WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS

Reforma tributária: análise dos **vetos do Poder Executivo** e **próximos passos**

WILLIAM FREIRE
ADVOGADOS ASSOCIADOS

A **Lei Complementar nº 214/2025** representa um marco na reforma tributária brasileira, ao instituir o **IVA-Dual (IBS/CBS)** e o **Imposto Seletivo**, este último ainda sujeito à regulamentação específica para definição de alíquotas. A implementação desta **nova legislação trará desafios e oportunidades significativas** para empresas e contribuintes, exigindo uma **análise criteriosa dos dispositivos aprovados** e, principalmente, dos **vetos realizados pelo Poder Executivo** ao Projeto de Lei Complementar nº 68/2024.

Neste documento, **apresentamos uma análise técnica e detalhada dos vetos aplicados**, abordando seus fundamentos, implicações práticas e possíveis desdobramentos. A estrutura segue a ordem de apresentação dos vetos, proporcionando uma visão clara e objetiva das mudanças e ajustes necessários para adaptação ao novo cenário tributário.

A **reforma tributária demandará ações estratégicas e ajustes operacionais** para garantir conformidade e eficiência. Nossa **Equipe de Direito Tributário** está pronta para auxiliar sua organização em todas as etapas desse processo, desde a **avaliação de impactos** até a **implementação de estratégias para otimização tributária**.

Acesse as seções de "Transição e Próximos Passos" e "Como Podemos Ajudar?" para entender melhor o cronograma de mudanças e as soluções que podemos oferecer.

Paulo Honório
Sócio
paulo@wfaa.com.br

Rodrigo Pires
Coordenador
rodrigo.pires@wfaa.com.br

Bruno Feitosa
Coordenador
bruno.feitosa@wfaa.com.br

Janeiro de 2025

ÍNDICE

VETOS 1 A 21 6

1 a 5 - **Fundos** 6

6 - **Responsabilidade solidária do adquirente** 9

7 - **Encerramento do diferimento em operações com produtor rural não contribuinte de IBS e CBS** 10

8 - **Alíquota zero na importação de serviços financeiros** 12

9 - **Operações com imóveis** 13

10 e 11 - **Domicílio Tributário Eletrônico - DTE** 15

12 - **Desoneração de exportações minerais do Imposto Seletivo** 16

13 - **Multa calculada sobre o valor do IS incidente sobre tabaco** 20

14 e 15 - **Crédito presumido de IBS em importação para revenda na ZFM e ALC** 22

16 - **Crédito presumido de CBS para produtos com alíquota zero de IPI, produzidos na ZFM** 23

17 - **Revisão de regimes diferenciados, especiais e específicos** 25

18 e 19 - **Recriação da ESAF** 27

20 - **Substituição tributária no Simples Nacional** 29

21 - **Serviços ligados à soberania e à segurança nacional** 30

TRANSIÇÃO E PRÓXIMOS PASSOS 31

COMO PODEMOS AJUDAR? 33

Vetos 1 a 5

Fundos

Na versão do PLP 68 aprovada pelo Congresso, os fundos de investimento em geral não seriam tributados, uma vez que o artigo 26 não os considerava "contribuintes". No entanto, havia exceções que, na prática, abrangiam: (i) FIDCs que operassem com antecipação de recebíveis; e (ii) FIIs e FIAGROs que realizassem operações imobiliárias. Essas exceções deixariam de ser aplicáveis caso: (i) o FIDC fosse classificado como entidade de investimento; ou (ii) o FII ou FIAGRO cumprisse os requisitos para isenção de seus cotistas e não estivesse sujeito à tributação como pessoa jurídica.

Os vetos se dirigem justamente à exclusão dos fundos como contribuintes:

Incisos V e X do caput do art. 26 do Projeto de Lei Complementar

"V - fundos de investimento, observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;"

"X - fundos patrimoniais instituídos nos termos da Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019."

Inciso III do § 1º do art. 26 do Projeto de Lei Complementar

"III - os fundos de investimento que realizem operações com bens imóveis, observado o disposto no § 6º deste artigo;"

§ 5º e § 6º do art. 26 do Projeto de Lei Complementar

"§ 5º Os Fundos de Investimento Imobiliário (FII) e os Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas do Agronegócio (Fiagro) de que trata a Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993, que realizem operações com bens imóveis são contribuintes do IBS e da CBS no regime regular caso:

I - não obedeçam às regras previstas para a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos pelos cotistas, constantes do inciso III do **caput** *e dos §§ 1º a 4º do art. 3º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; ou*

II - estejam sujeitos à tributação aplicável às pessoas jurídicas, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999."

"§ 6º Não são contribuintes do IBS e da CBS no regime regular os FII e os Fiagro cujas cotas sejam detidas, em mais de 95% (noventa e cinco por cento), por:

I - FII ou Fiagro que não seja contribuinte do IBS e da CBS;

II - fundo de investimento constituído e destinado, exclusivamente, para acolher recursos de planos de benefícios de previdência complementar e de planos de seguros de pessoas, regulados e fiscalizados pelos órgãos governamentais competentes; e

III - entidades de previdência e fundos de pensão no País, regulados e fiscalizados pelos órgãos governamentais competentes."

§ 8º do art. 26 do Projeto de Lei Complementar

"§ 8º Caso, após a data da publicação desta Lei Complementar, venha a ser permitida, conforme regulamentação a ser expedida pelos órgãos governamentais que compõem o Sistema Financeiro Nacional, a realização de novas operações com bens ou com serviços sujeitas à incidência do IBS e da CBS por fundo de investimento, esse fundo será considerado contribuinte no regime regular."

§ 4º do art. 183 do Projeto de Lei Complementar

"§ 4º Não estão sujeitos ao regime especial aplicável aos serviços financeiros as organizações gestoras de fundos patrimoniais constituídas nos termos da Lei nº 13.800, de 4 de janeiro de 2019, cujas receitas, previstas no art. 13 da referida Lei, não sofrem a incidência do IBS e da CBS."

Razões de veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, não há autorização constitucional para que os fundos de investimentos e os fundos patrimoniais não sejam considerados contribuintes do Imposto sobre Bens e Serviços — IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS. Ao concederem benefícios financeiros ou fiscais em hipóteses não previstas na Constituição, os dispositivos incorrem em violação aos art. 156-A, §1º, X, combinado com o art. 195, § 16, da Constituição.

*Em face, assim, dos vícios de inconstitucionalidade existentes nos incisos V e X do **caput**, no inciso III do § 1º, e nos § 5º e § 6º todos do art. 26, o § 8º do art. 26 e o § 4º do art. 183 devem ser vetados por arrastamento."*

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Fundos não são pessoas jurídicas, mas sim condomínios de natureza especial, de acordo com o artigo 1.368-C do Código Civil. Ou seja, são entes despersonalizados. Daí que, como regra, não possam praticar operações com bens e serviços que deflagrem fato gerador de IBS e CBS. Apesar disso, a Constituição ou a lei podem equiparar, mediante ficção jurídica, fundos a pessoas jurídicas – assim como faz legislação tributária federal, para exemplificar o ponto, em relação à Sociedade em Conta de Participação (SCP). Mas, sem a regra expressa de equiparação, os fundos não podem ser tratados como contribuintes.

