

ESTAMOS DIANTE DE IMUNIDADES PARCIAIS? A NATUREZA JURÍDICA DOS REGIMES DIFERENCIADOS PREVISTOS NA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023

Bruno Augusto Françaes Guimarães

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). LL.M. em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Rubem Rodrigues Soares Neto

Advogado graduado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Graduando em Ciências Contábeis na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). cursando especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/RS).

Artigo recebido em 17.12.2024 e aprovado em 22.04.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Dos institutos desonerativos de tributação: imunidades tributárias e o *poder de não tributar* 3 A natureza jurídica dos regimes diferenciados previstos no art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023 4 Conclusão: considerações para a regra hermenêutica aplicável aos regimes diferenciados inaugurados pela reforma tributária 5 Referências.

RESUMO: O trabalho investiga e discute a natureza, os efeitos e a possível interpretação das reduções de alíquotas (os chamados “regimes diferenciados”) de CBS e IBS de 60% previstas na Emenda Constitucional n. 132/2023. Verifica-se que esses regimes diferenciados promovem a tutela de direitos fundamentais, como educação e saúde, e delimitam a competência do legislador complementar, como efetivas limitações ao poder de tributar. Conclui que, considerando a sistematicidade constitucional, tais reduções configuram-se como “imunidades parciais”, um novo regime de desoneração constitucional, reforçando sua proteção frente às interpretações restritivas e revogações por meio de legislação infraconstitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade tributária. Isenção tributária. Reduções de alíquotas. Regimes diferenciados. Reforma tributária.

ARE WE FACING PARTIAL IMMUNITIES? THE LEGAL NATURE OF THE DIFFERENTIATED TAX REGIMES PROVIDED FOR IN CONSTITUTIONAL AMENDMENT N. 132/2023

CONTENTS: 1 Introduction 2 Tax exemption institutes: tax immunities and the *power not to tax* 3 The legal nature of the differentiated regimes provided for in art. 9, § 1, of Constitutional Amendment No. 132/2023 4 Conclusion: considerations for the hermeneutical rule applicable to the differentiated regimes inaugurated by the tax reform 5 References.

ABSTRACT: The present study analyzes and discusses the nature, effects, and possible interpretation of the 60% reductions in the CBS and IBS tax rates provided for in Constitutional Amendment No. 132/2023 (also known as “differentiated tax regimes”). It finds that these differentiated tax regimes promote the protection of fundamental rights, such as education and health, representing limitations on the power to tax. It concludes that, considering constitutional systematicity, such reductions are characterized as “partial immunities”, a new constitutional tax relief regime, reinforcing their protection against restrictive interpretations and revocations through infraconstitutional legislation.

KEYWORDS: Tax Immunity. Tax exemption. Tax rate reductions. Differentiated tax regimes. Tax reform.

1 INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, a chamada “reforma tributária do consumo”, tentou o constituinte derivado *simplificar* e dar *transparência* à tributação indireta, criando a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, nos termos do art. 195, IV, da Constituição Federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, nos termos do art. 156-A, *caput*, da Constituição Federal¹.

Tais tributos formam, em conjunto, o “IVA-Dual”, que será a principal matriz de arrecadação relativa ao consumo. A promessa de um tributo sobre o valor agregado serve para, entre outras questões, colocar o Brasil em convergência com o restante do mundo quanto ao padrão fiscal adotado nessa seara², com promessas de uma tributação mais neutra, equânime e uniforme.

1. SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 681-700, 2024.
2. OECD. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em: 28 out. 2023.

Nesse último ponto, ocorreu uma mudança abrupta no regime de benefícios fiscais e desonerações. Isso porque, ao mesmo tempo que a reforma buscou frear as concessões de benefícios, também implementou algumas desonerações em seu próprio conteúdo, limitando parcialmente o poder tributário do legislador complementar.

Quanto ao primeiro grupo de limitações ou desonerações parciais, há, no art. 9º da EC n. 132/2023, *redução de alíquotas de 60%* aos serviços de educação, serviços de saúde, dispositivos médicos e outras dez hipóteses. Veja-se:

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, 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.

§ 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:

- I – serviços de educação;
- II – serviços de saúde;
- III – dispositivos médicos [...]. (grifos nossos).

A fim de contextualizar o tamanho da controvérsia que envolve o presente texto, avancemos para a regulamentação da reforma tributária no que concerne à temática envolvida, mais especificamente o Anexo II da Lei Complementar n. 214/2025, que, ao disciplinar os serviços de educação com redução de alíquotas de 60%, por exemplo, deixa de fora da lista anexa uma série de atividades de serviços educacionais.

Sem entrar no aspecto de cada um dos serviços que foram deixados de fora, cabe questionar: ao limitar as reduções a uma lista restrita, o anexo da Lei Complementar n. 214/2025 seria compatível com a Constituição? Seria uma lista taxativa ou exemplificativa? Seria possível alterar a regra do regime diferenciado constitucionalmente estabelecida, como, por exemplo, reduzir a desoneração para 20%?

A solução de tais questões, fundamentais para a interpretação das novas regras de competência tributária instituídas pela reforma tributária, passa pela

determinação da natureza jurídica dessas desonerações. Noutros termos, é necessário esclarecer se são efetivas reduções de alíquotas (normas de isenção em sentido amplo) ou “imunidades parciais”.

