

REGIMES JURÍDICOS DIFERENCIADOS DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Janine Gomes Berger de Oliveira Macatrão¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Disposições gerais sobre os regimes tributários diferenciados; 3. Serviços realizados por profissionais liberais; 4. Serviços de educação, saúde e medicamentos; 4.1. Serviços de educação; 4.2. Serviços de saúde; 4.3. Os medicamentos; 5. Produtos e insumos agropecuários e cesta básica nacional de alimentos; 5.1. Produtos e insumos agropecuários; 5.2. Cesta básica nacional de alimentos; 6. Produções artísticas e comunicação institucional; 6.1. Produções artísticas; 6.2. Serviços de comunicação institucional; 7. Transporte público coletivo de passageiros; 8. Conclusão; 9. Referências bibliográficas.

RESUMO: Este estudo tem por objetivo detalhar e entender quais os regimes diferenciados trazidos pela nova legislação sobre o consumo no Brasil e como essas exceções convivem com os princípios da simplicidade e da neutralidade. Embora o novo sistema preveja legislação única e alíquota uniforme em todo território nacional e que os tributos devam evitar distorcer as decisões de consumo e de organização das atividades econômicas, foram previstas algumas diferenciações que visam atender,

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. Especialista em Direito do Estado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-Campinas). Atualmente em exercício na Subprocuradoria Geral do Contencioso Tributário Fiscal da PGE/SP.

principalmente, a essencialidade de determinados produtos e serviços e as especificidades de determinados setores. Desta forma, foram elencadas as alíquotas: padrão – aplicada de forma geral a todos os bens e serviços; com redução de 30% – incidente apenas sobre a prestação de serviços realizados por profissionais que exerçerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional; com redução de 60% – que será empregada, dentre outros, aos serviços de educação, saúde e medicamentos, aos produtos e insumos agropecuários, às produções artísticas e à comunicação institucional; e com redução de 100% ou alíquota zero – para os produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos. Por fim, será estudado também um caso de isenção envolvendo o transporte público coletivo de passageiros.

Palavras-chave: Reforma tributária. Emenda Constitucional nº 132/2023. Lei Complementar nº 214/2025. IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. CBS – Contribuição Social sobre Bens e Serviços. Regimes Tributários Diferenciados. Princípio da simplicidade. Princípio da neutralidade. Serviços realizados por profissionais liberais. Serviços de educação, saúde e medicamentos. Produtos e insumos agropecuários e cesta básica nacional de alimentos. Produções artísticas e comunicação institucional. Transporte público coletivo de passageiros.

1. INTRODUÇÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe uma nova perspectiva para a tributação sobre o consumo no Brasil, instituindo o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição a diversos outros tributos previstos no sistema atual.

A reforma, regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025, foi baseada em diversos princípios constitucionais, alguns já existentes em nosso sistema normativo e outros agora introduzidos. Para melhor compreensão do objeto deste estudo, necessária a análise de dois deles, o princípio da simplicidade e o princípio da neutralidade, os quais visam, respectivamente, a racionalização do sistema normativo e

a minimização da influência dos tributos nas decisões econômicas dos agentes tributados.

A regra geral estabelecida foi a da uniformidade, com a aplicação de uma legislação única e de uma alíquota padrão para todas as operações com bens e serviços, em todo o território nacional, vedando-se a concessão de incentivos, benefícios ou regimes favorecidos.

Entretanto, tendo em vista a necessidade e a essencialidade de determinados produtos e serviços, assim como as particularidades dos setores econômicos envolvidos, o próprio texto constitucional excepcionou tal regra ao prever, em caráter excepcional, a possibilidade de regimes diferenciados de tributação, que admitem a aplicação de alíquotas reduzidas.

Assim, estão enumerados quatro tipos de alíquotas: alíquota padrão, alíquota com redução de 30%, alíquota com redução de 60% e alíquota com redução de 100% ou alíquota zero.

Este estudo se debruçará sobre as hipóteses de redução de alíquotas expressamente previstas no texto constitucional, examinando os fundamentos, o alcance e as controvérsias atinentes a algumas delas. Serão abordados, especificamente, os tratamentos tributários concedidos aos serviços prestados por profissionais liberais; aos serviços de educação, saúde e medicamentos; aos produtos e insumos agropecuários e à Cesta Básica Nacional de Alimentos; às produções artísticas e à comunicação institucional; e ao transporte público coletivo de passageiros.

2. DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE OS REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS

O IBS e a CBS foram criados pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que alterou o sistema tributário nacional, acrescentando ao título VI (Da Tributação e do Orçamento), capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), uma nova Seção V-A (Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios) e ao art. 195, o inciso V.

Como previsto nos novos arts. 156-A e 195, V, da Constituição da República, o imposto e a contribuição social supramencionados devem ser instituídos por lei complementar, o que foi feito com a promulgação

da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que disciplina, no art. 1º²:

Ficam instituídos:

I – o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, de que trata o art. 156-A da Constituição Federal; e

II – a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, de que trata o inciso V do caput do art. 195 da Constituição Federal.