No caso de IBS e CBS, o §2º do art. 3º da LC 214/2025 afirma que "Incluem-se no conceito de fornecedor de que trata o inciso III do *caput* deste artigo ***as entidades sem personalidade jurídica, incluindo*** sociedade em comum, sociedade em conta de participação, consórcio, condomínio e fundo de investimento." Ou seja, a equiparação foi feita de forma ampla, imputando a qualquer ente despersonalizado, que realizar operações de fornecimento de bens e serviços, a condição de fornecedor, para fins de IBS e CBS. Fornecedor, por sua vez, é contribuinte, na forma do inciso I do art. 21 da mesma lei complementar, desde que realize operações no desenvolvimento de "atividade econômica"; de modo habitual ou em volume "que caracterize atividade econômica"; ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.

Pode haver questionamento quanto aos fundos de investimento e fundos patrimoniais realizarem ou não "atividade econômica", na forma do inciso I do art. 21 da LC 214/2025, que é requisito para que sejam qualificados como contribuintes. Afinal, nos termos do art. 4º da Resolução CVM 175, o fundo de investimento é uma ***comunhão de recursos***, constituído sob a forma de condomínio de natureza especial, destinado à aplicação em ativos financeiros, bens e direitos, de acordo com a regra específica aplicável à categoria do fundo. Por si mesmo, uma "comunhão

de recursos" não implica a realização de nenhuma atividade econômica. Além disso, especificamente quanto ao FIAGRO, o art. 187, I, da Constituição autoriza expressamente a concessão de incentivos fiscais ao agronegócio.

Ressalvadas as possibilidades de discussão judicial, os vetos analisados retornam esses fundos à regra geral de tributação de IBS e CBS.

Veto 6

Responsabilidade solidária do adquirente

O art. 36 da LC 214/2025 autoriza que o adquirente de bens ou de serviços, que seja contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular, pague os referidos tributos caso a transação não esteja sujeita ao ***split payment***. É uma forma de garantir ao adquirente segurança quanto à apropriação de créditos, que foram vinculados ao pagamento (ou extinção dos débitos), na forma do art. 47 da mesma lei complementar.

A versão do PLP 68 aprovada pelo Congresso determinava que, exercida essa opção pelo adquirente, ele seria "***solidariamente responsável*** pelo valor do IBS e da CBS incidentes sobre a operação".

O veto revoga a responsabilidade do adquirente:

> ***§ 2º do art. 36 do Projeto de Lei Complementar***
>
> *"§ 2º Na hipótese de que trata o* caput *deste artigo, o adquirente será solidariamente responsável pelo valor do IBS e da CBS incidentes sobre a operação."*
>
> ***Razões do veto***
>
> *"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público ao gerar insegurança jurídica sobre a responsabilidade tributária e desestimular o mecanismo de recolhimento do Imposto sobre Bens e Serviços — IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS pelo adquirente nas hipóteses em que não esteja disponível o* split payment*."*

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Era irrazoável que, mesmo exercendo a opção pelo recolhimento de IBS e CBS que seriam devidos pelo fornecedor, o adquirente fosse responsável solidário. Isso porque nesse caso, obviamente, há ***certeza*** sobre o pagamento. Trata-se de regra que garante o recolhimento dos tributos aos cofres públicos e que deve ser incentivada, em vez de desestimulada com a assunção de responsabilidade solidária.

Em um paralelo com a responsabilidade solidária do tomador de serviços de obra de empreitada global pelas contribuições previdenciárias, o art. 220 do Decreto nº 3.048/1999 c/c a Lei nº 8.212/1991 disciplina, como regra geral, que o proprietário da obra será solidariamente responsável pelas obrigações do construtor e da subempreiteira com a seguridade social. O § 3º do mesmo dispositivo determina que ***a responsabilidade solidária será afastada*** caso a empresa ***exerça a faculdade de efetuar a retenção***.

Agora essa mesma lógica estará presente em IBS e CBS. Se o adquirente optar por recolher IBS e CBS, não será solidariamente responsável com o fornecedor.

Veto 7

Encerramento do diferimento em operações com produtor rural não contribuinte de IBS e CBS

O art. 138 da LC 214/2025 estabelece diferimento de IBS e CBS em 4 situações envolvendo operações com insumos agropecuários e aquícolas: (1) operação entre contribuintes sujeito ao regime regular do IBS e da CBS; (2) fornecimento de contribuinte para produtor rural não contribuinte do IBS e da CBS e que utilize os insumos na produção de bem vendido para adquirentes que têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 da mesma lei complementar; (3) importação realizada por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS; e (4) importação realizada por não contribuinte nas mesmas condições do item (2).

Caso ocorra o encerramento do diferimento nas hipóteses de operações envolvendo produtor rural não contribuinte, o §9º do art. 138 estabelecia duas possíveis consequências: (1) a redução do valor dos créditos presumidos de IBS e de CBS estabelecidos pelo art. 168; ou (2) o recolhimento dos tributos, na forma de um ajuste anual pelo produtor rural não contribuinte, sobre a parcela de sua produção vendida para adquirentes que não têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 da lei complementar, hipótese em que não se aplicarão quaisquer acréscimos legais até o prazo de vencimento do ajuste.

Com os vetos, afasta-se a possibilidade de o produtor rural não contribuinte ter que pagar IBS e CBS no encerramento do diferimento, resolvendo-se a questão tão somente pela redução do valor dos créditos presumidos:

§ 4º do art. 138 do Projeto de Lei Complementar

"§ 4º O regulamento disciplinará a forma de ajuste anual pelo produtor rural não contribuinte do IBS e da CBS diferidos na forma dos §§ 2º e 3º em relação à parcela de sua produção vendida para adquirentes que não têm direito à apropriação dos créditos presumidos estabelecidos pelo art. 168 desta Lei Complementar, hipótese em que não se aplicarão quaisquer acréscimos legais até o prazo de vencimento do ajuste."

Inciso II do § 9º do art. 138 do Projeto de Lei Complementar

"II - o recolhimento em razão do ajuste de que trata o § 4º deste artigo."

Razões dos vetos

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público ao conferir tratamento tributário desigual no diferimento de aquisição de insumos entre produtores rurais contribuintes e não contribuintes, o que prejudicaria o desenvolvimento da agricultura familiar, majoritariamente enquadrada na modalidade não contribuinte."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

O veto é razoável, sendo ilógico exigir pagamento de IBS e CBS por não contribuintes dos tributos em hipótese de encerramento do diferimento. A neutralidade tributária se materializa, no caso, com a anulação dos respectivos créditos presumidos dos adquirentes.