É a partir desse contexto que este trabalho terá o objetivo de investigar essa problemática prevista na EC n. 132/2023 quanto à natureza, aos efeitos e à (possível) interpretação das normas constitucionais de redução de alíquotas.

Para isso, em um primeiro momento, serão investigadas as definições das desonerações previstas em nosso ordenamento, a fim de fixar as premissas que balizarão a pesquisa e as conclusões do trabalho. Em um segundo momento, serão verificados, a partir da constatação do item anterior, o conteúdo normativo e a possível natureza jurídica das desonerações trazidas pelo constituinte derivado. Em um terceiro momento, partindo da premissa relacionada à natureza, será analisada a eficácia das aludidas desonerações, a fim de propor uma regra hermenêutica possivelmente aplicável à norma sob análise. Por fim, serão tecidas algumas reflexões e conclusões sobre possíveis desfechos do tema, dadas a incerteza e a novidade da matéria.

2 DOS INSTITUTOS DESONERATIVOS DE TRIBUTAÇÃO: IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E O PODER DE NÃO TRIBUTAR

A obra de Aliomar Baleeiro distingue as imunidades como “normas denegatórias de competência [...] só podem ter sede exclusivamente na Constituição”, enquanto as isenções (totais ou parciais) “são normas de supressão parcial da incidência das normas de tributação, postas por lei da pessoa estatal, no exercício de sua competência constitucionalmente atribuída”³. Essas definições têm origens e implicações distintas, especialmente em relação à competência tributária dos entes federativos. Nesse sentido, a fim de balizar as premissas deste trabalho, será proveitoso examinar algumas características de cada um desses dois institutos⁴: a origem das disposições legais, a classificação e o conteúdo que dá resultado à regra hermenêutica aplicável.

3. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 693.

4. Não é o objetivo deste trabalho se inserir num debate sobre o conceito mais apurado para definir as imunidades, tendo em vista a divergência doutrinária sobre o tema. Adota-se apenas uma premissa como meio de fundamentar as questões que cercam o problema e objeto da pesquisa deste texto. Para uma discussão de maior substância e profundidade:

Do lado das *imunidades*, José Souto Maior Borges leciona que, “nas hipóteses de imunidade, a Constituição, ao ratear os campos impositivos, outorga ao ente público o seu campo impositivo previamente reduzido pela exclusão de pessoas ou fatos, postos fora da área tributária. A regra da imunidade configura, desta sorte, hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”. Ou seja, as regras imunizantes – que dispõem sobre uma hipótese em que um sujeito ou um fato jurídico não sofrerão a incidência da obrigação tributária – possuem “*status constitucional*”, sendo uma delimitação da competência dos entes disposta no bojo da própria Carta de Competências⁵, isto é, estão relacionadas à própria “estrutura” do sistema.

Já do lado das *isenções*, o que se tem são normas infraconstitucionais advindas de política fiscal dos entes que modificam a hipótese tributária (geralmente em seu aspecto quantitativo) e acabam produzindo o efeito de reduzir ou zerar o montante da exação. Assim, importante atentar que o vocábulo “isenção” é designado pela doutrina tanto quanto gênero, como espécie, ora designando diversas formas de desoneração por meio de lei, como reduções de alíquotas e de bases de cálculo, diferimento, créditos presumidos etc., ora designando a própria isenção em sentido estrito⁶.

Inicialmente, a doutrina definia isenção como uma “dispensa legal” do pagamento de determinada obrigação tributária. Nesse entendimento, a competência tributária permanece intacta, a hipótese tributária é prevista em lei e, quando ocorre a subsunção do fato previsto na norma, há uma dispensa legal do recolhimento total ou parcial do tributo⁷. Contudo, este trabalho se filia a

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 64; BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 181; COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 815.

5. Em mesmo sentido: *vide* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 298-300.

6. GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 57-78. É o que faz o Código Tributário Nacional, conforme ilustra o que consta dos arts. 111, II, e 178, por exemplo.

7. Por todos, *vide*: SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. [edição póstuma]. Ainda neste sentido, interessante referir que já no século XXI, mesmo após o processo de convergência aos padrões internacionais IFRS/IASB, essa definição foi incorporada inclusive pelas normas contábeis brasileiras, como o CPC 07 (R1), que

uma corrente que entendemos ser mais precisa, que descreve a isenção como uma exclusão, por lei, de parte da hipótese de incidência tributária⁸. Portanto, não há uma dispensa do pagamento, mas sim uma modificação ou (até mesmo) inexistência da hipótese de incidência tributária, uma vez que se modifica a obrigação tributária – e não apenas o crédito tributário.

No que diz às classificações possíveis desses institutos, *as imunidades* poderão ser objetivas e/ou subjetivas, limitando (de forma negativa) a competência dos entes sobre um determinado fato jurídico relacionado ao objeto, sendo definida como “imunidade objetiva”⁹, ou sobre um determinado grupo de sujeitos, sendo definida como “imunidade subjetiva”¹⁰. Podem, ainda, ser classificadas em “condicionais”, nas quais há uma previsão de imposição de cumprimento de certas condições específicas para que os contribuintes se subsumam à norma de imunidade, ou “incondicionais”, que são dispostas de maneira absoluta, sem exigências adicionais ou condições específicas a serem cumpridas¹¹.