Referida reforma também normatizou alguns princípios que devem informar a nova tributação sobre o consumo no Brasil. Dentre eles, para melhor apreensão da matéria objeto desse artigo, merecem destaque os princípios da simplicidade e da neutralidade.

O primeiro foi introduzido no sistema tributário nacional pela Emenda Constitucional já citada, no art. 145, parágrafo 3º: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”³.

Para Leandro Paulsen, “é simples o que pode ser facilmente percebido, compreendido, cumprido, praticado pela generalidade das pessoas, sem necessidade de dispendiosas e qualificadas assessorias, tampouco procedimentos complexos e demorados”⁴.

O mesmo autor traz também a perspectiva da diminuição de atos normativos para a concretização desse princípio:

2 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

3 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

4 PAULSEN, Leandro. *Reforma Tributária: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 21.

A simplicidade da legislação tributária é obtida por um número pequeno de diplomas e de normas, que não desbordem do necessário. Nesse sentido, deu-se a instituição tanto do IBS quanto da CBS por uma única lei complementar com as mesmas normas aplicáveis a ambos, fazendo as vezes, com vantagens, das milhares de leis municipais, estaduais e federais que cuidavam dos tributos substituídos [...].⁵

Reafirmando a necessidade de simplificação, o art. 156-A, inciso IV, estabelece que o IBS, terá **legislação única e uniforme em todo o território nacional**, reservado à lei ordinária a fixação, por cada ente federativo, da sua alíquota.

Já o segundo veio previsto no art. 156-A, parágrafo 1º, da Constituição da República: “o imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade” e no art. 2º, da Lei Complementar nº 214/2025: “o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, observadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar”.

De acordo com o ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo⁶, o princípio da neutralidade, como definido no próprio texto legal, está presente quando o tributo,

[...] não interfere nas escolhas ou nos comportamentos dos agentes econômicos tributados, vale, dizer, com o tributo, ou sem o tributo, os contribuintes fariam as mesmas coisas, tomariam as mesmas decisões, celebrariam os mesmos contratos, seguiriam os mesmos caminhos [...].

Apenas analisando esses dois princípios, podemos perceber que a reforma tributária foi pautada pela simplificação do complexo sistema tributário brasileiro, que não conta mais com milhares de atos normativos editados pelas três esferas de Poder; assim como pela necessidade de se garantir que as escolhas dos agentes econômicos não sejam influenciadas pelas normas tributárias vigentes.

⁵ Ibid., p. 21.

⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lei Complementar nº 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 3.

Para garantir a aplicação prática desses objetivos buscados pelo poder constituinte derivado, a Emenda Constitucional prevê, no art. 156-A, § 1º, inciso VI, que “a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição”⁷ e no inciso X, que o novo tributo sobre o consumo: “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”⁸.

A Lei Complementar nº 214/2025 regulamentou esses mandamentos constitucionais no art. 16 ao disciplinar que a alíquota fixada por cada ente federativo na forma do art. 14 desta Lei Complementar será a mesma para todas as operações com bens ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar e que as reduções de alíquotas estabelecidas nos regimes diferenciados de que trata o Título IV deste Livro serão aplicadas sobre a alíquota de cada ente federativo.

No tocante à uniformidade das alíquotas e à exceção dos regimes diferenciados, Leandro Paulsen observa que,

O IBS tem como premissa o estabelecimento de um regime abrangente, igualmente aplicável a bens e serviços, inclusive com as mesmas alíquotas, vedando-se incentivos e benefícios e regimes especiais, senão os constitucionalmente previstos. As exceções são *numerus clausus*, porquanto estão restritas às hipóteses constitucionais [...].⁹

No mesmo sentido, as explicações de Hugo de Brito Machado Segundo ao comentar o art. 16 da Lei Complementar 214/2025:

[...] o IVA pode ter algumas alíquotas diferentes, mas apenas nos patamares, e para os setores, previstos na Constituição e regulamentados nesta lei, a fim de que se afaste o que poderia ser considerado o maior mal do ICMS: a multiplicidade de regimes especiais previstos em

7 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op cit.

8 Ibid.

9 PAULSEN, Op. cit., p. 175.

termos de acordo, inteiramente à margem da lei, tornando o imposto completamente disforme e assistemático.¹⁰

Dessa forma, a nova legislação para atender aos princípios da simplicidade e da neutralidade, previu legislação única e uniforme em todo o território nacional, assim como as mesmas alíquotas para todas as operações, vedando, quaisquer vantagens e diferenciações, sendo as exceções *numerus clausus* e já estabelecidas na Constituição Federal, não sendo possível o estabelecimento de outras pela lei complementar que regulamenta o tributo ou atos normativos subsequentes.