Veto 8

Alíquota zero na importação de serviços financeiros

O inciso III do § 1º do art. 231 do PLP 68 aprovado pelo Congresso Nacional, agora vetado, estabelecia alíquota de 0%, de IBS e CBS, na importação de serviços financeiros por empresas que prestam alguns serviços financeiros, com direito de dedução dessas despesas da base de cálculo do IBS e da CBS:

Inciso III do § 1º do art. 231 do Projeto de Lei Complementar

"III - nas hipóteses em que o importador dos serviços financeiros seja contribuinte que realize as operações de que tratam os incisos I a V do **caput** *do art. 182, será aplicada alíquota zero na importação, sem prejuízo da manutenção do direito de dedução dessas despesas da base de cálculo do IBS e da CBS, segundo o disposto no art. 192 desta Lei Complementar."*

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, ao conceder benefício fiscal para instituições financeiras na importação de serviços financeiros, o dispositivo viola o inciso X do § 1º do art. 156-A e o § 16 do art. 195 da Constituição."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Com o veto, os serviços financeiros contratados no mercado interno e no exterior passam a ser tributados de forma equivalente, evitando vantagens para os serviços importados e promovendo maior equilíbrio tributário. Isso porque a contratação de serviços financeiros no mercado interno está sujeita à tributação de IBS e CBS, sendo assegurado o direito ao crédito, desde que as despesas não sejam excluídas da base de cálculo.

No caso de importação de serviços financeiros por empresas não pertencentes ao setor financeiro, a norma determina a aplicação de alíquota zero, mas sem conferir direito à apropriação de créditos de IBS e CBS.

Veto 9

Operações com imóveis

Operações com bens imóveis configuram fato gerador de IBS e CBS, havendo regime específico para elas, com redução de alíquotas em 50% ou em 70% para as operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis, dentre outras alterações em relação ao regime geral.

As operações abrangidas pelo regime específico são a alienação, inclusive decorrente de incorporação imobiliária e de parcelamento de solo; cessão e ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais; locação, cessão onerosa e arrendamento; serviços de administração e intermediação; e serviços de construção civil.

O §1º do art. 252 do PLP 68, na versão aprovada pelo Congresso Nacional, estabeleceu equiparações às situações acima, elegendo três hipóteses: (1) a servidão, a cessão de uso ou de espaço; (2) a permissão de uso, o direito de passagem; e (3) demais casos em que se permita a utilização de espaço físico, quando forem realizados a título oneroso.

O veto se deu justamente em relação ao item (3) acima indicado:

Inciso III do § 1º do art. 252 do Projeto de Lei Complementar

"III - demais casos em que se permita a utilização de espaço físico, quando forem realizados a título oneroso."

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público ao gerar insegurança jurídica e permitir que operações não equiparáveis a aluguel de bens imóveis sejam alcançadas pela alíquota reduzida prevista no regime tributário específico para essa atividade."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Havia sobreposição de situações na redação dos itens (2) e (3) do §1º do art. 252 do PLP 68, na versão aprovada pelo Congresso Nacional. O item (2), não vetado, abarca qualquer hipótese de "permissão de uso". O item (3), vetado, indicava "demais casos em que se permita a utilização de espaço físico", a título oneroso. Não vemos diferenças entre as duas hipóteses. Isso significa que, em termos práticos gerais, o veto não concretiza o seu objetivo de reduzir as situações alcançadas pela alíquota reduzida de IBS e CBS.

Porém, caso se entenda que há situações que tenham sido excluídas do regime específico para operações com imóveis, em teoria, elas retornam à regra geral de incidência, sem redução de alíquotas, por se tratar de operações com bens ou direitos em caráter oneroso.

De toda forma, algumas situações gerarão dúvidas sobre o enquadramento no regime específico para operações com imóveis. Por exemplo, qual a extensão semântica do termo "servidão" na lei complementar? Ela abarca apenas as hipóteses de servidão civil ou também as servidões administrativas e minerária? O mais adequado seria que todas as servidões fossem inclusas no regime específico, já que a ideia do §1º do art. 252 da LC 214/2025 é equiparar situações àquelas abarcadas pelas hipóteses dos incisos do mesmo artigo. Nesse caso, como o inciso II do art. 252 trata apenas de direitos reais, no que se inclui as servidões civis por força do artigo 1.225 do Código Civil, as servidões que não sejam direitos reais – em razão do rol exaustivo do Código Civil –, é que são objeto da regra de equiparação do §1º do art. 252 da LC 214/2025.

Além disso, certas operações com bens imóveis não constituem atos de consumo, e sim de investimento, razão pela qual devem ser abarcadas por não incidência típica de IBS e CBS.

A lógica presente no art. 6º da LC, ao arrolar hipóteses de "não incidência" de IBS e CBS – ou seja, situações fora da competência outorgada pela Constituição –, é delimitar, por exclusão exemplificativa, operações que não se amoldam a relações de consumo, tal como a relação de investimento. Daí que baixa, liquidação e transmissão e alienação de participação societária, bem como transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão, incorporação, integralização e devolução de capital não sejam tributáveis por IBS e CBS. São relações de investimento.

O mesmo deve ocorrer quando a operação envolvendo bem imóvel denotar uma relação de investimento, e não um ato de consumo. É justamente o caso da maior parte das servidões administrativas e minerária, sem as quais o investidor não acessa a área destinada ao alvo do seu investimento. Por exemplo: de nada vale a aquisição de participação societária em um projeto de mineração ou energia (desonerada de IBS e CBS, por ser investimento), sem que se possa ter acesso físico ao local da jazida ou ao local onde se pretenda passar cabos de alta tensão para transmissão ou distribuição da energia (acesso, a *priori*, onerado por IBS e CBS, em regime específico com redução de alíquotas).

Vetos 10 e 11

Domicílio Tributário Eletrônico - DTE

Conforme o §5º do art. 59 da LC 214/2024, o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), previsto no art. 332 da lei complementar, será unificado e obrigatório para todas as entidades e demais pessoas jurídicas sujeitas à inscrição no CNPJ. A finalidade do DTE será constituir um ambiente eletrônico para acompanhamento processual e recepção de intimação de atos processuais relativos a IBS, CBS e IS.

O §2º do art. 332 do PLP 68, na versão aprovada pelo Congresso Nacional, autorizava o uso de intimação postal ou por meio de edital, em certas circunstâncias. Refletindo essa autorização, o art. 334 do PLP incluía outras modalidades de intimação, além do DTE. Esses dispositivos foram vetados, de tal forma que o DTE será a única via possível para intimações:

§ 2º do art. 332 do Projeto de Lei Complementar

"§ 2º Na impossibilidade de ser utilizado o DTE ou na hipótese de o sujeito passivo não efetuar a consulta no prazo de 10 (dez dias) contados da data registrada no comprovante de entrega no DTE do sujeito passivo, a intimação será feita, sucessivamente:

I - por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo, ainda que o recebedor não seja o representante legal do destinatário; II - por meio de edital, quando infrutífera a tentativa de intimação pelo meio previsto no inciso I deste parágrafo."