No contexto das imunidades, entretanto, não há uma classificação que defina imunidades “parciais”, propriamente ditas, afora um caso bastante específico, originado de recente jurisprudência do STF. Assim, o que tínhamos (antes da EC n. 132/2023) de mais próximo de imunidade “parcial” era a definição pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, em que foi fixada a tese de que “a imunidade em relação [ao] ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”. Nesse caso, entendeu a Corte Suprema que a finalidade da norma imunizante é tão somente abarcar o

classifica a isenção como a dispensa legal do pagamento do tributo, enquanto a redução se refere apenas à exclusão parcial do passivo tributário, podendo até envolver devolução de impostos recolhidos mediante condições específicas (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 07 [R1]: Subvenção e Assistência Governamentais. Brasília, DF: CPC, 2010).

8. A lista de autores a ser referenciada neste sentido é vasta, todos em alguma medida influenciados, ao menos no ponto, por Alfredo Augusto Becker. Neste sentido, *vide*: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 324. Exemplificativamente, *vide*: MACHADO, Hugo de Brito. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 318.
9. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 308.
10. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 629-630.
11. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 133.

montante destinado à cota destinada ao capital social e, por conta disso, trata-se de uma imunidade que limita parcialmente a competência – tão somente o capital subscrito¹².

Já quanto às *isenções* em sentido amplo, algumas considerações prévias merecem ser feitas. Ao discorrer sobre o exercício do *poder de não tributar*, Hermano Notaroberto Barbosa sustenta duas manifestações possíveis: uma em sentido amplo, ou manifestação passiva; outra em sentido estrito, ou manifestação ativa¹³.

A sua manifestação passiva consiste na “totalidade das situações em que o ente político, muito embora tendo recebido do constituinte a competência para tributar um determinado fato econômico, opta por simplesmente não fazê-lo”¹⁴. Já a sua manifestação ativa (que é a que realmente interessa aos propósitos deste trabalho), consiste nas situações em que o Ente Público deliberadamente deixa de exercer sua competência tributária na sua plenitude. Diz-se que tal manifestação é ativa, pois não se realiza por um silêncio eloquente ou uma omissão do Ente Público, mas sim por uma efetiva tomada de posição politicamente deliberada, tratando-se determinado grupo de contribuintes de maneira diversa à regra geral. Trata-se do que se designa por “benefícios ou incentivos fiscais”, ou, nos termos das classificações clássicas da doutrina, por “isenções em sentido amplo”¹⁵.

Sem entrar nas particularidades de cada uma das espécies, vale destacar os casos das reduções de alíquotas, que nada mais são do que isenções parciais ou alíquotas reduzidas a zero¹⁶. Isto é, enquanto a isenção estrita modifica a hipótese de incidência de modo a anular a exação, a redução de alíquotas traz, como a própria nomenclatura propõe, apenas uma diminuição de um dos elementos

12. STF, Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. para o Acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020. Não se ignoram aqui as diversas discussões jurisprudenciais e doutrinárias que tal julgado ainda suscita, mas, para o que interessa aos propósitos deste artigo, limitar-nos-emos ao aspecto delimitativo da imunidade então em questão.

13. BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 85-88.

14. BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 86.

15. BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 88. “Referida dimensão do exercício da competência é verificada nos casos em que o legislador, de forma excepcional, desonera, total ou parcialmente, um grupo de contribuintes ou uma determinada atividade econômica em relação a um tributo já instituído que, a se aplicar sua regra geral, deveria incidir sobre os mesmos”.

16. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 279-280.

do critério quantitativo da hipótese de incidência, resultando também em uma diminuição do valor da exação, de acordo com o percentual definido em lei¹⁷.

Parte da doutrina critica a adoção do termo “isenção parcial” às reduções de alíquotas ou base de cálculo, pois ainda haveria incidência tributária e, portanto, não haveria de se falar em isenção. É o caso de Paulo de Barros Carvalho, que apregoa que “não se deve se confundir a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com a mera redução da base de cálculo ou da alíquota que não as anule”¹⁸.

Apesar da vasta discussão doutrinária sobre a terminologia¹⁹, fato é que as reduções de alíquotas parecem ter um regime jurídico semelhante ao das isenções (ou o mesmo), podendo ser chamadas de “isenções parciais” – para aproveitar o sentido amplo e o regime jurídico do termo. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal, no Tema n. 299 da repercussão geral, ao se debruçar sobre a possibilidade de aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial das alíquotas ou da base de cálculo na operação subsequente, à luz do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, fixou a tese de que “a redução de base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações”²⁰.

No precedente supramencionado, a Suprema Corte se filiou ao entendimento da obra de Maior Borges, que com autoridade lecionava o seguinte sobre o tema²¹:

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 204.

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2022. p. 532.

19. Sobre o tema, inclusive quanto à confusão do uso dos termos “benefícios” e “incentivos” como alternativos entre si, vide: GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. p. 56 e ss.

20. Embora a tese fixada tenha consignado apenas “reduções de base de cálculo”, a leitura dos votos e dos fundamentos utilizados na *ratio* do precedente permite concluir que se impõe o mesmo entendimento para as reduções de alíquotas (cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 635.688/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe* 13.02.2015).

21. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 279-280.

De fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo. [...]

As isenções podem, ainda, classificar-se em totais e parciais. As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto, nas isenções parciais, surge o fato gerador da tributação, constituindo-se, portanto, a obrigação tributária, embora o *quantum* do débito seja inferior ao que normalmente seria devido se não tivesse sido estabelecido preceito isentivo [...]

Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta. (grifos nossos).

Ora, se em ambos os casos há uma modificação da hipótese de incidência (núcleo duro do conceito doutrinário), não há razão para aplicar regimes jurídicos totalmente distintos, apesar de sabermos que há particularidades, como, por exemplo, a necessidade de instituição de isenções – em sentido estrito – por meio de lei, nos termos do art. 176 do CTN²², enquanto as reduções de alíquotas podem ser fixadas por decreto.

Dessa forma, seria plausível fazer o paralelo de que, se o regime jurídico das isenções em sentido estrito é igualmente aplicável às parciais, também seria aplicável o mesmo regime jurídico das “imunidades em sentido estrito” às “imunidades parciais”.

Isso porque, sempre que alguém está diante de uma imunidade tributária, está, em verdade, diante de uma prestação negativa da atuação do poder público²³. Há, no bojo das imunidades, uma demarcação dos casos em que a tributação não ocorrerá, a fim de que, do ponto de vista econômico, não haja

22. STF, Recurso Extraordinário n. 353.657/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 06.03.2008.

23. ADAMY, Pedro Augustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, v. 19, n. 96, p. 101-133, jan./fev. 2011.

um efeito contrário à própria finalidade da tributação: a promoção de direitos fundamentais²⁴.

Nesse sentido, a classificação de uma desoneração como imunidade, além dos critérios apriorísticos, deve observar também a ótica sistemático-teleológica da Constituição para lhe conferir a devida eficácia²⁵. Isto é, aquela desoneração busca revelar qual direito fundamental é tutelado pelo constituinte aos indivíduos e qual bem jurídico é facilitado com sua aplicação. É o caso, *v.g.*, da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição, que dispõe, em essência, sobre a prestação estatal negativa (facilitação) sobre a promoção do direito fundamental à educação (art. 6º da CF/1988), cultura (art. 215 da CF/1988), liberdade de expressão (art. 5º, IV, IX, da CF/1988) e acesso à informação²⁶.

Com efeito, as imunidades irradiam efeitos em ângulo mais aberto, pois o uso de interpretação sistemático-teleológica deve prevalecer diante de outras regras de interpretação, sendo papel do intérprete analisar as imunidades através do prisma da finalidade da norma constitucional²⁷, a fim de prestar sua máxima eficácia.

Quanto à regra hermenêutica das isenções, a disposição do art. 111, II, do CTN – “interpreta-se literalmente a legislação tributária” –, é aplicada pela doutrina e pela jurisprudência a todo e qualquer tipo de benefício fiscal, apesar de se referir apenas à nomenclatura “isenção”. Duas conclusões se fazem desse dispositivo: (i) “isenção” é utilizada em *sentido amplo*, sendo todo e qualquer benefício fiscal, e (ii) a regra hermenêutica das isenções (em sentido amplo) é restritiva²⁸.

24. Neste sentido, *vide*: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 214.

25. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, n. 19, 2017.

26. *Vide*: STF, Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, *DJe* 10.03.2017.

27. CHIESA, Clécio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 203.

28. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990. p. 104-108. Sobre o tema, vale o destaque do quanto asseverado por João de Souza Alho Neto a respeito da insuficiência do art. 111, do CTN: “em que pese o artigo 111 do CTN ter fixado parâmetros de interpretação para os dispositivos que tratam de benefícios fiscais, haverá casos em que a literalidade e a teleologia da norma reconstruídas a partir

Ou seja, enquanto os efeitos são mais amplos e tendem a abarcar um número mais abrangente de situações no caso das imunidades, há, *a priori*, uma pretensão de aplicação literal da norma de isenção (sentido amplo), que pode resultar em uma aplicação mais restritiva, porém, em alguns casos – à luz do princípio da igualdade –, a observação de critérios teleológicos poderá ser mais adequada e, portanto, predominante.

Sintetizando as características analisadas, as imunidades estão vinculadas (i) à disposição constitucional de delimitação da competência tributária – são regras de estrutura do sistema tributário; (ii) à possibilidade de classificação em subjetiva ou objetiva; (iii) à prestação negativa do poder público, de acordo com os princípios constitucionais tutelados; e (iv) aos efeitos ampliativos – por meio da análise sistemático-teleológica.

Já as características analisadas por parte das isenções estão relacionadas à previsão em normas infraconstitucionais, (i) que modificam a hipótese de incidência do tributo; (ii) que podem ser isenções em sentido estrito (completo afastamento da cobrança do crédito tributário) ou em sentido amplo, como gênero de espécies de benefícios e incentivos tributários, dentre as quais está a redução de alíquotas, entendida pelo STF como uma espécie de isenção parcial, (iii) com regras hermenêuticas restritivas, pois abarcam apenas as hipóteses objetivamente descritas em lei.

3 A NATUREZA JURÍDICA DOS REGIMES DIFERENCIADOS PREVISTOS NO ART. 9º, § 1º, DA EC N. 132/2023

Expostas as definições de imunidade e isenção que balizam as premissas deste trabalho, volta-se, agora, a compreender o conteúdo das aparentes reduções de alíquotas de 60% previstas no art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, denominadas de “regimes diferenciados”. Para analisar de forma apropriada o conteúdo dos regimes diferenciados do IBS e da CBS, *v.g.*, aos serviços de educação, é preciso verificar o sistema em que tal desoneração está inserida.