Thais Romero Veiga Shingai e Breno Ferreira Martins Vasconcelos ao analisarem os regimes diferenciados ponderam que:

A existência de tratamentos diferenciados no IBS e na CBS, apesar de ser passível de críticas técnicas, não compromete o princípio da simplicidade agora aplicável ao sistema tributário, como ocorria no sistema de tributação do consumo anterior. Isso se deve ao fato de que as alíquotas reduzidas e zero serão aplicadas de modo uniforme em todo território nacional. Assim, sempre que um bem ou serviço for contemplado com um tratamento diferenciado, a redução da alíquota será a mesma em todas as operações, independentemente do ente federativo de destino, garantindo maior previsibilidade e simplificação no cumprimento das obrigações tributárias [...].¹¹

A exceção já veio estabelecida na Emenda Complementar (EC) nº 132/2003 ao disciplinar no art. 9º que: a lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, inciso V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

10 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 30.

11 SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Manual da reforma tributária: aspectos práticos do imposto sobre bens e serviços, da contribuição sobre bens e serviços e do imposto seletivo.** Barueri: Atlas, 2025, p. 135.

O § 1º trouxe uma lista de bens e serviços beneficiados com redução de 60% das alíquotas dos tributos, sendo vedada, pelo § 2º, a fixação de percentual de redução diferente desse previsto. O § 3º, por sua vez, elenca as hipóteses de redução em 100% das alíquotas e o § 12 estabelece as operações beneficiadas com redução de 30%.

A maioria das situações acima descritas foram disciplinadas no Título IV, do Livro I, da Lei Complementar nº 214/2025, que trata dos regimes diferenciados do IBS e da CBS (arts. 126 a 171), entretanto, temos previsão de redução de alíquotas em outros artigos como o que dispõe sobre a cesta básica nacional de alimentos (art. 125).

Cumpre, ainda, registrar que o § 10 do art. 9º da EC nº 132/2023 prevê que os regimes diferenciados de que trata o dispositivo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, caso se conclua que os benefícios produzidos não são suficientes para justificar a redução da carga tributária e a avaliação deverá examinar, também, o impacto na promoção da igualdade entre homens e mulheres¹².

Por fim, para concluirmos essa visão geral sobre os regimes diferenciados, mister pontuar sua diferença para os regimes tributários específicos. Apesar da nomenclatura sugerir alguma semelhança, o direito tributário trata de forma diferente esses dois tipos de regimes, que possuem naturezas e âmbito de aplicação diversos.

O regime tributário específico não traz, necessariamente, um benefício econômico para o contribuinte, mas estabelece regras próprias de tributação tendo em vista a complexidade do setor envolvido.

Ele está previsto no art. 156-A, § 6º, da Constituição da República e engloba as seguintes atividades: setor de combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, sociedades cooperativas, serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, agências de viagem e

12 Art. 9º [...]

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o *caput* deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres. BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op cit..

de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol, aviação regional, operações alcançadas por tratado ou convenção internacional e serviços de transporte coletivos de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário.

3. SERVIÇOS REALIZADOS POR PROFISSIONAIS LIBERAIS

A inclusão dos serviços prestados pelos profissionais liberais, no regime diferenciado, foi feita pelo art. 9º, § 12¹³, da EC nº 132/2023.

A Lei Complementar nº 214/2025 elencou, no art. 127, 18 categorias profissionais, que exercem atividades intelectuais, de natureza científica, literária ou artística e que são submetidas à fiscalização por conselhos profissionais. São elas:

- I – administradores;
- II – advogados;
- III – arquitetos e urbanistas;
- IV – assistentes sociais;
- V – bibliotecários;
- VI – biólogos;
- VII – contabilistas;
- VIII – economistas;
- IX – economistas domésticos;
- X – profissionais de educação física;
- XI – engenheiros e agrônomos;
- XII – estatísticos;

13 Art. 9º [...]

§ 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional. BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Op. cit.

XIII – médicos veterinários e zootecnistas;

XIV – museólogos;

XV – químicos;

XVI – profissionais de relações públicas;

XVII – técnicos industriais; e

XVIII – técnicos agrícolas.

O regime diferenciado, com redução de 30% da alíquota, que será fixada por lei específica a ser editada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, será aplicado tanto quando o serviço for prestado por pessoa física, quanto por pessoa jurídica.

No que se refere às pessoas físicas, é necessário que o serviço prestado esteja vinculado à respectiva habilitação profissional.

Já no tocante às pessoas jurídicas, é preciso o cumprimento, de forma cumulativa, dos seguintes requisitos: os sócios devem possuir habilitações profissionais relacionadas com o objetivo da sociedade e serem submetidos à fiscalização por conselhos profissionais, não podem ter como sócios pessoas jurídicas e nem serem sócias de outras pessoas jurídicas e as atividades finalísticas precisam ser realizadas diretamente pelos sócios.

Algumas discussões existem na tributação desses serviços pelos Municípios (ISS) que se opõem à aplicação de tratamento diferenciado previsto no Decreto-Lei nº 406/1968 e, posteriormente, na Lei Complementar nº 116/2003 e criam dificuldades para o reconhecimento da sociedade como de profissionais.