Art. 334 do Projeto de Lei Complementar

"Art. 334. Considera-se feita a intimação:

I - por meio eletrônico, na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no DTE; II - pessoal, na data da ciência do intimado ou da declaração de recusa lavrada pelo servidor responsável pela intimação; III - por via postal, na data de recebimento registrada no comprovante de entrega; IV - por edital, 10 (dez) dias depois de sua publicação.

Parágrafo único. Na falta da data registrada no comprovante de entrega, considera-se o recebimento na data disponibilizada na internet pela empresa responsável pela postagem."

Razões dos vetos

"Em que pese a boa intenção do legislador, os dispositivos contrariam o interesse público ao preverem a aplicação de métodos de comunicação entre os contribuintes e as administrações tributárias que são mais demorados, menos eficazes e mais custosos do que o instituto do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Por mais que a digitalização seja uma realidade para a maior parte dos contribuintes de IBS, CBS e IS, certas operações que serão fato gerador desses tributos serão praticadas por pessoas que não possuem histórico de uso de sistemas digitais de intimações. É certo que isso poderá gerar riscos à concretização da ampla defesa e do contraditório.

Veto 12

Desoneração de exportações minerais do Imposto Seletivo

O IS, em razão da Constituição, não incide sobre exportações. A versão do PLP 68 aprovada pelo Congresso Nacional, refletindo a imunidade constitucional, elencava no inciso I do art. 413 a não incidência do IS sobre exportações, ao lado das imunidades sobre operações com energia elétrica e com telecomunicações e operações com bens e serviços cujas alíquotas de IBS e CBS sejam reduzidas.

O Poder Executivo optou por vetar o inciso I do art. 413, entendendo que ele seria aplicável também a bens minerais extraídos, em suposto descompasso com o §6º do art. 153 da Constituição, que determina a incidência do IS sobre bens minerais na extração, "independentemente de sua destinação":

> ***Inciso I do caput do art. 413 do Projeto de Lei Complementar***
>
> *"I - as exportações para o exterior de bens e serviços de que trata o art. 409 desta Lei Complementar;"*
>
> ***Razões do veto***
>
> *"Em que pese a boa intenção do legislador, ao instituir cláusula geral de não incidência do imposto seletivo na exportação, o dispositivo viola o inciso VII do § 6º do artigo 153 da Constituição, que determina a incidência tributária sobre bens minerais na extração, independentemente de sua destinação.*
>
> *Registre-se, por oportuno, que a imunidade para exportações para as outras hipóteses do imposto seletivo está garantida pela aplicação direta do regramento constitucional."*

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Se a intenção do Poder Executivo, ao vetar o inciso I do art. 413, era determinar que o IS incidisse sobre as exportações minerais, trata-se de veto inútil, por duas razões:

1. Economicamente, a versão do PLP 68 aprovada pelo Congresso Nacional já onerava as exportações minerais, porque o IS incidirá antes, na extração, mesmo que o produto extraído seja exportado;

2. O veto não muda o critério temporal da hipótese de incidência do IS sobre bens minerais, que continua sendo a extração, e não a exportação, tampouco muda a base de cálculo, que é o valor de referência do produto mineral bruto extraído.

O PLP 68, na versão aprovada pelo Congresso Nacional, determina a incidência do IS sobre bens minerais no momento da extração. Esse ponto está inteiramente presente na LC 214/2025 e não foi alterado por qualquer veto. As exportações desses produtos serão economicamente oneradas pelo IS incidente no momento da extração, por mais que não sofram uma nova incidência no ato em si da exportação. O que houve na aprovação do PLP 68, conforme se passa a expor, foi

tão somente uma alteração da base de cálculo em relação à versão originalmente aprovada pela Câmara. A versão final determinou que o valor de mercado do produto extraído é a base de cálculo, ao passo que a Câmara, anteriormente, determinava que a base seria o valor de mercado do produto mineral exportado, do produto mineral consumido ou do produto mineral transferido em operação não onerosa.

Essa dinâmica normativa do IS, na versão aprovada pelo PLP 68, não era de forma alguma afetada pelo inciso I do art. 413, vetado pelo Poder Executivo. Aliás, o inciso I do art. 413 era norma de caráter expletivo, por tão somente reproduzir mandamento constitucional plenamente eficaz (imunidade). Seu veto, portanto, não altera o sistema jurídico.

Vejamos esses pontos de forma mais detalhada.

O Senado reformou a versão do PLP 68 que havia sido aprovada inicialmente pela Câmara no que se refere ao IS sobre bens minerais. Na versão da Câmara, os momentos de ocorrência do fato gerador do IS e respectivas bases de cálculo eram: (1) a primeira comercialização do bem, para a qual a base de cálculo é o valor de venda; (2) a arrematação em hasta pública, onde a base de cálculo é o valor de arremate; (3) a transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido, tendo por base de cálculo o valor de referência do bem, estipulado com base em parâmetros de mercado, uma vez que não há um valor de transação direta; (4) a incorporação do bem ao ativo imobilizado, cuja base de cálculo era o valor contábil de incorporação; (5) a exportação de bem mineral extraído ou produzido, tendo por base o valor de referência do produto exportado; ou (6) o consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante, sendo a base o valor de referência do produto consumido.

Nenhum desses critérios se amoldava à regra de competência no que tange aos bens minerais. A Constituição restringiu os critérios temporais: a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Arrematar, exportar, transferir, incorporar ao ativo e consumir (transformação industrial) não são temporalidades admitidas pelo texto constitucional. A consequência desse equívoco era a eleição de bases de cálculo igualmente equivocadas, que não mensuravam, no caso dos bens minerais, a única grandeza possível a ser tributada pelo IS: o valor do bem mineral bruto, no momento da extração – quando ocorre o fato gerador.

Diante dessa constatação, o Senado corrigiu o problema criado pela Câmara. A correção prevaleceu na versão final do PLP 68 e na LC 214/2025.

O art. 412 da LC 214/2025 determina que "considera-se ocorrido o fato gerador do Imposto Seletivo" em oito diferentes momentos, sendo um deles o "momento da

extração mineral" (inciso V). Nenhum dos momentos eleitos para a ocorrência do fato gerador corresponde à exportação.

Já o art. 414 da LC 214/2025 estabelece as diferentes bases de cálculo para o IS, que variam conforme o critério temporal estabelecido no art. 412. Importa notar, de acordo com a alínea "b" do inciso III do art. 414, que a base de cálculo do IS será "o valor de referência na extração de bem mineral".