Norberto Bobbio critica Kelsen ao considerar o ordenamento jurídico como um sistema que abrange tanto a forma quanto o conteúdo – sistemas estático e dinâmico. O autor italiano argumenta que as normas devem ser analisadas

desses dispositivos irão disputar prevalência” (ALHO NETO, João de Souza. *Interpretação e aplicação de benefícios fiscais*. São Paulo: IBDT, 2021).

não apenas pela forma como se integram ao sistema, mas também pelo seu conteúdo. Essa análise é crucial para garantir que as normas se relacionem de maneira coerente com o conjunto do ordenamento jurídico em que estão inseridas²⁹.

Há de ser feito, portanto, um exame do conteúdo prescritivo desses regimes diferenciados, da coerência entre tais desonerações e a Constituição Federal, das expressões que compõem o dispositivo, chegando até a sua eficácia e finalidade. É a partir do resultado dessa equação que auferiremos, de forma mais concreta, a definição dos regimes diferenciados do IBS e da CBS a partir dos seus respectivos enunciados prescritivos de desoneração.

Voltemos novamente ao caso da redução aos serviços de educação: o conteúdo dessa nova norma constitucional não parece ser apenas uma “carta em branco” ao legislador complementar para beneficiar um setor específico, de forma subjetiva, mas sim promover a tutela de direitos fundamentais, como, no caso, o direito à educação, previsto no art. 6º, *caput*, da Constituição Federal³⁰. Nesse passo, essa correlação é notória por três principais motivos:

Em primeiro lugar, as normas devem observar uma coerência sistêmica e harmônica ao serem inseridas no ordenamento jurídico³¹; *em segundo lugar*, destaca-se que a própria característica das emendas constitucionais está atrelada à *subordinação e condição* – uma vez que são limitadas e devem estar em harmonia pelas regras e pelos princípios constitucionais anteriores à sua inserção³²; *em terceiro lugar*, há uma forte correlação entre os direitos fundamentais positivados no texto originário e as formas que o texto prevê de colocar tais direitos em prática nos mais variados graus de satisfação e concretização³³ – por meio da própria EC n. 132/2023.

29. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1999. p. 71-72.

30. BELTRÃO, Demétrius Amaral; KALLÁS FILHO, Elias; CASSALHO GUIMARÃES, Henrique. Imunidade tributária das entidades de assistência social: a tensão entre a norma constitucional e os óbices burocráticos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, p. 95-107, 2015.

31. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1999. p. 71-72.

32. MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 57.

33. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. 4. tir. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

Inclusive, é possível averiguar tal constatação com o exemplo do direito fundamental à saúde e a sua correlata desoneração. O texto constitucional expõe que o direito à saúde será um direito altamente tutelado pelo Estado brasileiro. Essa tutela será operacionalizada, dentre diversas outras formas positivas, por um *non facere* do Estado.

Isto é, de um lado, o Estado brasileiro impõe medidas positivas de atuação como, por exemplo, o Sistema Único de Saúde (SUS), nos termos do art. 198 da Constituição Federal, e, de outro lado, o próprio texto constitucional impõe medidas de liberdade para também promover esse direito fundamental, como a redução da competência tributária dos entes, por meio das reduções de alíquotas de CBS e IBS aos serviços de saúde.

Logo, esse *non facere* ou “prestação negativa” indica um conteúdo mínimo nessas reduções de alíquotas, que deve ser observado de acordo com tal finalidade: promoção da tutela dos direitos fundamentais intrínsecos à sua disposição.

Com isso em mente, necessário perquirir o caráter de vinculatividade e impositividade do quanto disposto na EC 132/2023, no que diz respeito aos regimes diferenciados objeto deste trabalho.

O *caput* do art. 9º da EC n. 132/2023 estabelece que a lei complementar pode criar regimes tributários diferenciados; no entanto, logo após o *caput*, o § 1º, do mesmo art. 9º, utiliza a expressão “a lei complementar *definirá* as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas”. Isto é, uma vez adotado o “regime diferenciado” pelo legislador complementar, parece claro que esse *deverá*, obrigatoriamente, observar a regra que dispõe sobre a redução de alíquotas de 60% sobre serviços de educação, saúde, dispositivos médicos e outros³⁴.

A questão que se põe é se o legislador complementar definiria o que seja “serviços de educação, saúde, dispositivos médicos” etc., ou se tal definição

34. Vale destacar que a escolha do termo “poderá” pelo constituinte já gerou uma série de debates históricos na doutrina e na jurisprudência, como, por exemplo, no caso do ICMS, a expressão “poderá ser seletivo”, prevista no art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal, resolvido no Recurso Extraordinário n. 714.139/SC (Tema n. 745 da repercussão geral), pelo Supremo Tribunal Federal, em que foi definido que o termo “poderá ser seletivo” revela realmente uma faculdade do legislador, no entanto, uma vez adotada a técnica da seletividade em função da essencialidade para diferenciar a alíquota de ICMS, *deverá* o legislador observá-la em conformidade com os princípios constitucionais.

seria meramente remissiva a uma interpretação teleológica a partir da Constituição Federal.

Segundo a classificação tricotômica de José Afonso da Silva sobre a eficácia das normas constitucionais (eficácia plena, contida e limitada), tem-se que o art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, em nossa compreensão, poderia ser entendido em duas hipóteses: como sendo uma norma de eficácia contida ou de eficácia limitada.

