



REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS PRÁTICOS

Quais são as mudanças imediatas
que afetam o seu negócio?

Equipe Tributária do VBSO Advogados

vbso
advogados

NOSSA EXPERTISE CONECTADA AO SEU NEGÓCIO

ÍNDICE CLICÁVEL

REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS PRÁTICOS

3

10

13

36

Excelência, foco no cliente e compromisso com as pessoas

O VBSO Advogados é um escritório que se destaca como referência de qualidade técnica e atendimento especializado em diversas áreas do Direito. Com uma equipe de especialistas altamente qualificados e uma abordagem multidisciplinar, estamos comprometidos em atender às necessidades de nossos clientes de forma eficaz e personalizada.

Nossa atuação é fundamentada pela excelência, pelo foco no cliente e pelo compromisso com as pessoas. Buscamos oferecer inovação e respostas precisas para questões complexas e soluções jurídicas sofisticadas que impulsionam o sucesso dos negócios.



Tributário

Somos especialistas em consultoria tributária, abrangendo tributos diretos, indiretos, aduaneiros, previdenciários e financeiros. Atuamos desde a assessoria em questões cotidianas de empresas e pessoas físicas até avaliações dos impactos tributários de estruturas de negócios, preços de transferência, tributação internacional e reorganizações societárias. Nossa equipe também se destaca no contencioso tributário, com vasta experiência em defesas contra exigências fiscais e recuperação de créditos tributários, liderando diversos casos importantes nas esferas administrativa e judicial.

Ambas as práticas – consultiva e contenciosa – têm sido fortemente amparadas por sólidos conhecimentos e experiência em contabilidade societária da nossa equipe, especialmente com relação aos impactos tributários decorrentes das normas internacionais de contabilidade (IFRS). A especialização e profundo conhecimento técnico sobre a normatização contábil constituem diferencial estratégico da nossa atuação em questões tributárias contemporâneas envolvendo IFRS, tanto da perspectiva consultiva quanto litigiosa.

Consultoria Tributária

- Consultoria tributária em geral a pessoas jurídicas, fundos de investimento e pessoas físicas
- Identificação e análise dos impactos tributários decorrentes de operações de M&A e reorganizações societárias em geral
- Avaliação dos impactos decorrentes da adoção de normas internacionais de contabilidade (CPC; ICPC; OCPC), identificando inconsistências na regulamentação tributária, mapeando contingências e antecipando potenciais disputas tributárias com as autoridades fiscais
- Consultoria tributária voltada ao planejamento patrimonial e sucessório
- Assessoria no atendimento a procedimentos de fiscalização
- Elaboração e apresentação de consultas sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária junto aos órgãos municipais, estaduais e federais competentes

Contencioso Tributário

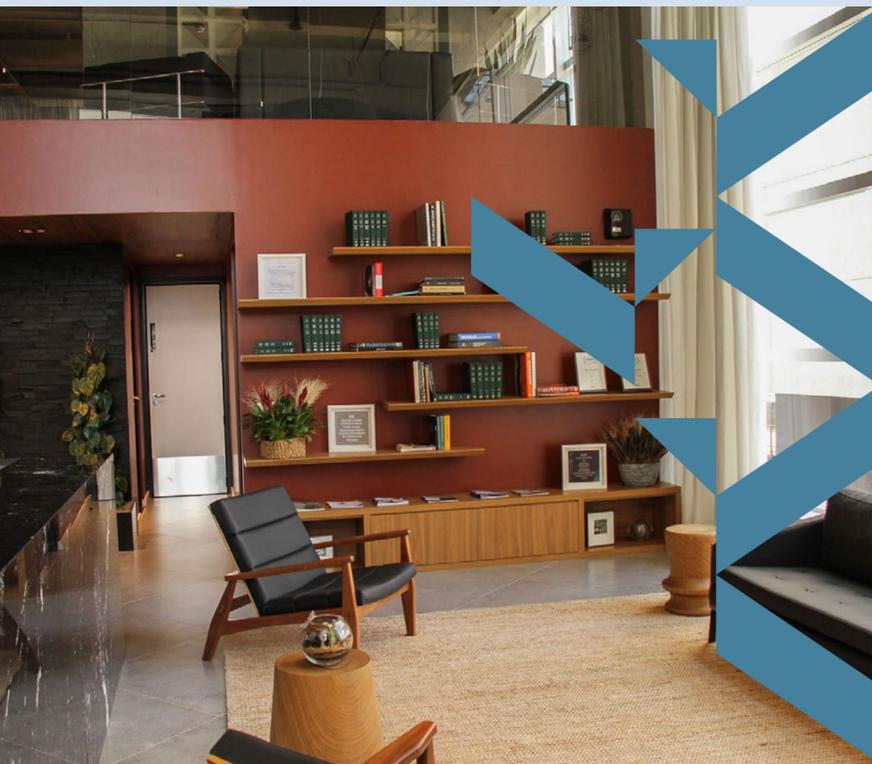
- Elaboração de defesas e recursos administrativos e realização de sustentação oral perante tribunais administrativos, em especial o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP
- A análise estratégica das atividades da empresa com vistas à identificação de oportunidades de economia ou recuperação de tributos
- Preparação e condução de medidas judiciais voltadas à defesa contra exigências fiscais ou à recuperação de tributos nas esferas municipal, estadual e federal

Conheça nossa equipe

Áreas

Reunimos um time experiente e multidisciplinar que compreende a dinâmica do mercado dos nossos clientes e oferece assessoria jurídica personalizada.

Com mais de 30 anos de atuação, investimos em relacionamentos de longo prazo e estamos focados em gerar valor aos negócios.



Agronegócio

Com uma equipe focada e altamente especializada no Direito do Agronegócio, oferecemos assessoria jurídica sofisticada e personalizada a clientes de toda a Cadeia Agroindustrial (CAI). Nosso time é reconhecido pelos principais *players* nacionais e internacionais do agronegócio por sua atuação inovadora em complexas operações, contratos e modelos de negócios relativos à produção, comercialização e financiamento do agronegócio, com o objetivo de alavancar oportunidades, proteger ativos e mitigar riscos.

Nossa assessoria relaciona produtores, cooperativas agroindustriais e *trading companies*, inserindo-se na dinâmica de negócios no âmbito do mercado financeiro e de capitais. Compreendemos o funcionamento dos sistemas de cada segmento e retratamos mais adequadamente os instrumentos jurídicos que ligam os agentes econômicos no contexto comercial, financeiro, societário, fiscal-tributário, imobiliário rural e ambiental.

Equipe responsável:

Renato Buranello

rburanello@vbsso.com.br

Mercado de Capitais

Sócios responsáveis:

O Mercado de Capitais brasileiro está passando por um momento de acelerado desenvolvimento, com uma crescente participação de investidores pessoas físicas e institucionais em ofertas públicas de valores mobiliários. A cada dia, torna-se mais evidente que o Mercado de Capitais é essencial para o desenvolvimento econômico do país.

