

CTN e reforma: entre tradição e ruptura

As alterações promovidas pela Emenda Constitucional 132 transcendem a simples substituição e regulação de tributos. Ela modifica a própria lógica de funcionamento da tributação do consumo no Brasil e obriga a releitura de categorias clássicas construídas ao longo de décadas pelo Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN permanece como o principal eixo dogmático do sistema tributário brasileiro, mas passa a operar em um ambiente profundamente distinto daquele para o qual foi concebido. Há continuidade estrutural, mas há também uma ruptura operacional de enorme magnitude.

Essa constatação resulta da compreensão dos contextos históricos em que nasceram os dois modelos.

O CTN surge no ambiente da reforma tributária de 1965, introduzida pela EC 18/65. O país vivia uma realidade econômica essencialmente física, territorializada e baseada na circulação de bens corpóreos. Os serviços possuíam forte conteúdo humano, as operações econômicas dependiam de presença material e a tecnologia exercia papel periférico na organização produtiva. Foi nesse contexto que se estruturou o modelo tributário brasileiro anterior.

Coube ao código, editado no ano seguinte, consolidar essa arquitetura por meio de um conjunto uniforme de normas gerais que disciplinava (como ainda disciplina) obrigação tributária, fato gerador, sujeição passiva, lançamento, crédito tributário, decadência, prescrição e responsabilidade.

A sua grande virtude foi justamente a capacidade de servir como elemento estabilizador de um sistema inevitavelmente fragmentado pela repartição constitucional de competências entre União, estados e municípios.

Sua impressionante longevidade não decorre de imobilismo, mas da elevada qualidade da sua construção dogmática. Mesmo concebido em outro ambiente econômico, o CTN sobreviveu às Constituições supervenientes à de 1946, às sucessivas reformas parciais e às profundas mudanças institucionais, sem perder centralidade.

O problema é que a economia para a qual o sistema foi concebido deixou de existir.

A digitalização, a globalização e a crescente intangibilidade das operações econômicas produziram uma ruptura histórica na forma de circulação da riqueza. O espaço físico perdeu protagonismo. Plataformas digitais, computação em nuvem, *streaming*, marketplaces, monetização de dados e modelos híbridos passaram a desafiar diretamente as categorias tradicionais do sistema tributário brasileiro.

O modelo concebido para uma economia baseada em bens corpóreos começou a demonstrar sinais evidentes de esgotamento, com o consequente acirramento dos conflitos de competência entre estados e municípios. A dificuldade de distinguir mercadorias e serviços tornou-se progressivamente mais grave à medida que a economia passou a operar em estruturas híbridas e imateriais.

A jurisprudência dos tribunais superiores, embora frequentemente orientada pela tentativa de adaptar o sistema à nova realidade econômica, acabou ampliando ainda mais a zona de incerteza. Em muitos casos, o alargamento conceitual das noções de mercadoria e serviço forneceu fundamento simultâneo para pretensões estaduais e municipais sobre o mesmo fato econômico.

O resultado foi a crescente complexidade normativa e a transferência do custo da insegurança jurídica para o contribuinte. Não foram raras as hipóteses em que empresas passaram a recolher simultaneamente ICMS e ISS sobre a mesma operação apenas como estratégia de mitigação de riscos e de enquadramento às regras de *compliance* internas.





O sistema brasileiro de tributação do consumo transformou-se em um dos mais complexos e disfuncionais do mundo. A multiplicidade de tributos, obrigações acessórias, regimes especiais, exceções, benefícios fiscais e interpretações contraditórias produziu um ambiente em que departamentos tributários inteiros passaram a existir exclusivamente para tentar interpretar e operacionalizar o sistema.

Outro problema central foi a cumulatividade

Embora formalmente estruturado sobre a não cumulatividade, o sistema brasileiro desenvolveu sucessivas restrições ao aproveitamento de créditos, especialmente em torno dos chamados créditos financeiros e do conceito de insumo.

Na prática, tributos passaram a incorporar-se aos custos da cadeia produtiva. O problema tornou-se particularmente grave nas exportações. A dificuldade de recuperação de créditos acumulados converteu o tributo em custo definitivo, comprometendo competitividade e afastando investimentos.

A tributação na origem também estimulou a guerra fiscal entre os entes federativos. A competição tributária tornou-se elemento permanente da dinâmica econômica nacional. Benefícios fiscais passaram a funcionar como instrumento de atração de investimentos, produzindo desequilíbrios federativos, distorções concorrenciais e enorme insegurança jurídica.

Nesse contexto, a necessidade de reforma deixou de ser mera opção política. Tornou-se exigência estrutural.