Como norma de eficácia contida, adotar-se-ia a premissa de que a norma, tal como está disposta pela EC n. 132/2023, já prevê uma desoneração, uma vez que o próprio texto constitucional dispõe quais serão (i) as operações imunes (serviços educacionais e outros), (ii) contra quem é imposta essa desoneração (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), (iii) quais tributos serão reduzidos (CBS e IBS), cabendo tão somente à lei complementar instrumentalizar quais serão os bens e serviços que não fruirão da desoneração (medida sujeita ao exame de constitucionalidade)³⁵.

No entanto, mesmo que se considere o art. 9º, § 1º, EC n. 132/2023, uma norma de eficácia limitada, ou seja, que dependa de legislação infraconstitucional para plena aplicação, ainda assim há incidência imediata³⁶. O dispositivo impõe ao legislador complementar o dever de instituir tributação reduzida para serviços de educação, entre outros. Isso porque as normas constitucionais de eficácia limitada se dividem entre normas de eficácia limitada (i) de princípio programático ou (ii) de princípio institutivo.

Basicamente, as normas de princípio programático são normas norteadoras do ordenamento jurídico brasileiro, pois apontam valores e princípios que devem ser tutelados futuramente³⁷.

Por outro lado, as normas de princípio institutivo estabelecem instituições, órgãos ou entidades e indicam “uma legislação futura que lhes complete

35. Nesse prisma, questiona-se a necessidade de o legislador especificar o que são serviços de educação ou saúde para garantir a tutela dos direitos fundamentais. Vale destacar que a NBS (Nomenclatura Brasileira de Serviços) já lista todas as operações possíveis, e o termo “educação”, assim como outros do art. 9º, § 1º, apresenta pouca margem para controvérsias semânticas.

36. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015.

37. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 135.

eficácia e lhes dê efetiva aplicação”³⁸. Em outras palavras, são normas que prescrevem um conteúdo e um comando direto ao legislador, a fim de que, após a publicação da lei, seja auferida a eficácia completa desse conteúdo. Um exemplo de norma de eficácia limitada de princípio institutivo é o art. 195, § 12, da Constituição Federal, que impõe à lei futura definir os setores econômicos para os quais as contribuições incidentes sobre a receita e sobre a importação serão não cumulativas³⁹.

Há, ainda, uma subdivisão entre as normas de eficácia limitada de princípio institutivo: há as facultativas e as impositivas. As normas de eficácia limitada de princípio institutivo *facultativas* (ou *permissivas*), como o próprio nome diz, são aquelas que não impõem qualquer obrigação ao legislador (ordinário ou complementar), apenas permitem e/ou autorizam a atuação legislativa sobre determinada matéria. Apesar do tom permissivo, uma vez adotada tal medida pelo legislador, “a regra constitucional é vinculante quanto aos limites, forma e condições nela consignados”⁴⁰.

Por outro lado, as normas de eficácia limitada de princípio institutivo *impositivas* são aquelas que impõem ao legislador a obrigatoriedade de emitir uma lei, na forma, no conteúdo e para a finalidade prevista no texto constitucional. Nesta questão, destacam-se dois exemplos: o art. 146 da Constituição que, no inciso III, impõe ao legislador complementar estabelecer as normas gerais em matéria tributária. Outro exemplo é a delimitação de competência proposta pelo art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, que impõe ao legislador complementar disciplinar sobre a não incidência do ISS em exportações de serviços⁴¹.

Traçando o paralelo de tais definições com os regimes diferenciados que estabelecem a redução de alíquotas de 60%, objeto do presente estudo, percebe-se que a situação é praticamente a mesma. Portanto, mesmo que se fale em

38. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 120-121.

39. MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 247-248.

40. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 125.

41. Defendida pela doutrina do professor Luciano Amaro como norma de imunidade. Neste sentido, *vide*: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 191-192.

norma de eficácia limitada, ainda assim haveria de ser observada a finalidade do constituinte de limitar o poder constitucional de tributar.

Não é o fato de as normas constitucionais conterem eficácia limitada que impede a sua produção de efeitos no sentido de limitar a competência do ente. Muito pelo contrário, caberá ao legislador complementar cumprir a finalidade adotada por essa norma constitucional de princípio institutivo, tendo em vista o seu caráter impositivo⁴². Sendo correto dizer, portanto, que o fato de haver remissão à lei complementar não retira a rigidez normativa do art. 9º da EC n. 132/2023.

Ademais, os enunciados do *caput* e do § 1º do art. 9º da EC n. 132/2023, devem ser interpretados de forma interacionista, pois o conteúdo que se extrai do dispositivo constitucional deve observar todos os termos que o compõem⁴³. Em uma primeira análise, há, de fato, uma faculdade do legislador, porém, quando se analisa a expressão “definirá”, verifica-se que o legislador deverá observar o núcleo das reduções de alíquotas (alíquota a ser reduzida e rol de bens e serviços passíveis de desoneração).