A Lei Complementar em análise, para afastar qualquer dúvida, previu no § 2º, do artigo ora em análise, que não importa, para a redução da alíquota, a utilização de auxiliares ou colaboradores para a realização de atividades meio, a natureza jurídica da sociedade, a forma de distribuição dos lucros e a reunião de diferentes profissionais, desde que todos estejam previstos no rol do artigo e que cada um atue em sua área profissional.

Por fim, importante destacar que os serviços prestados por esses profissionais são de natureza essencialmente intelectual, com utilização

de mão de obra qualificada e com emprego quase zero de insumos. Dessa forma, não há geração de créditos e o imposto incidirá praticamente sobre todo o valor do serviço.

Nesse sentido, o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo:

É preciso atenção ao fato de que tais serviços, por envolverem essencialmente o trabalho intelectual de quem os presta, comportam poucas possibilidades de apropriação de créditos, diversamente do que ocorre em setores do comércio ou da indústria, ou mesmo de serviços em que há uso mais intenso de matéria-prima, cujo custo responde por parcela significativa do preço final.

Daí a pertinência do regime diferenciado: não se trata de seletividade destinada a graduar o ônus conforme a capacidade presumida do comprador, o que é ineficiente, inadequado, e mais bem resolvido com adequação do gasto público ou adoção de sistema de *cashback*. Trata-se de algo relacionado a particularidades do próprio setor, cujo pouco potencial de aproveitamento de crédito (crédito este que responde por uma alíquota elevada na saída) justifica a específica e excepcional alíquota mais baixa.¹⁴

Quando essas atividades são contratadas por pessoas jurídicas contribuintes do IBS e CBS, conforme explica Thais Romero Veiga Shingai e Breno Ferreira Martins Vasconcelos, elas poderão se creditar integralmente desses tributos incidentes sobre o valor da contraprestação, de modo que, nesses casos, o percentual da alíquota é neutro. O tratamento diferenciado, portanto, é relevante aos serviços tomados por consumidor final, que suporta o IBS e a CBS como custo¹⁵.

4. SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO, SAÚDE E MEDICAMENTOS

O art. 9º da Emenda Constitucional nº 132/2023 também incluiu, agora no § 1º¹⁶, as operações beneficiadas com redução de alíquota em

14 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 149.

15 SHINGAI; VASCONCELOS, Op. cit., p. 137.

16 § 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o caput entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

60%, entre elas os serviços de educação (inciso I), serviços de saúde (inciso II) e medicamentos (inciso V).

A regulamentação está prevista nos arts. 129, 130 e 133 da Lei Complementar nº 214/2025.

4.1. Serviços de educação

Nos termos do art. 129 da Lei Complementar nº 214/2025, os serviços de educação beneficiados com a redução de 60% da alíquota serão somente aqueles previstos no anexo II.

Referido dispositivo elenca os seguintes serviços: ensino infantil, inclusive creche e pré-escola; ensino fundamental; ensino médio; ensino técnico de nível médio; ensino para jovens e adultos destinados àqueles que não tiveram acesso ou continuidade de estudos no ensino fundamental e médio na idade própria; ensino superior, compreendidos os cursos e programas de graduação, pós-graduação, de extensão e cursos sequenciais; ensino de sistemas linguísticos de natureza visomotora e de escrita tátil; ensino de línguas nativas de povos originários; e educação especial destinada a pessoas com deficiência, transtornos globais de desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, de modo isolado ou agregado a qualquer das etapas de educação tratadas no Anexo.

Incidirá alíquota cheia sobre todos os demais serviços de educação não previstos no anexo citado e não regulamentados pelo Ministério da Educação (MEC), como cursos de idiomas, culinária, costura, mecânica etc., assim como sobre vendas de bens ou outros serviços prestados pela instituição de ensino.

4.2. Serviços de saúde

Nos mesmos moldes de outros dispositivos, não são todos e quaisquer serviços de saúde que serão beneficiados com a redução da

I – serviços de educação;

II – serviços de saúde;

[...]

V – medicamentos. BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.
Op. cit.

alíquota, mas apenas aqueles previstos no rol taxativo do Anexo III da Lei Complementar, dentre eles, serviços cirúrgicos, ginecológicos e obstétricos, psiquiátricos, de atendimento de urgência, odontológicos, laboratoriais, de vacinação, de nutrição e de ambulância.

O parágrafo único esclarece que não integra a base de cálculo do IBS e da CBS os valores glosados pela auditoria médica dos planos de assistência à saúde e não pagos. Isso porque nesses casos a operação não terá sido onerosa. Thais Romero Veiga Shingai e Breno Ferreira Martins Vasconcelos salientam que essa previsão gera grande ganho de segurança jurídica para os prestadores de serviços de saúde, pois, no sistema anterior à reforma, o Ato Declaratório Interpretativo SRF 1, de 2004, equiparou os valores glosados a vendas canceladas para fins de apuração de Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/Cofins), mas na esfera municipal nem todas as legislações permitem que esses valores deixem de ser tributados pelo Imposto sobre Serviços (ISS)¹⁷.