O VBSO Advogados é reconhecido nacional e internacionalmente como um dos principais escritórios de advocacia do Brasil especializados em Mercado de Capitais. Desde sua fundação, em 2009, nossa prática é destacada nos principais *rankings* especializados nacionais e estrangeiros.

Nosso reconhecimento no mercado se deve à excelência técnica de nosso atendimento e ao profundo conhecimento das necessidades dos clientes na área de Mercado de Capitais.

Fusões e Aquisições (M&A)

Somos especialistas em assessorar operações de investimentos e desinvestimentos, atuando tanto do lado comprador quanto do lado vendedor. Nossa experiência abrange compra e venda de empresas, investimentos primários, formação de joint-ventures até outras formas de combinação de negócios, sempre buscando as melhores soluções para nossos clientes.

Nossa atuação abrange todas as fases das operações de M&A, incluindo estruturação da operação, auditoria legal, elaboração e negociação dos contratos e acompanhamento do fechamento da operação. Além disso, conduzimos processos de autorização prévia junto aos principais órgãos reguladores do país como CVM, Banco Central do Brasil e SUSEP.

Sócios responsáveis:

REFORMA TRIBUTÁRIA: IMPACTOS PRÁTICOS

Quais são as mudanças imediatas
que afetam o seu negócio?



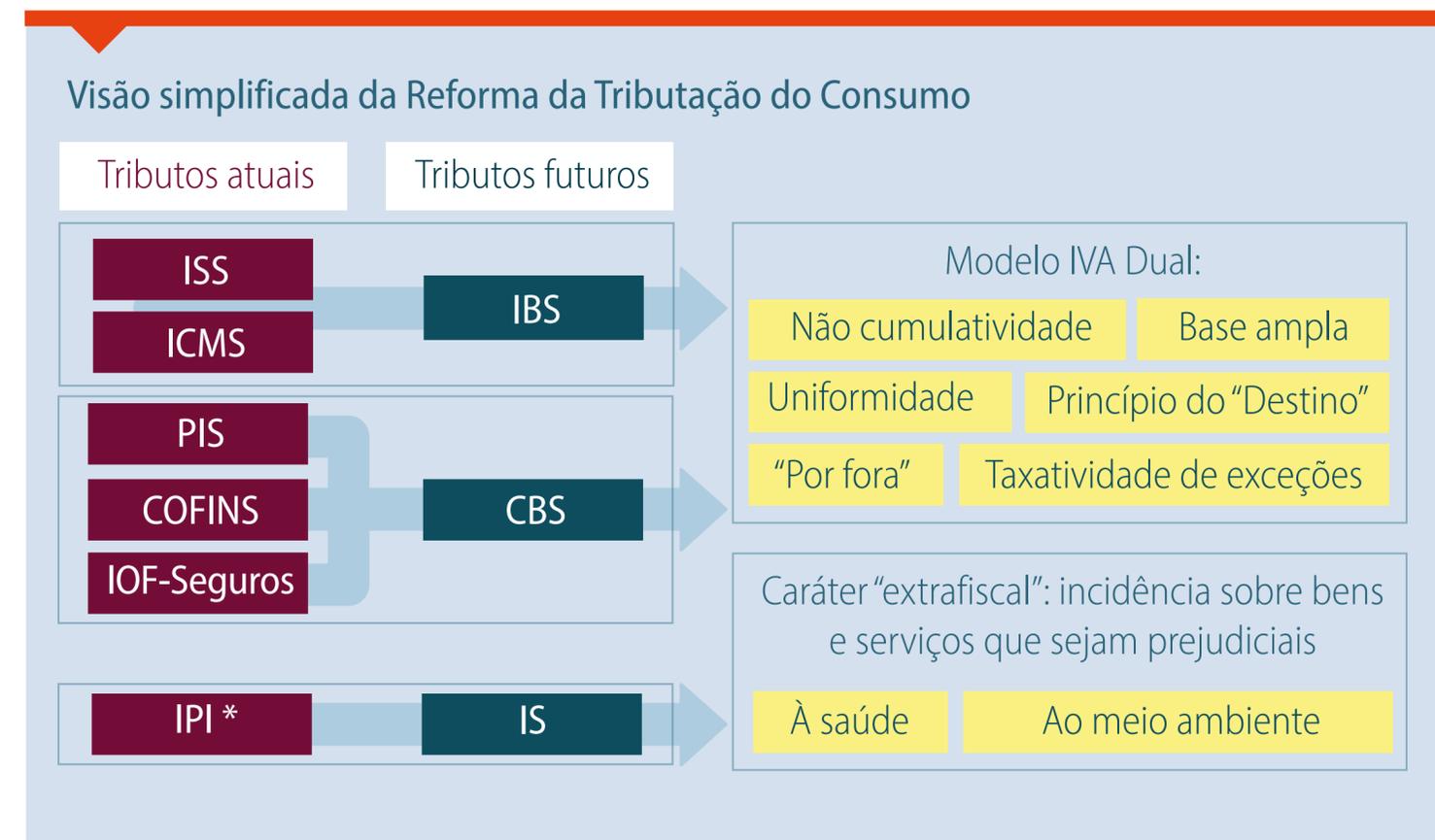
Introdução

As bases da tributação do consumo no Brasil foram estabelecidas na década de 1960, quando a Emenda Constitucional no 18/1965 estabeleceu o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), fruto da reformulação do imposto sobre o consumo, e o Imposto sobre Circulação e Mercadorias (“ICM”), sucessor do Imposto de Vendas Mercantis (“IVC”). Nesse período, o imposto de indústrias e profissões também era substituído pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (“ISS”). A partir da década de 1970, diversas contribuições sociais passaram a ser criadas, a exemplo daquela voltada ao fundo de investimento social (“FINSOCIAL”).

Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 deu continuidade a boa parte dos tributos já existentes, ainda que tenha implementado alterações pontuais, sedimentando, por exemplo, novos contornos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”). Também estabeleceu bases mais consistentes

para a instituição da contribuição ao PIS e da COFINS durante a década de 1990.

Embora a legislação tributária tenha passado por mudanças significativas ao longo do tempo, o ano de 2023 consolidou-se como um marco fundamental no Direito Tributário brasileiro, especialmente com a promulgação da Emenda Constitucional no 132/2023. Essa emenda reformulou a tributação sobre o consumo, substituindo seis tributos — ICMS, ISS, IOF-seguros, IPI, PIS e COFINS — por um Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”) Dual, alinhado a padrões internacionais. O novo IVA é dividido em dois níveis: a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), de competência estadual e municipal. A Reforma Tributária também introduziu o Imposto Seletivo (“IS”), que incidirá sobre produtos considerados nocivos à saúde ou ao meio ambiente, com o objetivo extrafiscal de desestimular seu consumo.



