a reforma tributária**. Belo Horizonte, São Paulo: D'plácido, 2024. p. 29-39.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. Barueri: Atlas, 2024.
- QUEIROZ, Liana Carine Fernandes de; VIDAL, Luísa Cavalcanti; WINK, Roberta. A Emenda Constitucional nº 132/23 e a autonomia municipal na Federação Brasileira. **Contribuciones A Las Ciencias Sociales**, [S.L.], v. 17, n. 7, p. 1-19, 23 jul. 2024. Disponível em: <https://ojs.revistacontribuciones.com/ojs/index.php/clcs/article/view/8696/5394>. Acesso em: 08 jul. 2025.
- SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Granda da Silva; CARRAZZA, Roque. Considerações iniciais sobre a Reforma Tributária. *Revista do IASP – Instituto dos Advogados de São Paulo* v. 37, ano 20, p. 233-249, ago. 2022/jul. 2023. Disponível em: <https://www.iasp.org.br/produto/revista-do-iasp-2023-37/>. Acesso em: 08 jul. 2025.
- TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 159, n. 159, p. 119-149, jun. 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/716>. Acesso em: 06 jul. 2025.
- TRIPODI, Leandro. Entidade pública sob regime especial: natureza do comitê gestor criado pela emenda constitucional nº 132/2023. **Revista de Informação Legislativa**, [S.L.], v. 61, n. 243, p. 67-99, 30 set. 2024. Senado Federal. http://dx.doi.org/10.70015/ril_v61_n243_p67. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/61/243/ril_v61_n243_p67.pdf. Acesso em: 10 jul. 2025.

2. AS IMUNIDADES DO IBS E CBS: NOVOS TRIBUTOS E VELHOS PROBLEMAS

GABRIEL EUGÊNIO MOREIRA

INTRODUÇÃO

Por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, o Brasil finalmente aprovou a tão esperada reforma tributária. Boa parte dos tributos essencialmente destinados a onerar o consumo serão extintos. O objetivo é a adoção de regras tributária alinhadas ao modelo do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, praticado em boa parte do mundo.

O ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, e o ISS – Imposto sobre Serviços serão substituídos pelo IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. As contribuições sociais para o PIS – Programa de Integração Social e a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social darão lugar à CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços. O IBS será de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal, enquanto a CBS pertencerá à União.

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados não será extinto, mas servirá apenas para manter a competitividade da Zona Franca de Manaus. Os produtos fabricados por indústrias localizadas em outros locais do País permanecerão tributados, enquanto as indústria incentivadas na região usufruirão da alíquota zero desse imposto. É o que prevê o art. 126, inciso III, alínea “a” do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹.

1 Art. 126. A partir de 2027: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...] / III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) / a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

É dispensável listar as mazelas do sistema tributário brasileiro atual. Trata-se de um sistema parcialmente cumulativo, em razão das infundáveis restrições ao direito a crédito; que possui base de incidência injustificadamente fragmentada, sem qualquer justificativa para tributações tão diferentes entre bens e serviços; e que concentra a tributação na origem, ao invés do destino, cenário perfeito para a guerra fiscal, responsável por danos severos ao desenvolvimento do País.

Uma verdadeira confusão, que mereceu o reconhecimento de verdadeiro Carnaval tributário, na famosa descrição de Alfredo Augusto Becker².

Com o IBS e CBS espera-se um giro de 180° na tributação do consumo brasileira. Não cumulatividade plena, base de incidência ampla, tributação no destino e poucas exceções e regimes especiais prometem “modernizar” o sistema tributário nacional. Modernização para a realidade nacional, claro, pois esses pressupostos são praticados a décadas pelas maiores economias do mundo.

Mas antes tarde do que nunca. E o atraso nas reformulações das regras tributárias não deve reduzir sua importância e efeitos. A Emenda Constitucional n° 132/2023 inaugura um novo sistema, que já permite, inclusive, identificar novos vetores e balizadores da tributação do consumo, como a simplicidade, a transparência, justiça tributária, e cooperação³.