O conteúdo dos termos “poderá” e “definirá”, previstos do *caput* e no § 1º do art. 9º da EC n. 132/2023, parecem estabelecer uma regra constitucional em conjunto, sendo vinculante quanto aos limites, forma e condições nela consignados, além de possuírem em seu bojo um conteúdo mínimo a ser observado pelo legislador complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Significa dizer que a análise das reduções de alíquotas de 60%, especialmente no que se refere aos serviços de educação e saúde, revela uma intrínseca relação com os direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

A questão que surge, portanto, é se tais regimes diferenciados são uma imunidade, por imporem uma diminuição do espaço de atuação do legislador complementar sobre determinados bens e serviços – o que é típico das imunidades⁴⁴ –, ou se estaria a Constituição Federal meramente facultando ao legislador complementar a positivação de uma norma de isenção parcial para determinadas operações de bens e serviços.

42. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 121-132.

43. ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 41, n. 55, p. 133-175, 3. quadrim. 2023.

44. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. 15. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 302.

Caso se entendesse pela segunda opção, estar-se-ia diante de uma norma de isenção em sentido amplo ou, mais especificamente, de uma redução de alíquotas. É uma forma de obter uma redução do *quantum debeatur* do objeto da obrigação tributária⁴⁵ – uma diminuição concreta do montante que será efetivamente recolhido a título de CBS e IBS.

Logo, o art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, quando, por exemplo, prevê a redução de alíquotas de serviços de educação, estaria, em verdade, tão somente emitindo uma faculdade ao legislador, contudo, sem qualquer conteúdo suficiente a produzir eficácia jurídica de limitação da competência do legislador ou desoneração tributária⁴⁶. Essa desoneração, portanto, só teria eficácia jurídica após a publicação da Lei Complementar n. 214/2025, isto é, somente a partir da lei complementar haveria uma norma de redução de alíquotas válida, vigente e eficaz.

Tal definição parte da premissa de que o art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, não possui eficácia ou aplicabilidade imediata quanto ao seu conteúdo, isto é, seria uma norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativa. No entanto, para reforçar a posição defendida neste trabalho, é preciso destacar que essa lógica não é a mais adequada, pois esses regimes diferenciados não decorrem de mera legislação infraconstitucional, mas sim da própria Constituição Federal pelo constituinte derivado.

Ou seja, diferente das normas de isenção, que são infraconstitucionais e partem da própria competência e da política fiscal dos entes (renúncia de parte de suas receitas em prol de algum benefício ou incentivo fiscal para promover desenvolvimento econômico)⁴⁷, as reduções de alíquotas em 60% foram estabelecidas no texto constitucional, em que o próprio constituinte (que está acima da força

45. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 113-119.

46. Nesse sentido entendeu o Supremo Tribunal Federal em caso um pouco diverso – Tema n. 317 da repercussão geral: “Há acórdãos do Plenário desta Corte que consideram o art. 40, § 21, da Constituição Federal norma de eficácia limitada, cujos efeitos estão condicionados à edição de legislação infraconstitucional para regulamentar as doenças incapacitantes aptas a conferir ao servidor o direito à referida não incidência. Alinho-me a esses precedentes, aplicando-os ao presente caso a fim de conferir efeitos vinculantes à tese jurídica neles firmada [...]” (STF, RE 630.137, Tribunal Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 01.03.2021, processo eletrônico – repercussão geral, DJe 11.03.2021).

47. BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescido. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 347-349.

política de qualquer ente tributante) estabeleceu uma limitação à União (CBS) e aos Estados e Municípios (IBS). Por esse viés, portanto, não nos parece ser adequada a classificação como isenção.

Tais reduções de alíquotas não foram deliberadas pelo constituinte como mera outorga de benefício fiscal, mas sim por meio de uma análise e aplicação sistemática dos direitos tutelados pela Constituição. Tem-se um *non facere* do Estado em relação a bens e serviços como educação, saúde, medicamentos, higiene pessoal, transporte coletivo, alimentos, segurança nacional e outros.

Embora se possa argumentar que a norma carece de eficácia ou juridicidade ao fazer remissão à legislação complementar, o texto positivado no art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, é claro ao estabelecer: (i) as operações imunes (como os serviços educacionais); (ii) os entes federativos que são alvo dessa imunidade (União, Estados, Municípios e Distrito Federal); (iii) os tributos que terão suas alíquotas reduzidas (CBS e IBS); e (iv) implicitamente, os direitos fundamentais que a norma busca efetivar. Portanto, a função do legislador complementar deve ser restrita à criação de uma legislação pedagógica e procedimental necessária para que os contribuintes possam exercer seus direitos, sem, contudo, poder desvirtuar o conteúdo e a finalidade das normas constitucionais.

Nesse sentido, os regimes diferenciados em questão se configuram como um comando ao legislador, delimitando sua competência e buscando uma finalidade inerente à proteção dos direitos fundamentais previstos no texto constitucional. Logo, tem-se que devem ser definidos como imunidades, ainda que parciais (por não promoverem uma vedação integral da competência), pois apresentam todos os elementos característicos das limitações ao poder de tributar, sendo típicas normas de estrutura (normas que impõem o regramento à produção jurídica)⁴⁸.

Não se diz aqui que as isenções não possam tutelar tais direitos, mas sim que esse elemento – finalidade do constituinte de tutelar direitos fundamentais –, quando observado em conjunto com os outros elementos analisados alhures, indicam o fato de não se tratar de mera isenção, para fins de definição jurídica. Ademais, nos termos dos tópicos anteriores, os regimes especiais são uma regra de competência, o que não cabe às isenções. Diferentemente do que ocorre nas isenções, em que os entes geralmente outorgam benefícios fiscais

48. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1999. p. 45-46.

para promover um determinado setor, no caso das reduções de alíquotas do art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, há uma verdadeira delimitação da competência do legislador complementar em tributar determinados bens e serviços.