A Emenda Constitucional nº 132/2023 fixou os contornos gerais da incidência do IBS e da CBS, mas muitas questões – gerais e específicas – dependem de regulamentação. Por força de exigência constitucional, parte significativa

dessa regulamentação deve ser estabelecida em leis complementares, caracterizadas pela necessidade de um quórum qualificado para aprovação no Congresso Nacional (maioria absoluta) e responsáveis, em matéria tri-

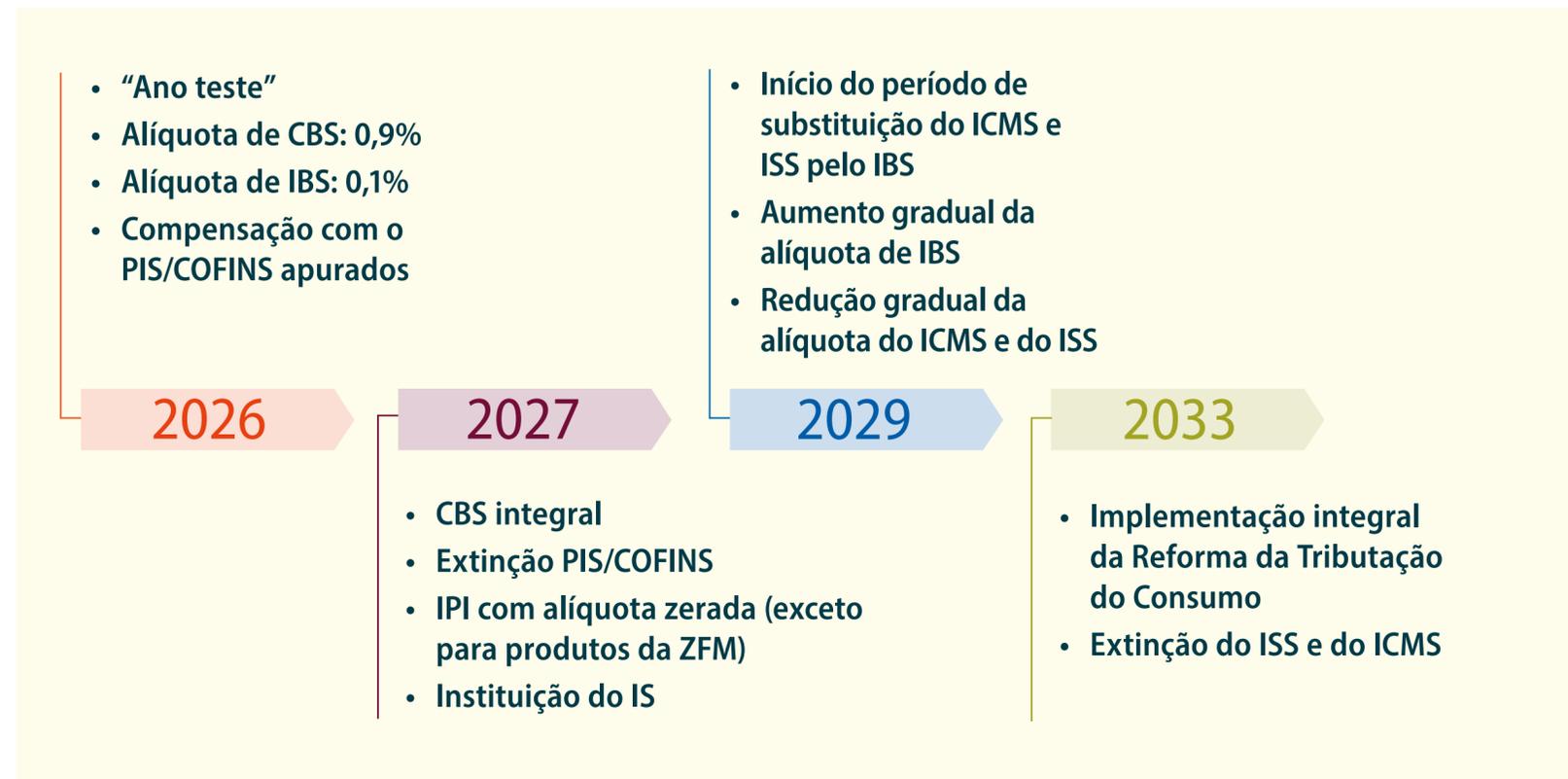
butária, por assegurar uma uniformização nacional. Durante 2024, dois projetos de leis complementares (“PLP”) foram apresentados pelo Governo Federal: o PLP nº 68, que previa a instituição do IBS, da CBS e do IS, e o PLP nº 108, responsável por detalhar a criação do Comitê Gestor do IBS, regulamentar o período de transição quanto ao ICMS e ao ISS, além de tratar de outras questões tributárias abordadas na Emenda Constitucional nº 132/2023 (por exemplo, modificação na tributação de heranças e doações).

No início de 2025, e após uma tramitação cheia de reviravoltas na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, o PLP nº 68 foi sancionado pelo Presidente da República, dando origem à Lei Complementar nº 214/2025.

Este material objetiva analisar as bases da Reforma Tributária, tomando como referência principal as previsões da Lei Complementar nº 214/2025, já incorporadas ao ordenamento jurídico nacional. Além dessas previsões, no entanto, é preciso ressaltar que o PLP nº 108 – ainda em tramitação – também disciplinará

aspectos relevante da Reforma Tributária. Analisar projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional impõe um desafio adicional: o texto analisado hoje pode mudar até amanhã. Nada está definido e tudo pode ser alterado. Inúmeras versões alternativas circulam antes de uma votação. E mesmo um texto votado ainda pode ser objeto de mudanças. Sendo assim, apresentaremos apenas comentários pontuais ao PLP nº 108, já com a promessa de que este material será atualizado quando houver a publicação da lei complementar correspondente.

Existe um longo caminho pela frente até que IBS e CBS tenham sido definitivamente instituídos, substituindo tributos atualmente existentes. De fato, o período de transição previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023 se prolongará, da perspectiva do contribuinte, até 2033. Somente nesse momento é que temos a promessa de um novo sistema tributário totalmente operante.



No entanto, a perspectiva de uma transição longa não pode levar a um sentimento de tranquilidade ou de acomodação. A vida tributária das empresas brasileira mudará drasticamente. Conhecer essas mudanças o quanto antes e da forma mais profunda possível é fundamental para que, a cada etapa da transição, seja possível se adequar à nova legislação, sem perder de vista as exigências da legislação anterior.

Esse ponto, aliás, é muito importante: durante a transição, projetada até 2033, conviveremos com dois sistemas de tributação do consumo. Além de lidar com um sistema atual, já dotado de complexidades e controvérsias, teremos que interagir com um sistema novo, para o qual soluções antigas podem não ser adequadas. Em certa medida, o profissional que lida com essas questões tributárias precisará, rapidamente, se tornar “bilingue”:

precisará falar a linguagem da legislação atual de PIS, COFINS, ICMS, ISS e IPI, mas também precisará se capacitar em um “idioma tributário” voltado ao IBS e à CBS. O objetivo deste material é, justamente, fornecer uma introdução a esse novo “idioma tributário”.