Ou seja, no caso dos bens minerais, o fato gerador ocorre no momento da extração e a sua base de cálculo será o valor de referência do bem mineral extraído (bruto, portanto). De acordo com o §2º do art. 414 da lei complementar, ato do chefe do Poder Executivo da União definirá a metodologia para o cálculo do valor de referência, com base, entre outros, em cotações, índices ou preços vigentes na data do fato gerador, em bolsas de mercadorias e futuros, em agências de pesquisa ou em agências governamentais.

Fica claro que a LC 214/2025 determina que o fato gerador ocorre na extração, em relação aos bens minerais. Não existe hipótese de incidência do IS no momento das exportações, como previa a versão originalmente aprovada pela Câmara, cujo efeito era a adoção do valor de referência do produto mineral exportado como base.

O veto ao inciso I do art. 413 do PLP 68, portanto, é inútil: ele não altera os arts. 412 e 414, que determinam claramente a incidência do IS na extração, ao valor de referência do produto mineral extraído. E esses mesmos dispositivos não desoneravam o IS na hipótese de o produto extraído, que sofre a incidência, ser posteriormente exportado.

O veto se volta contra um falso problema e não muda o cenário normativo aprovado pelo Congresso Nacional em relação aos bens minerais.

Dito isso, é certo que haverá contencioso em relação aos bens minerais exportados. E isso não se deve ao veto do Poder Executivo, e sim aos arts. 412 e 414 da LC 214/2025, que não excluem da incidência do IS os bens minerais exportados.

O art. 153, VIII, §6º da Constituição dispõe que, quando cobrado no momento da extração, o IS terá alíquota máxima de 1% sobre o valor de mercado do produto e incidirá a despeito de qual seja a destinação do bem extraído.

Portanto, a questão que se coloca é saber o que significa a autorização de incidência a despeito da destinação do bem extraído, uma vez que o §6º, inciso I, do art. 153 determina, como regra geral, a não incidência do IS sobre exportações.

Não é possível interpretar a expressão "independentemente da destinação" como uma exceção à regra geral de não incidência do IS sobre exportações. Essa expressão deve ser lida à luz do art. 152 da Constituição, que veda se estabelecer

diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Em termos práticos, o conteúdo normativo dessa norma implica que o IS não poderá ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da origem ou do destino de produtos em território nacional.

Para que fosse possível interpretar essa norma como uma exceção à regra geral de não incidência do IS sobre exportações, o texto deveria ser muito mais claro e explícito quanto à cobrança do imposto nesses casos. Como não foi essa a opção adotada pela Constituição, deve-se preferir a interpretação que mais intensamente concretize a norma antidiscriminação prevista no art. 152, deixando clara sua aplicabilidade ao IS. Daí que, se o produto extraído for destinado à exportação, estará sujeito à imunidade do IS, na forma do §6º, inciso I, do art. 153.

O fato de o imposto incidir no momento da extração – e não propriamente na exportação – não é razão para se afastar a imunidade. É que a interpretação das imunidades constitucionais deve ser ampla e generosa, conferindo-lhe máxima eficácia. Dessa forma, admitir a incidência do IS sobre a extração de um produto que é exportado, implica, em termos práticos, onerar fiscalmente a exportação, em afronta à diretriz constitucional. Dito de outra forma, não haveria diferença entre eleger o critério temporal exportação ou extração como fato gerador, sob o enfoque dessa regra de imunidade. Em ambos os casos, a exportação do produto seria onerada se houvesse a incidência e é por esse motivo que a imunidade se aplica também à extração de produto exportado.

Veto 13

Multa calculada sobre o valor do IS incidente sobre tabaco

O IS incidirá sobre os produtos fumígeos listados nas NCM 2401, 2402, 2403 e 2404, conforme Anexo XVII da LC 214/2025. As referidas posições refletem os seguintes produtos: (1) tabaco não manufaturado, inclusive não destalado, total ou parcialmente destalado, vide tabaco em folhas, sem secar, secas, dentre outras possibilidades – NCM 2401; (2) charutos, cigarrilhas e cigarros, de tabaco ou dos seus sucedâneos – NCM 2402; (3) outros produtos de tabaco e seus sucedâneos, manufaturados, vide tabaco para fumar e tabaco para narguilé – NCM 2403; e (4) produtos que contenham tabaco, tabaco reconstituído, nicotina ou sucedâneos do tabaco ou da nicotina, destinados à inalação sem combustão – NCM 2404.

Apesar de inserido no capítulo sobre o IS, o art. 429 da LC 214/2025 introduziu normas regulatórias (não tributárias) sobre a atividade econômica de produção de fumígeos. O *caput* desse dispositivo determina que, ressalvado o caso de exportação, o tabaco em folhas tratadas, total ou parcialmente destaladas, aparadas ou não, mesmo cortadas em forma regular ou picadas, somente será vendido ou remetido a empresa industrializadora de charutos, cigarros, cigarrilhas ou de fumo desfiado, picado, migado ou em pó, em rolo ou em corda. O seu §1º admite a comercialização dos produtos de que trata o *caput* entre estabelecimentos que exerçam a atividade de beneficiamento e acondicionamento por enfardamento. O §3º determina que os bens encontrados em transporte, depósito ou exposição a venda em desacordo à determinação do *caput* estão sujeitos à pena de perdimento.

O §4º do art. 429, por sua vez, afirmava que a venda, remessa ou comercialização dos bens em desacordo com a determinação do *caput* e do § 1º do mesmo artigo sujeitaria o infrator à multa em montante equivalente ao valor do IS devido na operação. O veto se deu justamente em relação ao §4º. Confira-se:

§ 4º do art. 429 do Projeto de Lei Complementar

"§ 4º A venda, remessa ou comercialização dos bens em desacordo com a determinação do caput *e do § 1º deste artigo sujeita o infrator à multa em montante equivalente ao valor do imposto devido na operação."*

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público uma vez que não há incidência de imposto seletivo sobre operações com tabaco em folhas. A manutenção do dispositivo geraria insegurança jurídica ao prever multa equivalente ao valor de um imposto que não seria cobrado na operação."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Todo o art. 429 deveria ter sido vetado, por introduzir normas não tributárias em um diploma que trata da reforma tributária. O controle do destino da produção de fumígeos, por mais que pudesse ser exercido pelo Congresso Nacional, não deveria ocupar o texto de um diploma legal da reforma tributária. Ainda que em contexto fático diverso, a ADI nº 5.127 consolidou o entendimento do STF no sentido de que há afronta ao "princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, caput, parágrafo único, 2º, caput, 5º, caput, e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo" [...] "de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida" (os chamados jabutis).

Com essa ressalva, parece equivocado o fundamento do veto. Diferentemente do afirmado, o IS poderá incidir sobre todos os produtos das NCM 2401, 2402, 2403 e 2404, no que se incluem operações com tabaco em folhas.