Apesar de sua inegável importância, a Emenda Constitucional n° 132/2023 não é apenas moderna. Seu texto possui resíduos de atrasos e mecanismos datados. Este fato não é surpreendente. Conforme destaca Paulo de Barros Carvalho, o processo legislativo é resultado do trabalho de grupos heterogêneos, que sofrem influências de inúmeros setores da sociedade. Não decorre de um trabalho sistematizado, que se pretenda coerente sob uma perspectiva científica. Essa contingência, não raramente, é a causa de atecnias, deficiências e ambiguidades⁴.

A percepção pública também ocupa papel relevante no desenho do arcabouço normativo. Quando o tema é a desoneração de produtos e setores no âmbito da tributação do consumo, o senso comum é especialmente importante, e pode, muitas vezes, ser “iludido”, levado a acreditar que reduções são sempre positivas, e resultam na redução de preços. Mas frequentemente essas

2 BECKER, Alfredo Augusto, 1928 – **Carnaval tributário** / Alfredo Augusto Becker. – 2. ed. – São Paulo: LEJUS, 1999, p. 13.

3 GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. **Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132**. Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 752-780. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** / Paulo de Barros Carvalho. – 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 38.

medidas não passam de ações de grupos de interesse, com o único objetivo de aumentarem suas margens de lucro⁵.

Seja em razão das contingências inerentes ao processo legislativo, seja em razão da manutenção de dogmas que distorcem a percepção da sociedade acerca de determinadas políticas tributárias, o fato é que a Emenda Constitucional nº 132/2023 contém elementos incompatíveis com objetivos que ela própria pretendia alcançar.

É o caso, por exemplo, das imunidades do IBS e CBS estabelecidas pela referida emenda. Conforme será demonstrado nos tópicos a seguir, as regras estabelecidas pela reforma mantêm mentalidade do sistema anterior, com a continuidade de concepções equivocadas a respeito da função das imunidades tributárias no contexto do consumo. Na prática, importa para o novo sistema mazelas do antigo.

Para isso, primeiro será definida a natureza da imunidade e a sua função no direito tributário. Em seguida, será analisado o regime jurídico estabelecido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e implementado pela Lei Complementar nº 214/2025, bem como as respectivas críticas às disposições dessas normas.

1. A NATUREZA JURÍDICA E FUNÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A doutrina e jurisprudência brasileiras têm atribuído à imunidade tributária interpretações pouco coerentes com os pressupostos jurídicos da tributação. É comum autores vincularem esse instituto aos mandamentos constitucionais, e a necessidade de preservar valores prestigiados pelo ordenamento jurídico.

As imunidades seriam “representadas por aquelas situações que não estão sujeitas à tributação em decorrência de determinação legal inserida no texto constitucional. [...] É um instituto de natureza constitucional. Não há imunidades fora da Constituição Federal”⁶.

5 VIDE DE LA FERIA, Rita and WALPOLE, Michael, *The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes* (December 4, 2020). (2020) British Tax Review 67/5, 637-669, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3723750>.

6 CHIESA, Clélio. **Imunidade**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao distinguir a imunidade de outras ferramentas desonerativas, defende sua vinculação “a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis”⁷.

Para Ricardo Lobo Torres, essas teses decorrem de uma visão positivista, que busca a legitimação das imunidades tributárias no poder estatal. Sua existência seria válida somente na medida em que observa o “rito” legalmente estabelecido para a sua criação. O fundamento da desoneração tributária não precederia o *direito positivado*, mas seria resultado procedimental da atividade legislativa, judicial e político-eleitoral⁸.

A tese positivista na tributação implicaria reconhecer, na imunidade, uma concessão do Estado, viabilizada por obra do constituinte. Não passaria, portanto, de uma autolimitação⁹.