Ora, todos queremos – e precisamos – conhecer essa nova legislação para solucionar problemas concretos que surgirão. E nada mais concreto do que pensar nos seus impactos mais imediatos. Em razão disso, este material, além de fornecer o panorama geral da Reforma da Tributação do Consumo, também focará naquilo que efetivamente impactará as empresas já no ano que vem. Afinal, em 2026 os contribuintes já estarão obrigados a apurar o IBS e a CBS.



Rito legislativo: ambos os projetos foram apresentados perante a Câmara dos Deputados, onde foram objeto de inúmeras emendas. O texto de cada projeto alterado é levado para apreciação do plenário da Câmara dos Deputados. Em seguida, o texto aprovado é encaminhado para o Senado Federal para apreciação. Caso novas alterações sejam implementadas, o projeto ainda retornará à Câmara para nova apreciação. Todas essas votações dependem de maioria absoluta para aprovação. Por fim, é necessária a sanção da Presidência da República.

O que muda com o IBS e a CBS?

Visão geral

A Reforma Tributária tem como objetivo simplificar o sistema tributário brasileiro, conhecido por sua multiplicidade de tributos e pela distribuição fragmentada da competência tributária entre os diferentes entes federados. A iniciativa busca reduzir a complexidade do sistema tributário e os custos administrativos suportados pelos contribuintes para sua adequação, promovendo, assim, maior eficiência e transparência.

Nesse sentido, o IBS e a CBS surgem como tributos que podem ser vistos como “irmãos gêmeos”, uma vez que, em teoria, irão compartilhar características fundamentais, como o fato gerador, a base de cálculo, a forma de identificação dos contribuintes e os prazos para cumprimento das obrigações.

A principal diferença entre os dois tributos consiste na competência: a CBS será de competência exclusiva da União, ao passo que o IBS terá competência compartilhada entre Estados e Municípios. Ambos os tributos incidirão sobre quaisquer operações onerosas envolvendo bens ou serviços, assim como sobre operações não onerosas com bens ou serviços expressamente previstas na Lei Complementar nº 214/2025.

De acordo com a Lei Complementar nº 214/2025, “bens” incluem bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, incluindo direitos (artigo 3º, inciso I, alínea “a”). Essa definição abrange as energias com valor econômico (artigo 3º, parágrafo 1º). Por outro lado, a definição de serviços é residual, compreendendo as operações que não envolvem bens (artigo 3º, inciso I, alínea “b”). Com isso, pretende-se superar a dicotomia entre “bens x serviços”, típica da distinção entre ICMS e ISS, permitindo a tributação ampla de atividades econômicas.

No caso de operações onerosas, a Lei Complementar nº 214/2025 apresenta uma lista

exemplificativa de diferentes formas de fornecimento de bens e serviços que estarão sujeitos à incidência de IBS e CBS (artigo 4º, parágrafo 2º):

- ▶ Alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e doação em pagamento;
- ▶ Locação;
- ▶ Licenciamento, concessão, cessão;
- ▶ Empréstimo;
- ▶ Doação onerosa;
- ▶ Instituição onerosa de direitos reais;
- ▶ Arrendamento, inclusive mercantil; e
- ▶ Prestação de serviços.

No caso de operações não onerosas, há uma lista taxativa de hipóteses de incidência, abrangendo, por exemplo, operações realizadas com partes relacionadas.

A abrangência do IBS e da CBS é notável, mas a Lei Complementar nº 214/2025 possui diversas previsões excepcionando a incidência (por exemplo, transferências decorrentes de operações societárias), além de certas imunidades previstas na própria Constituição (por exemplo, exportações).

Princípios informadores do IBS e da CBS

A Reforma Tributária instituiu novos princípios informadores do IBS e da CBS, os quais serão abordados de forma mais específica nos próximos capítulos deste trabalho, como o princípio do destino e o da não-cumulatividade plena.

O princípio do destino ganha importância no contexto da Reforma Tributária, à medida que o local de destino da operação é, também, o local de ocorrência do fato gerador do IBS. Assim, a determinação da alíquota de IBS aplicável à operação e a distribuição do produto da arrecadação do IBS dependem, justamente, do local de destino da operação.

Já em relação à não cumulatividade plena, sua aplicação impõe que os tributos pagos ao longo da cadeia gerem créditos imediatos. A

ideia proposta na Reforma Tributária, e já presente na sistemática de outros tributos indiretos, é a de que o creditamento dos tributos pagos pelas empresas desonera a cadeia econômica, os investimentos e as exportações, de forma que a tributação recaia apenas sobre o consumo final da mercadoria ou do serviço.

Dado que os tributos incidentes nas etapas anteriores geram créditos para os prestadores e fornecedores, o IBS e a CBS são tributos que visam à neutralidade tributária, ou seja, visam a garantir que o sistema tributário não interfira nas decisões econômicas dos contribuintes.

A Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que, na prática, os créditos de IBS e CBS poderão ser apropriados por qualquer contribuinte ao pagar os tributos nas operações de aquisição de bens ou serviços, com exceção da aquisição de itens de uso ou consumo pessoal e outras situações expressamente especificadas. Tais previsões serão retomadas adiante.

Raio-X do IBS e da CBS

O objetivo deste tópico é detalhar a hipótese de incidência do IBS e da CBS, aprofundando algumas das noções gerais apresentadas acima. Para facilitar o estudo dessas questões, haverá, sempre que possível, indicação dos dispositivos legais da Lei Complementar nº 214/2025 que sejam pertinentes.

Qual o fato gerador? Como mencionado acima, a Lei Complementar nº 214/2025 define duas situações em que o IBS e a CBS incidirão: **(i)** todas as operações onerosas com bens e serviços (artigo 4º), e **(ii)** algumas operações não onerosas com bens e serviços, expressamente indicadas (artigo 4º, parágrafo 1º).

A onerosidade que distingue essas situações é caracterizada pela ideia de contraprestação: para que uma operação seja onerosa, o fornecimento de bens e serviços deve ocorrer mediante uma contrapartida. Todavia, observando a lista exemplificativa de operações onerosas sujeitas à tributação (artigo 4º, parágrafo 2º), é claro notar que essa contraprestação não

deve ser necessariamente pecuniária (ou seja, em dinheiro). Afinal, a permuta e a dação em pagamento, que envolvem transferência de outros bens e direitos, também caracterizam a operação como sendo “onerosa”.

Outros aspectos importantes a serem considerados para avaliar se uma operação será, ou não, tributada, são trazidos no artigo 4º, parágrafo 3º. De acordo com esse dispositivo legal, a caracterização de uma operação independe **(i)** do título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor, **(ii)** da espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos, **(iii)** da obtenção de lucro com a operação, e **(iv)** do cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas.

Essas previsões indicam que a tributação pelo IBS e pela CBS ocorrerá sempre que um bem ou serviço for fornecido onerosamente a alguém, independentemente da validade desse fornecimento ou da forma como a atividade econômica é desenvolvida. Ganha especial relevância a indicação de que o lucro na operação é irrelevante para caracterizar a incidência.