Promessa de simplificação e a realidade do IVA dual

A EC 132/2023 foi aprovada sob a promessa de solucionar esse conjunto de disfunções. Simplificação, transparência, neutralidade e redução da litigiosidade tornaram-se os grandes pilares retóricos da reforma.

A narrativa era sedutora. Substituir-se-iam múltiplos tributos por um IVA moderno, racional, não cumulativo e alinhado às melhores práticas internacionais. O problema é que a concretização normativa da reforma revela cenário muito mais complexo do que aquele apresentado no discurso político.

O primeiro ponto que chama atenção é que a prometida simplificação não ocorreu nos termos anunciados. O Brasil não substituiu cinco tributos por um único IVA. Na prática, os cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) deram lugar a outros cinco (IBS, CBS, IS, IPI e contribuição sobre a exportação de produtos primários e semielaborados).

Complexidade não desapareceu. Apenas mudou de lugar

A criação do IBS também produziu profunda reconfiguração do federalismo fiscal. A autonomia tributária dos entes subnacionais foi significativamente reduzida. Estados e municípios passaram a ter espaço muito mais restrito para conformação normativa própria, concentrando sua atuação basicamente na fixação de alíquotas. Houve regras que determinaram a incidência dos novos tributos em negócios jurídicos objeto da competência exclusiva daquelas unidades da Federação (ITCMD e ITBI).

Ao mesmo tempo, a adoção da tributação no destino procura eliminar os incentivos históricos da guerra fiscal. O problema é que a própria definição de destino tende a gerar novos conflitos interpretativos, especialmente em operações digitais, intangíveis ou de múltiplas etapas.

A promessa de neutralidade igualmente sofreu forte mitigação durante o processo legislativo. A expectativa de um sistema uniforme foi progressivamente substituída pela proliferação de regimes especiais.

A LC 214/2025 e a LC 227/2025 incorporaram múltiplos regimes favorecidos, específicos e diferenciados, com produtos especificados pela NCM, o que foi, nas origens, condenado veementemente pelos autores da reforma.

A consequência é evidente. A fragmentação que se pretendia superar reaparece sob nova roupagem. A dificuldade política de implementar um IVA efetivamente uniforme produziu um sistema marcado por assimetrias, diferenciações e complexidades operacionais relevantes.

Leis complementares e a releitura do CTN

Outro aspecto particularmente importante da reforma é o deslocamento do centro de gravidade do sistema tributário da Constituição para o plano infraconstitucional. De fato, a EC 132/23 multiplicou referências à lei complementar, transferindo para ela a disciplina de aspectos essenciais do novo modelo.

O CTN, que durante décadas exerceu função sistematizadora central, passa agora a coexistir com um conjunto fragmentado de diplomas normativos de mesma hierarquia. Nesse contexto, ganham especial relevância a LC 214/2025 e a LC 227/2025.

Diferentemente do CTN, concebido como corpo normativo unitário e sistemático, o novo modelo organiza-se por meio de diplomas diversos com funções distintas. Isso dificulta a construção de leitura integrada do sistema e amplia o esforço interpretativo exigido dos operadores do direito.

Ainda assim, o CTN não perde relevância. Ao contrário. Suas categorias continuam a servir como fundamento dogmático essencial para compreensão das novas regras. O que muda é a forma de funcionamento desses institutos.

Um exemplo importante aparece no campo das imunidades tributárias. O novo modelo, muito corretamente, procura aproximar os tratamentos conferidos ao IBS e à CBS, especialmente em relação às entidades assistenciais sem fins lucrativos. No modelo anterior, impostos e contribuições se sujeitavam a regramentos distintos. Essa uniformização representa avanço relevante em coerência sistêmica.

Mas, a nosso ver, o ponto em que a reforma produza maior impacto está na operacionalização do sistema.

***Split payment*, garantias do contribuinte e litigiosidade**

A introdução do *split payment* altera profundamente a lógica histórica da arrecadação.

No modelo tradicional, o tributo transitava pela esfera patrimonial do contribuinte antes de ser recolhido ao Fisco. No novo sistema, o valor correspondente ao tributo é automaticamente segregado no momento da liquidação financeira da operação. A arrecadação deixa de ser evento posterior ao fato gerador e passa a ocorrer praticamente de forma simultânea à operação econômica.

Esse sistema foi implementado por um número extremamente reduzido de países: apenas 13 entre os mais de 170 que utilizam o IVA no mundo. Destes, dois já abandonaram o modelo. E consultas formuladas pela União Europeia à Deloitte apontaram para a absoluta ausência de relação custo-benefício na sua implementação.

Sob a perspectiva arrecadatória, trata-se de mecanismo extremamente eficiente. Sob a perspectiva das garantias do contribuinte, contudo, as consequências são preocupantes. O *split payment* reduz significativamente o fluxo de caixa das empresas, problema que se agrava especialmente nas operações realizadas com vendas a prazo e pagamentos à vista do tributo.