Essas concepções encontram respaldo em doutrina histórica e relevante para o desenvolvimento sistemático do direito tributário. É o caso dos estudos pioneiros de Albert Hensel. Esse autor reconhece ser a relação tributária uma relação jurídica. A partir da edição da lei, o Estado passar a sujeitar-se às disposições normativas, ainda que por ele criadas.

Acontece que a fase pré-legislativa não observaria praticamente nenhum obstáculo. As restrições decorreriam, basicamente, dos limites impostos pelo direito internacional, e a órbita de ação da *força estatal*. O Estado, apesar de autorizado a instituir *qualquer* tributação, não poderia alcançar realidades econômicas ocorridas em outro ente, além de somente poder tributar os fatos sujeitos à sua jurisdição, como é o caso dos cidadãos, bens e negócios situados em seu território. *O limite para a tributação residiria no limite da soberania:*

¿Hay allí algún limite de contenido, al cual se somente la voluntad de imposición de um Ente, que se manifesta en la legislación? Si consideramos um “ente simple”, por ej. una ciudad-Estado, la cual puede ser concebida fuera de los lazos de la economía mundial y del derecho internacional, podemos responder negativamente a la cuestión. [...] Sin embargo, también aqui hay una limitación casi intuitiva: un Estado puede colocar em sus normas, em

7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 176.

8 TORRES, Ricardo Lobo. **As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação**. Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 2005. Organização de Heleno Taveira Tôrres. p. 309.

9 TORRES, Ricardo Lobo. **As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação**. Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 2005. Organização de Heleno Taveira Tôrres. p. 315.

base a su poder tributario, sólo aquellos hechos generadores que em su realización caen de algún modo dentro de la órbita de su efectiva *fuerza estatal*. Esta atribución puede certamente cumplirse em base a los más diversos criterios. Vienen a consideración, principalmente, la *ciudadania* del dueñedor del impuesto [...] la *residencia* de tales personas em el territorio del Estado impositor, la *situación* de una cosa [...] o sea dentro de la esfera del dominio territorial del sometido a la imposición, la introducción em el territorio nacional de tal cosa, la conclusión de un negocio jurídico que contituye un hecho generador de impuesto, etc¹⁰ (destaques do original).

O autor alemão, ao comentar a obrigação constitucional de as exigências tributárias estarem baseadas na lei, lembra da intrínseca interdependência entre a lei formal e a justiça material. Essa relação difícil e desafiadora deveria ser resolvida por meio da doutrina geral do Estado, o que fez com fundamento na obra “Teoria da Constituição” (*Verfassungslehre*) de Carl Schmitt¹¹, figura bastante controversa no âmbito da teoria do Estado, da constituição e da filosofia do direito.

Esses fatos apontam para uma noção de que o fundamento para a tributação – e não tributação, por meio da imunidade – residiria, sempre, no poder do Estado. Isto aconteceria através de uma atitude positivista, como identificada por Ricardo Lobo Torres, ou pela aceitação de um “poder total” originário do Estado, conforme doutrinas políticas fundamentadas em não positivistas como Schmitt.

Mas o estudo aprofundado das raízes do direito tributário contemporâneo não autoriza a tese de que as imunidades tributárias representam meras autolimitações. Legitimar as imunidades, *exclusivamente*, a partir de um poder fundante da constituição, ou da necessidade de se preservar valores relevantes, são insuficientes.

Vivemos em um Estado fiscal, um outro nome para o estado burguês. Este modelo exige, para sua adequada compreensão, o conhecimento dos pressupostos da tributação em uma economia de mercado.

No Estado fiscal, a burguesia, como classe dominante, assume o controle sobre os meios de produção e o domínio econômico. A retração do Estado dessas esferas, com a consequente ocupação dos agentes econômicos privados,

10 HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Traducción de los Drs. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas. Ediciones Olejnik. 2023. p. 43.

11 HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Traducción de los Drs. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas. Ediciones Olejnik. 2023. p. 61.