Parece existir, aqui, impacto significativo para os acordos de compartilhamento de custos (*cost sharing agreements*) em grupos empresariais, conforme retomaremos a seguir.

Para alcançar essa questão, necessário tratar das hipóteses de incidência envolvendo operações não onerosas, detalhadas no artigo 5º. Intuitivamente, as operações não onerosas são aquelas que não envolvem contraprestação. Mas para além disso, a Lei Complementar nº 214/2025 trata, no mesmo dispositivo legal, das operações com bens e serviços que envolvam um fornecimento por valor inferior ao de mercado (artigo 5º, inciso I).

Há, ainda, o detalhamento de que o IBS e a CBS incidirão sobre o fornecimento de brindes e bonificações (artigo 5º, inciso II). Nesse caso, importante notar que a incidência é afastada caso o brinde ou a bonificação sejam expressamente consignados no documento fiscal e não dependam de evento posterior (artigo 5º, parágrafo 1º, inciso I). Essa exceção, todavia, não é aplicável caso o bem objeto do brinde ou da bonificação seja tributado por alíquota específica vinculada a unidade de medida (ar-



tigo 5º, parágrafo 1º, inciso II), como é o caso de certos combustíveis.

Outra previsão extremamente relevante do artigo 5º envolve a incidência de IBS e CBS em operações societárias, demarcando uma mudança de paradigma em relação às legislações atuais de PIS, COFINS e ICMS. No contexto do IBS e da CBS, não é exagero dizer que qualquer operação que implique transferência onerosa de bens e serviços poderá ser tributada, salvo exceção expressa. Nesse sentido, caso um contribuinte transfira um bem em virtude de devolução de capital, distribuição de dividendos *in natura* ou de outra forma para seu sócio ou acionista que não seja contribuinte sujeito ao regime regular de IBS e CBS, haverá incidência desses tributos caso esse bem tenha, anteriormente, permitido a apropriação de créditos da não cumulatividade (artigo 5º, inciso III).

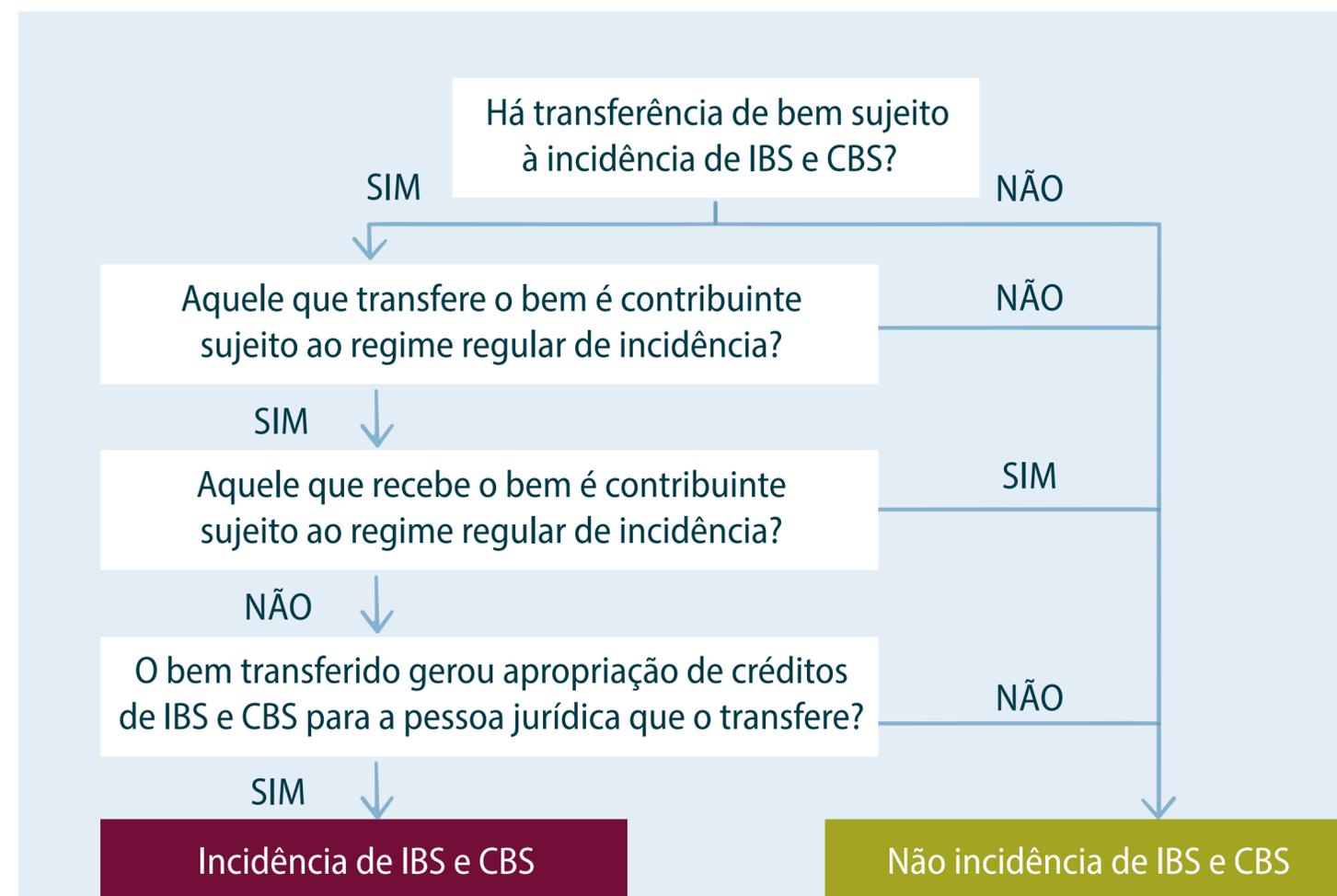
Em certa medida, a vinculação dessa hipótese de incidência à existência de créditos apropriados poderia ser compreendida como uma espécie de estorno do creditamento. Ou seja, como o bem creditável deixou de ser utilizado

nas atividades da empresa em virtude de uma transferência para sócios ou acionistas, não deveria haver manutenção de créditos. Todavia, essa lógica de “estorno” não parece resistir ao fato de que o creditamento de IBS e CBS é, em teoria, imediato, não guardando vinculação com a vida útil do bem. Logo, a tributação na transferência para sócios ou acionistas poderia alcançar um bem que já foi exaustivamente empregado nas atividades da empresa. Além disso, como a hipótese de incidência em questão alcança apenas transferências para sócios ou acionistas **que não sejam** contribuintes de IBS e CBS, significa que o pagamento desses tributos pela pessoa jurídica que transfere o bem não implicará apropriação de créditos “na outra ponta”.