4 CONCLUSÃO: CONSIDERAÇÕES PARA A REGRA HERMENÊUTICA APLICÁVEL AOS REGIMES DIFERENCIADOS INAUGURADOS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

Por todo o exposto no presente trabalho, é possível concluir que a definição das imunidades está, quase que de maneira indissociável, vinculada (i) à disposição constitucional dessas regras; (ii) à possibilidade de classificação em subjetiva ou objetiva; (iii) à indiferenciação do termo utilizado pelo constituinte; (iv) à prestação negativa do poder público, de acordo com os princípios constitucionais tutelados – enquanto as isenções são instrumentos de política fiscal que modificam a hipótese de incidência tributária.

Os regimes diferenciados que estabelecem uma redução de alíquotas de 60% de CBS e IBS estão intimamente relacionados aos direitos fundamentais tutelados pela Constituição Federal, possuindo natureza jurídica de imunidades, tratando-se de uma espécie de imunidade parcial, com regime jurídico idêntico ao das imunidades em sentido estrito.

O ponto é importante, pois, conforme visto, quanto à regra hermenêutica aplicável, ainda que o art. 9º, § 1º, da EC n. 132/2023, faça remissão a uma lei complementar, os regimes diferenciados possuem efetivamente um conteúdo mínimo tutelado de forma sistemática pela Constituição Federal. Com isso, mesmo sendo uma norma de eficácia limitada, ainda assim não poderá ser livremente limitada ou até inutilizada pela legislação complementar, ou, ainda, por eventuais interpretações “restritivas” – sempre com viés de esvaziamento das garantias constitucionais dos contribuintes⁴⁹.

Embora o art. 9º da EC n. 132/2023 possa vir a ser considerado uma norma de eficácia limitada, ele aponta para uma finalidade estabelecida desde 1988: a promoção de direitos fundamentais, como educação e saúde, mediante o *non facere* do Estado.

49. FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise epistêmica no direito tributário contemporâneo: do esgotamento do formalismo normativista aos riscos do solidarismo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 629-665, 2024.

Com base nessa premissa, entende-se que a regra hermenêutica mais adequada é a sistemático-teleológica⁵⁰, pois possibilita a interpretação dos direitos fundamentais sob uma perspectiva finalística. Isso implica a aplicação de efeitos amplos a essas reduções e o afastamento de restrições infraconstitucionais em três aspectos principais.

Primeiro, se o objetivo da norma é promover direitos fundamentais, como educação e saúde, por meio de um *non facere*, ela não pode ser limitada por legislação infraconstitucional. Isso inclui a restrição prevista no § 10 do art. 9º da EC n. 132/2023, que estabelece uma “avaliação quinquenal de custo-benefício”, com possível regime de transição para a alíquota-padrão. Limitações dessa natureza representariam uma revogação da tutela de um direito fundamental promovido pela Constituição Federal, o que seria manifestamente inconstitucional.

Segundo, considerando as reduções de alíquotas previstas no art. 9º da EC n. 132/2023 como imunidades, a interpretação teleológica deve prevalecer sobre outras formas interpretativas. Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Terceiro, sendo a interpretação teleológica própria às imunidades, por consequência lógica, o art. 111, II, do CTN não se aplica às reduções de alíquotas de 60%. Nesse caso, não se trata de um benefício fiscal ou política fiscal de um ente federativo, mas de direitos fundamentais promovidos por norma do regramento de competências. Logo, uma interpretação literal (equivocadamente associada à interpretação restritiva)⁵¹ é incompatível com a aplicação das reduções de alíquotas de 60%.

Tem-se que as conclusões logradas no presente trabalho melhor delineiam a natureza jurídica dos regimes diferenciados inaugurados pela reforma tributária, bem como melhor se coadunam com o propósito último de promover a tutela de direitos fundamentais.

50. ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 41, n. 55, p. 133-175, 3. quadrim. 2023.

51. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990. p. 104-106.

5 REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro Augustin. As imunidades tributárias e o direito fundamental à educação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, v. 19, n. 96, p. 101-133, jan./fev. 2011.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. 4. tir. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ALHO NETO, João de Souza. *Interpretação e aplicação de benefícios fiscais*. São Paulo: IBDT, 2021.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 41, n. 55, p. 133-175, 3. quadrim. 2023.
- ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 19, n. 19, 2017.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução a ciência das finanças*. 15. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BELTRÃO, Demétrius Amaral; KALLÁS FILHO, Elias; CASSALHO GUIMARÃES, Henrique. Imunidade tributária das entidades de assistência social: a tensão entre a norma constitucional e os óbices burocráticos. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, p. 95-107, 2015.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília, DF: Editora UnB, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.
- BORGES, José Souto Maior. O imposto sobre o valor acrescentado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 635.688/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes. *DJe* 13.02.2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 32. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2022.

CHIESA, Clécio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Crise epistêmica no direito tributário contemporâneo: do esgotamento do formalismo normativista aos riscos do solidarismo fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 629-665, 2024.

GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à concessão de benefícios fiscais: dos controles formais aos controles materiais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

OECD. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and excise, core design features and trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em: 28 out. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 681-700, 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 8. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. [edição póstuma].

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.