É certo que poderá haver discussão quanto aos critérios temporais eleitos pelo art. 412 da LC 214/2025 para a incidência do IS em relação a produtos fabricados no país, como os fumígeos. A Constituição autoriza como momentos de incidência, nesse caso, a produção ou a comercialização. A produção não foi escolhida como fato gerador pela lei complementar, mas a comercialização foi, sob a expressão de "primeiro fornecimento a qualquer título do bem". Ocorre que a transferência não onerosa do bem, listada como critério temporal, não encontra respaldo constitucional.

Vetos 14 e 15

Crédito presumido de IBS em importação para revenda na ZFM e ALC

O art. 444 da LC 214/2025 concede crédito presumido de IBS relativo à importação de bem material para revenda presencial na Zona Franca de Manaus, correspondente a 50% da alíquota do tributo, aplicável na importação. O §3º do mesmo dispositivo garante ao importador a apropriação e a utilização dos créditos integrais de IBS pelo valor dos tributos incidente na importação. O §4º, por sua vez, determina que o importador deverá recolher IBS relativo ao valor do crédito presumido, com os acréscimos legais cabíveis, caso não seja comprovado o ingresso do bem no estabelecimento de destino na Zona Franca de Manaus nos prazos estabelecidos em regulamento ou, ainda, se o bem for revendido ou transferido para fora da Zona Franca de Manaus.

A mesma disposição existe para as Áreas de Livre Comércio, na forma do art. 462 da LC 214/2025.

O §5º dos arts. 444 e 462, que resguardavam a apropriação dos créditos regulares na hipótese de anulação do crédito presumido, foi vetado:

> ***§ 5º do art. 444 do Projeto de Lei Complementar***
>
> *"§ 5º No caso do § 4º, será permitida a apropriação de crédito do IBS, exceto em relação aos acréscimos legais, observadas as regras previstas nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar."*
>
> ***§ 5º do art. 462 do Projeto de Lei Complementar***
>
> *"§ 5º No caso do § 4º, será permitida a apropriação de crédito do IBS, exceto em relação aos acréscimos legais, observadas as regras previstas nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar."*
>
> ***Razões dos vetos***
>
> *"Em que pese a boa intenção do legislador, os dispositivos contrariam o interesse público, uma vez que permitiriam interpretação equivocada de que seria possível a dupla apropriação de créditos do Imposto sobre Bens e Serviços — IBS no caso de recolhimento do crédito presumido pelo importador da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livres de Comércio, o que geraria insegurança jurídica."*

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Trata-se de excesso de zelo do Poder Executivo, uma vez que as disposições combinadas deixavam claro que não se tratava de dupla apropriação de créditos, e sim de manutenção dos créditos regulares na hipótese de anulação do crédito presumido.

De todo modo, o veto não traz prejuízo ao sentido do texto legal.

Veto 16

Crédito presumido de CBS para produtos com alíquota zero de IPI, produzidos na ZFM

O art. 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), inserido pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que aprovou a reforma tributária a nível constitucional, determina a manutenção do diferencial competitivo da ZFM. De acordo com o dispositivo, as leis instituidoras de IBS e CBS *"estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à ZFM e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos".*

Em razão disso, a LC 214/2025 contém diversos dispositivos com o objetivo de assegurar à ZFM o seu diferencial competitivo, *"nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos"*:

Suspensão e Isenção de Tributos na Importação (Art. 443)

Suspensão do IBS e da CBS na importação de bens para utilização em processos produtivos da ZFM, com conversão em isenção após certos critérios, como depreciação ou consumo em produção.

Caso os bens importados sejam retirados da ZFM antes da conversão em isenção, há exigência de recolhimento dos tributos suspensos.

Créditos Presumidos para Importação e Operações Internas (Art. 444, 445, e 447)

Concessão de créditos presumidos de IBS para importação de bens destinados à revenda presencial na ZFM.

Redução a zero das alíquotas de IBS e CBS para operações que destinem bens nacionais à ZFM, com exigências específicas de comprovação de entrada e utilização.

Incentivos à Industrialização e Circulação Interna (Art. 448 e 449)

Redução a zero das alíquotas de IBS e CBS em operações entre indústrias incentivadas na ZFM.

Créditos presumidos para aquisição de bens intermediários utilizados na produção dentro da ZFM.

Benefícios para Produção Local e Exportação (Art. 450, 454 e 455)

Créditos presumidos de IBS e CBS para bens produzidos e destinados ao mercado nacional ou exportados.

Redução a zero das alíquotas de IPI para produtos fabricados na ZFM, sujeitos a critérios como alíquotas históricas e aprovação de projetos econômicos.

Considerando que o IPI não será cobrado fora da ZFM e será extinto em 2033, o atual regramento, que confere crédito presumido de IPI para produtos oriundos da ZFM, perde sentido econômico. Deve-se recordar que esse tratamento benéfico é aplicável mesmo aos produtos com isenção e alíquota zero de IPI, na forma do que decidiu o STF ao julgar em regime de repercussão geral o RE 592891, Relatora Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno.

Daí ser necessário conferir outro tratamento que mantenha o efeito econômico garantido pelo STF no referido julgamento.

Nesse sentido, o art. 454 da LC 214/2025 determina que, a partir de 1º de janeiro de 2027, as alíquotas do IPI serão reduzidas a zero para produtos que (1) estejam sujeitos a uma alíquota inferior a 6,5%, conforme a Tabela de Incidência do IPI (Tipi) vigente em 31 de dezembro de 2023; e (2) tenham sido industrializados na ZFM no ano de 2024 ou estejam vinculados a um projeto técnico-econômico aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) entre 1º de janeiro de 2022 e a data de publicação da lei.

Nesse caso, o §1º do art. 454 do PLP 68 aprovado pelo Congresso Nacional determinava que seriam beneficiados por crédito presumido de CBS de 6%: (1) os produtos com redução de alíquota na forma do ***caput*** do art. 454 e (2) os produtos que atendam aos mesmos critérios do ***caput,*** mas que já tenham alíquota zero em 31.12.2023. Esse item (2) foi vetado:

Inciso II do § 1º do art. 454 do Projeto de Lei Complementar

*"II - que obedeçam aos critérios previstos nos incisos I e II do **caput** e estejam sujeitos à alíquota zero de IPI prevista na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi vigente em 31 de dezembro de 2023."*

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, o disposto no inciso II do § 1º do art. 454 da proposição introduz uma nova hipótese de benefício aos produtos que já estavam com alíquota zero em 31 de dezembro de 2023. Isso significa que se trata de produtos cuja produção na Zona Franca de Manaus já não apresentava vantagem competitiva em relação ao restante do País. Assim, trata-se da concessão de um benefício adicional à Zona Franca de Manaus, o que contraria o mandamento constitucional de manutenção do diferencial competitivo estabelecido no artigo 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inserido pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

O veto é equivocado. Todos os produtos oriundos da ZFM e desonerados do IPI garantiam crédito presumido aos adquirentes, na forma da decisão do STF no RE 592891. Com o veto, os produtos cuja redução de alíquota de IPI ocorra a partir de 2027 terão crédito presumido de 6% e os demais, com alíquota zero já em 2023, terão crédito presumido de apenas 2%.