Alguns poderão dizer que transferências realizadas no contexto de operações societárias são, em regra, não tributáveis. De fato, existe previsão indicando que não haverá incidência de IBS e CBS no caso de “baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de participação societária” (artigo 6º, inciso III) e no caso de “transmissão de bens em decorrência de

fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital” (artigo 6º, inciso IV). No entanto, a hipótese do artigo 5º, inciso III, vem sempre ressalvada como situação sujeita ao IBS e CBS. Logo, qualquer operação societária realizada sob a incidência de IBS e CBS deve avaliar a aplicação desse dispositivo legal, a nosso ver, a partir dos seguintes parâmetros:

Incidência de IBS e CBS em operações societárias



Por fim, há uma espécie de redundância nas previsões do artigo 5º: o seu inciso IV reforça que haverá incidência de IBS e CBS sobre “demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada”. Fala-se em redundância já que o inciso I do artigo 5º contempla, de modo geral, a incidência de IBS e CBS sobre fornecimentos não onerosos ou por valor inferior ao de mercado. O inciso IV apenas confirma a incidência quando tais fornecimentos envolverem partes relacionadas.

A definição de partes relacionadas trazida na Lei Complementar nº 214/2025 busca inspiração na recente legislação de preços de transferência (Lei nº 14.596/2023), aplicável para o controle dos efeitos tributários para fins de IRPJ e de CSLL de determinadas operações transnacionais. Significa dizer que certos conceitos relevantes de preços de transferência também serão aplicáveis para fins de IBS e CBS, mas com um escopo distinto: mesmo operações puramente domésticas (ou seja, envolvendo apenas partes no Brasil) poderão estar sujeitas a tais previsões.

Partes relacionadas

No mínimo, uma delas deve estar sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, para que possa levar ao estabelecimento de termos e condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.

Exemplos

- O controlador e a controladora
- As coligadas
- As entidades que estiverem, direta ou indiretamente sob controle comum

As entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra

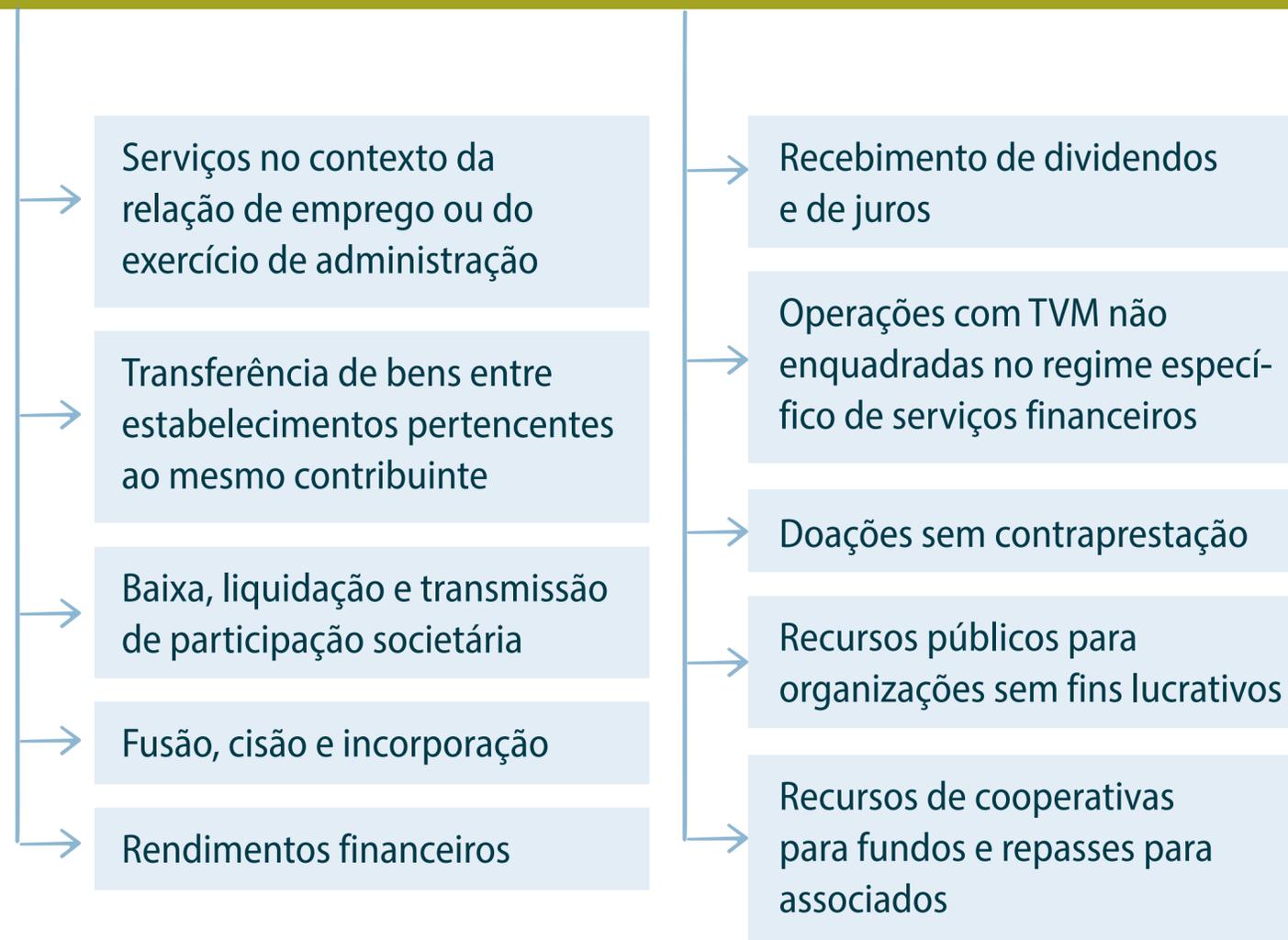
Diante das previsões acima sobre tributação de operações com partes relacionadas, parece possível afirmar que qualquer arranjo de compartilhamento de custos e despesas poderá estar sujeito ao IBS e CBS, embora estruturado com base em mecanismos de “reembolso”. Isso porque a forma jurídica do fornecimento deixa de ser relevante para fins da incidência (no artigo 4º, parágrafo 3º, inciso II, da mesma

forma que a inexistência de margem lucro no (artigo 4º, parágrafo 3º, inciso III). Adicionando a previsão expressa de tributação em operações entre partes relacionadas, inclusive quando não há onerosidade ou quando os valores praticados são inferiores às praticadas de mercado, parece necessário concluir que qualquer compartilhamento, formalizado ou não, será tributado. Afinal, se houver transferência de

“reembolso”, a operação será tida como onerosa, sujeitando-se às regras gerais de incidência. Por outro lado, se não houver reembolso (por exemplo, despesas incorridas em favor de outra empresa do grupo, mas sem formalização de um *cost sharing*), a operação será tributada de acordo com a previsão específica voltada para operações entre partes relacionadas.