A diminuição da alíquota visa garantir o acesso amplo à saúde, o que deve refletir nos preços dos procedimentos e consultas e no maior investimento em infraestruturas e serviços.

Nesse sentido o informativo Totvs, ao explicar a reforma tributária no setor da saúde, apresenta que a diminuição das alíquotas proporcionará uma redução significativa nos custos tributários para hospitais, clínicas e consultórios médicos. Com uma carga tributária mais baixa sobre os serviços prestados, essas instituições poderão manter os preços mais acessíveis aos pacientes, além de aumentar sua competitividade no mercado. Prossegue afirmando que com a diminuição da carga tributária, hospitais e clínicas poderão investir mais na melhoria da qualidade dos serviços prestados. Isso facilitará o crescimento do setor e aumentará a competitividade, beneficiando o mercado e os pacientes¹⁸.

17 SHINGAI; VASCONCELOS, Op. cit., p. 137.

18 REFORMA TRIBUTÁRIA: SEGMENTO Saúde. Totvs, [s. l.], [2025]. Disponível em: <https://Espacolegisacao.Totvs.Com/Reforma-Tributaria-Segmento-Saude>. Acesso em: 16 set. 2025.

Mister salientar que apenas os serviços de saúde destinados aos humanos foram incluídos no benefício tributário, ficando excluídos os serviços de saúde aos animais.

4.3. Os medicamentos

Os medicamentos também foram incluídos no art. 9º, inciso V, da EC nº 132/2023. O § 13 incluiu entre os medicamentos, as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo.

Os medicamentos estão previstos em dois capítulos diferentes da Lei Complementar nº 214/2025: Capítulo III – Da redução em sessenta por cento das alíquotas do IBS e da CBS e Capítulo IV – Da redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS.

O art. 133 traz a redução em 60% sobre fornecimento de medicamentos registrados na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) ou manipulados, ressalvados aqueles sujeitos à alíquota zero previstos no art. 146, assim como ao fornecimento das composições para nutrição enteral e parenteral, composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo, relacionados no Anexo VI (§ 1º).

A redução prevista nesse dispositivo aplica-se a todos os medicamentos industrializados ou importados, registrados na Anvisa, ou produzidos por farmácia de manipulação, desde que tenham firmado compromisso de conduta ou cumpram sistemática estabelecida pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), isso para assegurar que a diminuição da carga tributária seja de fato repassada ao preço final dos remédios.

O Comitê Gestor do IBS e o Ministro de Estado da Fazenda, ouvido o Ministério da Saúde, por ato conjunto, poderão incluir outras composições de que trata o § 1º, do art. 133, desde que inexistentes quando da publicação da lei complementar e que sirvam às mesmas finalidades, fazendo revisão a cada 120 dias. Essa reavaliação será feita independentemente da avaliação quinquenal prevista no art. 475.

Por outro lado, o art. 146 traz a redução da alíquota a zero para os medicamentos previstos no Anexo XIV, assim como para os demais medicamentos e composições elencadas no Anexo VI, quando adquiridos por órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas e entidades de saúde imunes ao IBS e à CBS que possuam Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) por comprovação de prestação de serviços aos SUS, desde que registrados na Anvisa.

A inclusão de medicamentos inexistentes na data da publicação da lei complementar também está prevista, desde que atendam as mesmas finalidades e cujos limites de preços tenham sido estabelecidos pela CMED. A inserção será feita por ato conjunto, editado anualmente, pelo chefe do Poder Executivo da União e do Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Saúde. Também realizada além da avaliação quinquenal.

O § 4º traz, ainda, a possibilidade de inclusão de medicamentos, a qualquer momento, por ato conjunto do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, em caso de emergência de saúde pública reconhecida pelo Poder Legislativo. A duração da redução de alíquota será apenas pelo período da emergência e se limitará à localidade afetada.

5. PRODUTOS E INSUMOS AGROPECUÁRIOS E CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS

5.1. Produtos e insumos agropecuários

Continuando na redução de 60% da alíquota do IBS e da CBS, a Emenda Constitucional traz, no art. 9º, os produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura* (inciso X) e insumos agropecuários e aquícolas (inciso XI).

Os primeiros foram regulamentados pelo art. 137 da LC nº 214/2025 e não há qualquer anexo para reduzir a sua abrangência, sendo a diminuição do tributo aplicada para todos os produtos, desde que comercializados *in natura*, sem passar por nenhum processo de industrialização.

A exceção fica por conta de terem sido submetidos a secagem, limpeza, debulha, descaroçamento, congelamento, resfriamento ou simples acondicionamento (§ 1º).