Esses produtos estão em situação equivalente (alíquota zero de IPI), a demandar o mesmo tratamento tributário, por força da isonomia. Daí que ambos devessem fazer ***jus*** ao mesmo crédito presumido de 6%.

Veto 17

Revisão de regimes diferenciados, especiais e específicos

Conforme art. 475 da LC 214/2025, o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS realizarão, a cada cinco anos, uma avaliação abrangente da eficiência, eficácia e efetividade das políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico relacionadas à aplicação de regimes aduaneiros especiais, zonas de processamento de exportação e incentivos voltados para bens de capital, além de programas como o Reporto, Reidi e Renaval. Também serão avaliadas a devolução personalizada de tributos, as medidas ligadas à cesta básica nacional de alimentos e os regimes tributários diferenciados aplicados ao IBS e à CBS.

O art. 494, vetado, determina que, ao se proceder à referida revisão, dever-se-ia observar o §2º do art. 126 da da LC 214/2025, segundo o qual a revisão somente entrará em vigor após o cumprimento do disposto nos §§ 9º e 11 do art. 156-A da Constituição, ou seja, qualquer mudança na legislação federal que altere a arrecadação do imposto deve ser compensada por meio do ajuste, pelo Senado, das alíquotas de referência, garantindo a manutenção da arrecadação das esferas federativas. Também dever-se-ia observar o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal ("LRF"), pelo qual a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Confira-se o veto:

Art. 494 do Projeto de Lei Complementar

"Art. 494. Em relação aos atos conjuntos do chefe do Poder Executivo da União e do Comitê Gestor do IBS de que tratam os arts. 131, § 2º, 132, § 2º, 134, 138, § 10, 144, §§ 2º e 3º, 145, § 2º, e 146, §§ 3º e 4º, deve-se observar o disposto no § 2º do art. 126 desta Lei Complementar e no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, quando da revisão prevista no art. 475 desta Lei Complementar."

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público, ao prejudicar a atualização tempestiva de dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência, medicamentos e insumos agropecuários e aquícolas contemplados por tratamento tributário favorecido em razão da sua essencialidade e sua relevância social. A proposição legislativa viola ainda os incisos I e II do § 9º do art. 156-A da Constituição e o § 2º do art. 130 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

Não é possível afastar o art. 14 da LRF. Trata-se de norma de aplicação impositiva a qualquer situação. Por outro lado, o veto flexibiliza a exigência de que a revisão seja compensada por meio do ajuste, pelo Senado, das alíquotas de referência, garantindo a manutenção da arrecadação das esferas federativas. Com isso, torna-se mais fácil revisar os regimes diferenciados, especiais e específicos da LC 214/2025, em detrimento do federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio.

Vetos 18 e 19

Recriação da ESAF

A Escola de Administração Fazendária (ESAF) foi uma instituição vinculada ao Ministério da Fazenda, criada em 1973, por meio do Decreto nº 72.493, com o objetivo de promover a formação, capacitação e aperfeiçoamento de servidores públicos, especialmente aqueles ligados à área fazendária. Sua atuação era voltada à qualificação dos profissionais envolvidos na gestão pública, na administração tributária e nas políticas econômicas, além de realizar concursos públicos para carreiras do Ministério da Fazenda e outros órgãos.

A ESAF foi extinta em 2019 pelo Decreto nº 9.745, como parte de uma reestruturação administrativa para reduzir custos e reorganizar órgãos públicos.

O art. 495 do PLP 68 recriava a ESAF. Foram vetados os dispositivos que referenciavam a sua recriação, ao fundamento de que a organização administrativa é de competência do Presidente da República:

Art. 495 do Projeto de Lei Complementar

"Art. 495. Fica recriada, na estrutura básica do Ministério da Fazenda, a Escola de Administração Fazendária - ESAF, com as seguintes competências:

I - integrar a rede de escolas de governo do Poder Executivo federal e o sistema de escolas de governo da União, sob a coordenação da Fundação Escola Nacional de Administração Pública - ENAP;

II - promover a gestão do conhecimento para o desenvolvimento de profissionais dos órgãos que integram o Ministério da Fazenda, visando ao aperfeiçoamento da gestão das finanças públicas e à promoção da cidadania fiscal;

III - promover e intensificar programa de treinamento e capacitação técnico-profissional ajustado às necessidades do Ministério da Fazenda nas suas diversas áreas;

IV - sistematizar e planejar o recrutamento e a seleção de pessoal para preenchimento de cargos e funções do Ministério da Fazenda, inclusive processos de remoção;

V - supervisionar, orientar e controlar os processos seletivos previstos no item anterior;

VI - planejar cursos não integrados no currículo normal da Escola;

VII - executar projetos e atividades de recrutamento, seleção e treinamento que venham a ser convencionados com organismos nacionais e internacionais.

§ 1º A direção-geral da ESAF será exercida por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

§ 2º O Decreto que dispuser sobre a estrutura básica do Ministério da Fazenda disporá sobre as medidas necessárias ao cumprimento do disposto no caput, *inclusive a redistribuição de pessoal necessária ao funcionamento da ESAF, o restabelecimento de seu patrimônio e instalações físicas e dotações orçamentárias."*

Art. 536 do Projeto de Lei Complementar

"Art. 536. A Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 292. .....

V - Escola de Administração Fazendária - ESAF.

§ 1º Os titulares de cargos efetivos remunerados por subsídio em exercício nas escolas de que tratam os incisos II, III e V do caput *deste artigo não farão jus à percepção da GAEG.*

§ 2º O quantitativo máximo de servidores que poderão perceber a GAEG, independentemente do número de servidores em exercício nas escolas de que tratam os incisos II, III e V do caput *e o art. 292-A, será o estabelecido no Anexo CLXI desta Lei.*

§ 3º Respeitado o limite global estabelecido no Anexo CLIX desta Lei, poderá haver alteração dos quantitativos fixados para cada nível, mediante ato do Ministro de Estado do Ministério ao qual a escola de que tratam os incisos II, III e V do caput *e o art. 292-A, respectivamente, esteja vinculada, desde que haja compensação numérica de um nível para outro e não acarrete aumento de despesa."*

Razões dos vetos

"Em que pese a boa intenção do legislador, os dispositivos incorrem em inconstitucionalidade, por violação ao disposto no II do § 1º do art. 61 da Constituição, ao tratarem de organização administrativa de competência do Presidente da República em emenda parlamentar."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

A recriação da ESAF é matéria alheia à reforma tributária e não deveria ter sido tratada no texto da lei complementar de instituição de IBS/CBS e IS. Aplica-se ao caso os mesmos comentários feitos à ADI nº 5.127, que consolidou o entendimento do STF no sentido de que há afronta ao "princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, caput, parágrafo único, 2º, caput, 5º, caput, e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo" [...] "de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida" (os chamados jabutis).