Quais operações não são tributadas? As explicações acima já anteciparam hipóteses que, embora envolvam fornecimento de bens e serviços, não estarão sujeitas ao IBS e à CBS. Algumas dessas hipóteses decorrem de previsões constitucionais, seja pelo desenho atribuído a esses tributos, seja pela existência de normas expressas de imunidade. Na Lei Complementar nº 214/2025, existe uma lista detalhada de hipóteses de não incidência que concretizam esse “desenho constitucional” (artigo 6º), além da reapresentação do elenco de imunidades (artigo 7º):

Não incidência de IBS e CBS



Quando ocorre o fato gerador? Considerando que a materialidade do IBS e do CBS está relacionada a fornecer bens e serviços, parece intuitivo que o fato gerador ocorra quando houver o dito fornecimento. Essa obviedade não estava refletida na versão original do PLP nº 68, que contemplava dois eventos alternativos para definir o momento de ocorrência do fato gerador: o fornecimento ou o pagamento. Dentre os dois eventos, aquele que ocorresse primeiro seria considerado como momento de ocorrência do fato gerador. Significa que o mero pagamento antecipado por uma futura aquisição de bem ou serviço já seria fato gerador desses tributos.

A lógica dessa formulação está intimamente relacionada a uma das formas de quitação do IBS e da CBS: o *split payment*, mecanismo de recolhimento “automático”, concretizado por instituições financeiras e meios de pagamento responsáveis por processar transferências financeiras e pagamentos em geral. O *split payment* será oportunamente detalhado, mas a vinculação já pode ser explicada: se a ideia desse mecanismo é impor uma tributação ba-

seada em transações financeiras, significa dizer que essa mera transação deve ter importância para fins de fazer surgir uma obrigação tributária. De outra forma, não havendo tributação de um pagamento antecipado, não haveria possibilidade de adotar o *split payment* quando houvesse o fornecimento posterior. Afinal, o pagamento já teria sido realizado no passado, sem aplicação desse mecanismo. Obviamente, não significa que deixaria de haver recolhimento de IBS e CBS, na medida em que existem outros mecanismos para quitar a obrigação tributária (por exemplo, recolhimento pelo próprio contribuinte). Todavia, haveria um esvaziamento da abrangência e eficácia do *split payment*.

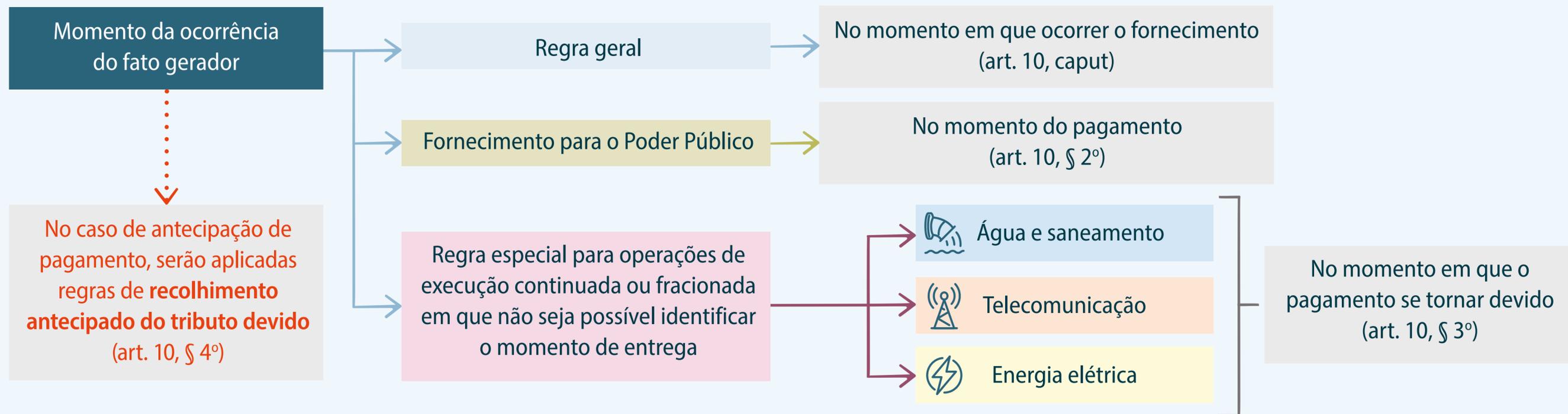
Após a tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, a definição do momento em que o fato gerador do IBS e da CBS ocorre foi alterada. Agora, esse momento corresponde, regra geral, apenas ao fornecimento do bem ou serviço, ainda que de execução continuada ou fracionada (artigo 10). Para alguns casos específicos, há detalhamento acerca do momento em que o fornecimento se considera ocorrido.

Momento em que o fornecimento considera-se ocorrido:

- Na prestação de serviço de transporte iniciado no País
- Na prestação de serviço de transporte de carga quando iniciado no exterior
- No caso dos demais serviços
- Bens sem a devida documentação fiscal
- Bens nas hipóteses de a) licitação promovida pelo poder público de bem apreendido ou abandonado; ou b) leilão judicial

- No início do transporte
- No término do transporte
- No término do fornecimento
- Quando o bem for encontrado
- Na aquisição do bem

Em outras situações, como o caso de fornecimento de energia, gás canalizado ou da prestação de serviços de telecomunicação e de internet, o fato gerador ocorre “no momento em que se torna devido o pagamento”, conforme ilustrado abaixo:



No início deste tópico, mencionamos que a versão original do PLP nº 68 considerava o mero pagamento como evento apto a definir o momento do fato gerador do IBS e da CBS. Também mencionamos que a Lei Complementar nº 214/2025 não seguiu por esse caminho. Não significa, todavia, que a Lei Complementar nº 214/2025 não atribua grande importância ao pagamento, ainda que antecipado. E a razão para isso, como já antecipado, é a promessa de que o *split payment* sirva como mecanismo para assegurar o recolhimento de IBS e CBS.