A razão da redução da alíquota para esses produtos, conforme Hugo de Brito Machado Segundo: “não é tanto a sua essencialidade, mas o fato de se encontrarem no início da cadeia produtiva, com poucas operações antecedentes que gerem créditos a serem abatidos”¹⁹.

Já os segundos estão disciplinados no artigo seguinte da lei complementar acima citada (art. 138). Não são quaisquer insumos agropecuários que possuem regime diferenciado, mas apenas aqueles previstos no anexo IX, entre eles, fertilizantes, corretivos de solo, bioinsumos, inseticidas, diversos tipos de ácidos para produção de fertilizantes, mudas de plantas, sementes, vacinas, soros e medicamentos veterinários, embriões e sêmen, rações, ovos fertilizados, serviços ligados ao tema etc.

Ademais, para fazer jus à redução da alíquota além de estar previsto no anexo IX, é igualmente necessário, quando exigido, que esses insumos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura e Pecuária (§ 1º).

Da mesma forma que previsto para medicamentos, haverá revisão periódica da lista constante no anexo IX, envolvendo os mesmos agentes, critérios e prazos (§ 10).

Ao conceder uma diminuição no valor do tributo para agrotóxicos, o constituinte derivado não levou em consideração ser a preservação do meio ambiente um dos pilares da Constituição da República, com referência em diversos artigos (arts. 23, VI, 129, III, 145, § 3º, 170, VI e 225, § 1º, VII).

Ademais, mister destacar que pende de julgamento no Colendo Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.553 impetrada em face do Convênio Confaz 100/1997 e do Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 que prevê, sucessivamente, a redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas interestaduais de agrotóxicos e a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para substâncias relacionadas a agrotóxicos.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 155.

Na mesma esteira foi movida contra a Emenda Constitucional nº 132, pelo Partido Verde (PV), a primeira ADI nº 7.755, que sustenta ser a norma incompatível com a Constituição Federal ao violar o direito ao meio ambiente equilibrado, direito à saúde e ao princípio da seletividade tributária, por conceder benefício a produtos considerados nocivos.

5.2. Cesta básica nacional de alimentos

A cesta básica nacional de alimentos foi criada pelo art. 8º da Emenda Constitucional nº 132/2023, que trouxe como diretrizes a diversidade regional e cultural, a saudabilidade da alimentação, assim como sua adequação nutricional.

O mesmo dispositivo previu, em seu parágrafo único, que a Lei Complementar definirá os alimentos que comporão a cesta básica, sobre os quais as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.

Apesar dessa previsão de redução de alíquota, a Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA) não foi prevista, pela Lei Complementar nº 214/2025 no título IV, destinado aos regimes diferenciados; mas sim no título III que trata da devolução personalizada do IBS e da CBS (*cashback*) e da cesta básica nacional de alimentos.

O art. 125 da norma supracitada disciplina que:

Ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana relacionados no Anexo I desta Lei Complementar, com a especificação das respectivas classificações da NCM/SH, que compõem a Cesta Básica Nacional de Alimentos, criada nos termos do art. 8º da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 126 desta Lei Complementar às reduções de alíquotas de que trata o caput deste artigo.²⁰

20 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

Apesar de estar situada em título diferente, a Cesta Básica Nacional de Alimentos teve as alíquotas de IBS e CBS reduzidas a zero, assim sua natureza pode ser considerada de regime diferenciado.

Ademais, dispositivos previstos para o regime diferenciado serão aplicados à cesta básica, conforme parágrafo único acima transcrito.

O Anexo I traz um rol de 26 produtos destinados à alimentação humana, como alguns tipos de arroz, leite, manteiga, feijões, farinha de trigo, açúcares, cafés etc., excluídos os produtos hortícolas, frutas e ovos, que estão relacionados no Anexo XV.

Esses últimos produtos, nos quais se incluem os ovos, frutas, plantas, raízes, tubérculos, cocos etc., foram disciplinados pelo art. 148 da Lei Complementar e também tiveram suas alíquotas reduzidas a zero. Eles podem ser inteiros, cortados em fatias ou pedaços, ralados, torneados, desfolhados, lavados higienizados, embalados, frescos, resfriados ou congelados, mesmo que misturados.

6. PRODUÇÕES ARTÍSTICAS E COMUNICAÇÃO INSTITUCIONAL

6.1. Produções artísticas

Da mesma forma, serão beneficiadas com a redução de 60% da alíquota padrão, nos termos do art. 9º, § 1º, inciso XII, da Emenda Constitucional nº 132/2023: produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional.

A regulamentação está prevista nos arts. 139 e 140 da Lei Complementar nº 214/2025.

No que tange às produções artísticas, o art. 139 traz um rol: espetáculos teatrais, circenses e de dança, shows musicais, desfiles carnavalescos, feiras, exposições, obras de arte etc., assim como um anexo listando os serviços englobados (Anexo X).

Uma das principais críticas referentes ao art. 139 está na restrição feita às produções realizadas no país que contenham majoritariamente obras artísticas, musicais, literárias ou jornalísticas de autores brasileiros ou interpretadas majoritariamente por artistas brasileiros (§ 1º) e às obras de arte produzidas apenas por artistas brasileiros (§ 3º).