Pode até ser um instrumento eficiente de combate à sonegação. O que não parece admissível é transferir para toda a sociedade, indistintamente, os custos financeiros, operacionais e burocráticos de um modelo extremamente invasivo, concebido para enfrentar comportamentos ilícitos de uma minoria de contribuintes.

A sua adoção repercute diretamente sobre institutos clássicos do CTN.

A responsabilidade tributária, por exemplo, sofre relevante reconfiguração. No sistema tradicional, contribuinte e responsável eram identificados a partir de critérios jurídicos definidos pelo CTN. Com a centralidade assumida pelo fluxo financeiro, parte relevante da lógica da responsabilidade desloca-se para mecanismos automáticos de retenção.

As categorias tradicionais permanecem formalmente existentes, mas sua função prática é profundamente modificada.

O mesmo fenômeno ocorre com o lançamento tributário. A clássica distinção entre lançamento de ofício, por declaração e por homologação passa a operar em ambiente fortemente automatizado, marcado por escrituração digital e apuração assistida.

A estrutura conceitual do CTN continua presente, mas submetida a dinâmica operacional inteiramente distinta.

Talvez nenhum instituto revele de forma tão clara essa transformação quanto a repetição de indébito.

O artigo 166 do CTN sempre desempenhou papel central no equilíbrio entre arrecadação e proteção do contribuinte. O problema é que a lógica do *split payment* e da geração automática de créditos ao longo da cadeia impede a operacionalização prática da restituição.

Quando cada débito gera simultaneamente crédito ao adquirente (como no *split payment*), a reversão posterior do pagamento indevido deixa de ser possível, de acordo com a nova legislação. Na prática, o instituto da repetição de indébito sofre total esvaziamento funcional. Ele permanece formalmente existente, mas sem aplicação.

Outra inovação que causa preocupação está inserida no campo sancionatório. A nova previsão legal de cumulação de penalidades decorrentes do descumprimento simultâneo de obrigações principais e acessórias afasta-se de construções jurisprudenciais consolidadas em torno da proporcionalidade e da vedação ao *bis in idem*. O potencial punitivo do sistema é significativamente ampliado.

Conclusão: continuidade dogmática e ruptura operacional

Há uma mudança importante de paradigma. O novo modelo privilegia automação, controle arrecadatório e eficiência operacional. Em contrapartida, reduz progressivamente o espaço funcional de instrumentos clássicos historicamente concebidos como mecanismos de equilíbrio na relação entre Fisco e contribuinte.

A arrecadação torna-se mais previsível, os fluxos financeiros passam a ser monitorados em tempo real e o espaço para inadimplemento deliberado tende a diminuir significativamente. O problema é que essa evolução operacional vem acompanhada de redução proporcional do protagonismo do contribuinte na dinâmica do sistema.

A necessidade de revisão estrutural do modelo anterior era evidente. O problema não está propriamente na decisão de reformar, mas na forma como determinadas escolhas foram operacionalizadas e nos efeitos colaterais que delas podem decorrer.

A reforma não eliminou a complexidade do sistema tributário brasileiro. Ela apenas substituiu uma complexidade visível, baseada em múltiplos tributos e conflitos explícitos de competência, por uma complexidade conceitual e operacional, muito mais intensa e bem menos perceptível.

Sai de cena um modelo marcado pela fragmentação ostensiva e entra no seu lugar um sistema altamente centralizado, digitalizado e dependente de engrenagens tecnológicas e institucionais extremamente sofisticadas. A simplificação prometida revelou-se, em larga medida, uma simplificação apenas aparente.

O CTN continua a existir como eixo dogmático central, mas as categorias por ele estruturadas passam agora a funcionar em ambiente radicalmente distinto daquele que justificou sua criação. A continuidade permanece no plano conceitual. A ruptura ocorre na forma de operacionalização do sistema.

O futuro da tributação do consumo no Brasil dependerá justamente da capacidade de compatibilizar eficiência arrecadatória e automação com segurança jurídica e preservação das garantias fundamentais do contribuinte.

A busca legítima por eficiência arrecadatória não poderá transformar o sistema tributário em estrutura excessivamente concentrada no controle estatal, com redução progressiva dos instrumentos historicamente construídos para equilibrar a relação entre arrecadação e liberdade econômica.

A verdadeira prova de maturidade do novo modelo não estará na sua capacidade de arrecadar mais, mas sim na sua capacidade de fazê-lo sem comprometer os fundamentos jurídicos que legitimam o próprio exercício da tributação em um Estado de Direito.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-mai-27/ctn-e-reforma-entre-tradicao-e-ruptura/>