Veto 20

Substituição tributária no Simples Nacional

O art. 517, vetado, referenciava o regime de substituição tributária para empresas do Simples Nacional:

Art. 517 do Projeto de Lei Complementar na parte em que inclui a alínea "b" do inciso XII-A do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

"b) as operações sujeitas ao regime de substituição tributária no âmbito do IBS e da CBS;"

Razões do veto

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público, uma vez que não há previsão de cobrança do Imposto sobre Bens e Serviços — IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS pelo regime de substituição tributária no autógrafo do Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024, enviado à sanção."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

O veto é oportuno, uma vez que o dispositivo vetado estava em descompasso com a decisão do Congresso Nacional de não permitir que houvesse qualquer regime de substituição tributária para fins de IBS/CBS. Trata-se de vício formal relativo à adequação do texto à nova versão do PLP 68 definida pelo Congresso, sem a substituição tributária.

Veto 21

Serviços ligados à soberania e à segurança nacional

Os dispositivos vetados mencionavam determinados serviços ligados à soberania e à segurança nacional, como sistemas de segurança e seguros para dispositivos contendo dados pessoais furtados ou roubados, que seriam tributados com alíquotas de IBS e CBS reduzidas em 60%:

Itens 1.4, 1.5, 1.8 e 1.9 do Anexo XI ao Projeto de Lei Complementar

1.4	Serviços de segurança não classificados em subposições anteriores	1.1802.90.00
1.5	Serviços de sistemas de segurança	1.1802.30.00
1.8	Seguro para casos de dispositivos com dados pessoais, furtados ou roubados	pendente de classificação
1.9	Serviço de proteção e ressarcimento de transações bancárias indevidas, motivadas por furto, roubo ou sequestro	pendente de classificação

Razões dos vetos

"Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo viola o inciso X do § 1º do art. 156-A e o § 16 do art. 195 da Constituição ao permitir que bens e serviços não relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética sejam alcançados pela alíquota reduzida prevista no regime tributário favorecido para essa atividade."

Comentários da Equipe Tributária WFAA

O veto tem a boa-intenção de evitar que reduções de alíquota pressionem ainda mais a alíquota-base de IBS e CBS. Contudo, os serviços vetados de fato se relacionam à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação ou à segurança cibernética. Vetá-los, nesse sentido, implica afronta à isonomia.

Transição e próximos passos

1. Em **2026**: IBS a 0,1% e CBS a 0,9%

1.1 Fica dispensado do recolhimento do IBS e da CBS quem cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação.

1.2 Não havendo dispensa, o 1% de IBS/CBS pode ser deduzido da Cofins (sem aumento de carga) e, de 2027 a 2028, o 0,1% do IBS será abatido da CBS

1.3 Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a dedução da Cofins, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 dias

2. Em **2027**

2.1 CBS *"full"*.

2.2 Extintos PIS e Cofins, e IPI com alíquota 0%, exceto para produtos industrializados na ZFM.

2.3 Imposto Seletivo poderá ser cobrado (depende de lei ordinária para definição de alíquotas).

3. De **2029 a 2033**

3.1 ICMS e ISS são reduzidos para 9/10 em 2029

3.2 Para 8/10 em 2030

3.3 Para 7/10 em 2031

3.4 Para 6/10 em 2032

3.5 Benefícios fiscais do ICMS serão mantidos até 2032 (na proporção ICMS x IBS)

3.6	As pessoas físicas ou jurídicas titulares de benefícios onerosos relativos ao ICMS, em função da redução do nível desses benefícios entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, serão compensadas por recursos do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais.
3.7	Alíquotas de referência do IBS e CBS nesse período serão fixadas por resolução do Senado, no ano anterior à sua implementação.
3.8	Na forma definida em lei complementar, as alíquotas de referência serão revisadas anualmente visando à manutenção da carga tributária, sem que isso implique direito à cobrança ou restituição retroativos
3.9	ICMS, ISSQN e IPI extintos em 2033
3.10 Saldo credor de ICMS acumulado em 2032. Desde que homologados (expressa ou tacitamente), os créditos poderão ser:	**3.10.1** Compensados com o IBS
	3.10.2 Transferidos a terceiros
	3.10.3 Ressarcidos, caso não haja compensação possível
	3.10.4 No caso de ativo imobilizado, pelo prazo remanescente
	3.10.5 Nos demais casos, em 240 meses
	3.10.6 Créditos serão corrigidos pelo IPCA a partir de 2033
3.11	Créditos de PIS/Cofins, inclusive presumidos, não apropriados ou não utilizados até a extinção das contribuições poderão ser utilizados para compensação com o valor devido da CBS, desde que devidamente registrados, o que reforça a importância de levantamento extemporâneo antes de 2027.

Como podemos ajudar?

A reforma tributária do consumo é uma realidade no Brasil. O ano de 2025 é oportuno para que se realizem as seguintes atividades:

	Avaliação jurídica dos efeitos da reforma.
	Modelagem financeira dos efeitos da reforma, após a sua avaliação jurídica (etapa 1).
	Planejamento tributário e **societário** a partir das etapas 1 e 2.
	Formatação de uma nova DRE com os dados da reforma e os cenários de planejamento desenhados.
	Revisão dos **contratos existentes**.
	Otimização dos créditos acumulados de ICMS, PIS/Cofins e IPI, viabilizando que sejam aproveitados no contexto da reforma tributária.
	Avaliação dos sistemas ERP e de suporte de apuração, para que sejam calibrados considerando a nova realidade tributária.

O texto da LC 214/2025, que instituiu IBS/CBS e IS, é complexo e demanda criteriosa avalição jurídica, setor a setor, operação a operação.

Estamos à disposição para apoiá-los no que for necessário em relação a todas as etapas descritas acima, inclusive para treinamentos e consultas pontuais.

williamfreire.com.br

PALLAVRACOM/BR

Ilustrações: Marcelo Fontoura de Oliveira

SÃO PAULO - SP
Av. Angélica, 2.491
Conjunto 161 • Higienópolis • CEP 01227-200
+55 11 3294 6044

BELO HORIZONTE - MG
Av. Afonso Pena, 4.100
12º andar • Cruzeiro • CEP 30130-009
+55 31 3261 7747

BRASÍLIA - DF
SCN-Q2 • Bloco A
5º andar • Corp. Financial Center • CEP 70712-900
+55 61 3329 6099