O princípio da neutralidade, já amplamente estudado, base da Reforma Tributária, foi completamente negligenciado por esse artigo, pois, ao se restringir a aplicação do regime diferenciado às produções nacionais ou àquelas realizadas somente por brasileiros, haverá interferência direta da tributação nas decisões dos agentes econômicos.

Incidirá alíquota reduzida sobre uma produção artística, cultural, jornalística, audiovisual ou evento, se a maioria ou a totalidade dos bens ou serviços forem produzidos ou prestados por cidadãos brasileiros. Assim, a escolha acabará sendo feita com base em um incentivo fiscal. Na produção de um filme, por exemplo, a escolha de diretores e atores nacionais, de músicas compostas e interpretadas por artistas brasileiros, influenciará no montante do imposto a ser recolhido.

Outro questionamento feito ao artigo ora em estudo, ao aplicar tributos internos diferentes sobre o consumo de bens e serviços nacionais dos estrangeiros, é a infração a acordos internacionais firmados pelo nosso país, como exposto por Hugo de Brito Machado Segundo,

Para além de questionamentos relacionados à igualdade tributária, tem-se, no caso, violação a incontáveis compromissos internacionais firmados pelo Brasil, por meio dos quais nosso país se compromete a tratar de modo igual ou equivalente o produto ou o serviço estrangeiro, e o nacional, no que tange a tributos internos [...].²¹

Por fim, no tocante às produções artísticas, é importante frisar que foi previsto um outro benefício importante que não existe atualmente, que é a possibilidade de creditamento.

Segundo o assessor da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (Sert) do Ministério da Fazenda, João Pedro Nobre, em evento promovido pela NordesteLAB:

Hoje, as produções pagam ISS para os municípios e não se creditam, e isso vira custo”, disse Nobre. Com a implementação da Reforma Tributária, além dos créditos tributários relacionados à própria realização – a montagem de um palco, por exemplo –, as produtoras poderão recuperar impostos pagos na aquisição de insumos como energia elétrica

21 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 158.

e na compra de bens imateriais e direitos autorais para a execução do espetáculo. Todo o imposto pago ao longo da cadeia produtiva irá gerar crédito. Dessa forma, a Reforma Tributária irá desonerar as produções nacionais artísticas e culturais.²²

6.2. Serviços de comunicação institucional

Também os serviços de comunicação institucional realizados para a administração pública direta, autarquias e fundações públicas terão a aplicação de alíquota diferenciada, com redução de 60% sobre a padrão.

O art. 140 da Lei Complementar nº 214/2025 elenca os seguintes serviços: aqueles direcionados ao planejamento, criação, programação e manutenção de páginas eletrônicas, monitoramento e gestão de redes sociais e otimização de páginas e canais digitais para mecanismos de buscas e produção de mensagens, infográficos, painéis interativos e conteúdo institucional; serviços de relações com a imprensa, que reúnem estratégias organizacionais para promover e reforçar a comunicação dos órgãos e das entidades contratantes com seus públicos de interesse, por meio da interação com profissionais da imprensa; e serviços de relações públicas, que compreendem o esforço de comunicação planejado, coeso e contínuo que tem por objetivo estabelecer adequada percepção da atuação e dos objetivos institucionais, a partir do estímulo à compreensão mútua e da manutenção de padrões de relacionamento e fluxos de informação entre os órgãos e as entidades contratantes e seus públicos de interesse, no país e no exterior.

Esse dispositivo legal não se confunde com a previsão do art. 473 da mesma lei complementar. Enquanto o art. 170 traz a aplicação de uma alíquota menor àqueles que prestarem determinados serviços de comunicação para pessoas jurídica de direito público, o art. 473 trata da distribuição do produto da arrecadação sobre as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, autarquias e fundações

22 FAZENDA DESTACA BENEFÍCIO do creditamento para produções artísticas e culturais permitido pelo novo sistema tributário. Ministério da Fazenda, Brasília, DF, 8 ago. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/agosto/fazenda-destaca-beneficio-do-creditamento-para-producoes-artisticas-e-culturais-permitido-pelo-novo-sistema-tributario>. Acesso em: 27 ago. 2025.

públicas destinado integralmente ao ente contratante. O parágrafo único do presente artigo reforça que se os adquirentes dos serviços não forem as pessoas tratadas no *caput* incidirá a alíquota padrão.

7. TRANSPORTE PÚBLICO COLETIVO DE PASSAGEIROS

Diferente da maioria dos casos desse artigo, o transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, sob regime de autorização, permissão ou concessão pública não tem previsão de alíquota reduzida, mas sim de isenção, conforme o art. 157 da Lei Complementar nº 214/2025.

Apesar do resultado prático parecer o mesmo, isenção e alíquota zero não se confundem. Na isenção ocorre a anulação dos créditos relativos às operações anteriores (art. 51 da Lei Complementar nº 214/2025), enquanto nas operações sujeitas a alíquota zero, esses créditos são mantidos (art. 52).

O autor Hugo de Brito Machado Segundo salienta a diferença entre alíquota zero e isenção, ensinando que

Embora o resultado prático seja aparentemente o mesmo, há uma diferença, criada pela forma como nesta lei se trata a isenção e a alíquota zero. Nesta última, preservam-se os créditos, ao passo que na primeira, em regra, não. Assim, fosse concedida alíquota zero aos serviços de transportes referidos neste artigo, com o tempo as empresas encarregadas de prestá-lo teriam muitos créditos acumulados, e pleiteariam sua restituição, relativamente aos bens e serviços dos quais fossem adquirentes ou tomadoras, e que fossem previamente onerados por CBS e IBS. Com concessão de isenção, os créditos se perdem e o problema (para o Fisco) se resolve [...].²³

São considerados para fins da isenção prevista nesse artigo, como serviço de transporte público coletivo de passageiros, aquele acessível a toda a população mediante cobrança individualizada, com itinerários e preços fixados pelo poder público; como transporte terrestre rodoviário o realizado sobre vias urbanas e rurais; como transporte metroviário

23 MACHADO SEGUNDO, Op. cit., p. 173-174.

aquele feito através de ferrovias, abrangendo trens urbanos, metrôs, veículos leves sobre trilhos e monotrilhos; como transporte de passageiros de caráter urbano o realizado no território do município; como transporte de passageiros de caráter semiurbano quando o deslocamento for intermunicipal, interestadual ou internacional entre localidades próximas de característica urbana ou metropolitana; e, por fim, como transporte de passageiros de caráter metropolitano se o serviço for prestado entre municípios que pertencem a uma mesma região metropolitana.

8. CONCLUSÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao adotar o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, trouxe para a legislação pátria um sistema amplamente adotado no mundo, com os objetivos principais de simplificar, trazer mais transparência e eficiência ao nosso sistema tributário.

Embora o novo sistema de tributação sobre o consumo tenha sido construído com base nos princípios da simplicidade e da neutralidade, dentre outros, fatores de natureza política, econômica e social trouxeram exceções que podem comprometer, de certa maneira, a aplicação prática desses ideais.

As justificativas para a previsão de tais regimes são baseadas ora na necessidade e essencialidade dos produtos e serviços, como nos casos de serviços de educação, saúde, medicamentos, cultura, garantia de acesso à alimentação por meio da Cesta Básica Nacional de Alimentos e de transporte público coletivo de passageiros, ora em razão de ordem técnica e estrutural, como no caso dos serviços prestados por profissionais liberais e dos produtos agropecuários *in natura*, cuja baixa apropriação de créditos na cadeia produtiva justifica uma alíquota reduzida para evitar uma onerosidade desproporcional.

Nos regimes diferenciados analisados, podemos identificar alguns casos em que o legislador derivado desviou ainda mais dos princípios norteadores da reforma. Por exemplo, no tratamento concedido às produções artísticas e culturais, cuja restrição do benefício a conteúdos e artistas majoritariamente nacionais representa uma violação manifesta ao princípio da neutralidade; e a inclusão de insumos agropecuários como os agrotóxicos em regime favorecido, que suscita debate acerca de

sua compatibilidade com os mandamentos constitucionais de proteção à saúde e ao meio ambiente, questão já judicializada perante o Supremo Tribunal Federal.

De toda forma, embora o regime diferenciado mitigue a simplicidade e a neutralidade almejadas, a sua inclusão de forma expressa na Carta Magna, com previsão de que as alíquotas reduzidas sejam uniformes em todo o território nacional, e a instituição de um mecanismo de avaliação quinquenal do custo-benefício são salvaguardas importantes contra a instituição desordenada de benefícios que ocorria no sistema anterior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

FAZENDA DESTACA BENEFÍCIO do creditamento para produções artísticas e culturais permitido pelo novo sistema tributário. **Ministério da Fazenda**, Brasília, DF, 8 ago. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/agosto/fazenda-destaca-beneficio-do-creditamento-para-producoes-artisticas-e-culturais-permitido-pelo-novo-sistema-tributario>. Acesso em: 27 ago. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei Complementar 214/2025 comentada**: IBS, CBS e IS. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

PAULSEN, Leandro. **Reforma Tributária**: o sistema tributário nacional após a EC 132/2023 e a LC 214/2025. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

REFORMA TRIBUTÁRIA: SEGMENTO Saúde. Totvs, [s. l.], [2025]. Disponível em: <https://Espacolegisacao.Totvs.Com/Reforma-Tributaria-Segmento-Saude>. Acesso em: 16 set. 2025.

SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Manual da Reforma Tributária:** aspectos práticos do imposto sobre bens e serviços, da contribuição sobre bens e serviços e do imposto seletivo. Barueri: Atlas, 2025.