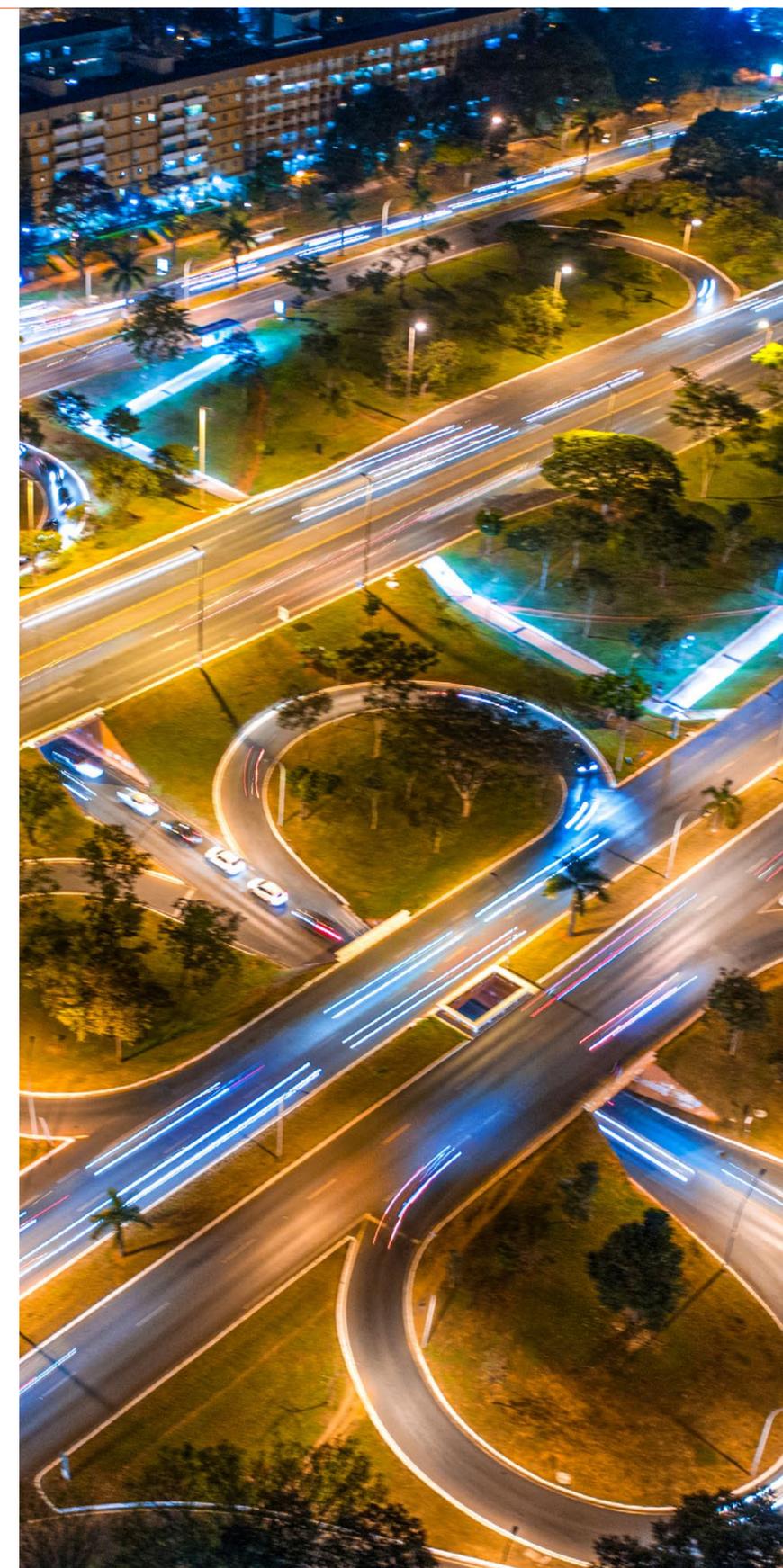
Objetivamente, a Lei Complementar nº 214/2025 prevê que, havendo pagamento, integral ou parcial, antes do fornecimento, surgirá a obrigação de antecipar o recolhimento do IBS e da CBS (artigo 10, parágrafo 3º). Significa dizer que, embora não haja fato gerador dos tributos, haverá uma espécie de fato gerador da obrigação de antecipar os tributos. Apesar de uma estranheza inicial, cabe reconhecer que mecanismos semelhantes já existem na legislação atual, a exemplo do que se observa com o ICMS no regime de substituição tributária (para frente).

Ou seja, considerando a perspectiva de vinculação entre o pagamento e um futuro fornecimento tributado, admite-se a exigência de IBS e de CBS. Nesse caso, a base de cálculo corresponderá ao valor do pagamento antecipado (integral ou parcial) e as alíquotas aplicáveis serão aquelas vigentes na data do pagamento (artigo 10, parágrafo 4º, inciso I). O valor da antecipação de IBS e de CBS será considerado débito na apuração desses tributos. Logo, é seguro afirmar que o mero pagamento antecipado demandará, por parte do contribuinte fornecedor, emissão de documentos fiscais. Como será retomado, essa exigência poderá impactar diretamente práticas adotadas por empresas do setor de infraestrutura para lidar com a morosidade na obtenção do REIDI.

Em termos gerais, as regras relacionadas ao momento do fato gerador e à exigência de antecipações prometem modificar concepções enraizadas sobre o regime de reconhecimento de receitas para fins de PIS e COFINS. Atualmente, uma pessoa jurídica sujeita ao regime do lucro real apura essas contribuições, em regra, com base no regime não cumulativo,

orientado pelo princípio da competência. Por outro lado, estando sujeita ao regime do lucro presumido, a pessoa jurídica estará sujeita à sistemática cumulativa de PIS e de COFINS, com possibilidade de opção pelo regime de caixa ou pelo regime de competência. Geralmente, nesses casos, a opção adotada se dá pelo reconhecimento de receita com base no caixa.

Apesar dessa multiplicidade de hipóteses, “caixa” e “competência” sempre se colocam como alternativas: ou bem se adota um, ou bem se adota outro. Por certo, existem casos em que, mesmo no regime não cumulativo, existem regras de diferimento que aproximam a apuração de PIS e de COFINS a um regime de caixa, ao menos em relação a receitas específicas. É o caso das receitas de construção obtidas por concessionárias de serviços públicos (artigo 56 da Lei nº 12.973/2014). Mesmo nesses casos, será uma receita específica que, divergindo da regra do regime de competência, será tributada de acordo com parâmetros de caixa. Em relação a cada receita, portanto, a legislação atual prevê ou “caixa” ou “competência” como critérios para definir o momento de tributação.





Em um contexto de exigência de IBS e de CBS, essas noções pretéritas não são mais aplicáveis. Agora, a obrigação de pagar esses novos tributos supera a alternância entre “caixa” e “competência”. Em termos práticos, a obrigação de pagar IBS e CBS surgirá quando o pagamento for antecipado (critério alinhado à noção de “caixa”) **e/ou** quando o fornecimento ocorrer (critério mais próximo da noção de “competência”). O evento que ocorrer primeiro já ensejará a obrigação de pagar IBS e CBS, quer a título de antecipação (vinculado ao pagamento antecipado), quer a título definitivo (quando houver fornecimento). Em outras palavras, os critérios de caixa e competência aplicam-se cumulativamente, prevalecendo entre si apenas em função da ordem de sua ocorrência.

Nesse sentido, o pagamento antecipado gera uma obrigação de recolhimento antecipado que será superada quando houver o efetivo fornecimento, momento em que haverá a apuração do valor definitivo do IBS e da CBS. Esse valor definitivo comparado com o valor das antecipações, de modo que: **(i)** sendo as

antecipações inferiores ao valor definitivo, a diferença será tratada como débito na apuração; ou **(ii)** sendo as antecipações superiores ao valor definitivo, a diferença será tratada como crédito na apuração. Há aqui um ponto importante: a alíquota aplicável para calcular o valor definitivo será aquela vigente no momento do fornecimento. Em razão disso, é possível que existam divergências entre a alíquota aplicável no momento da antecipação (vinculada à data do pagamento) e a alíquota definitivamente aplicável (sempre vinculada ao momento do fato gerador).

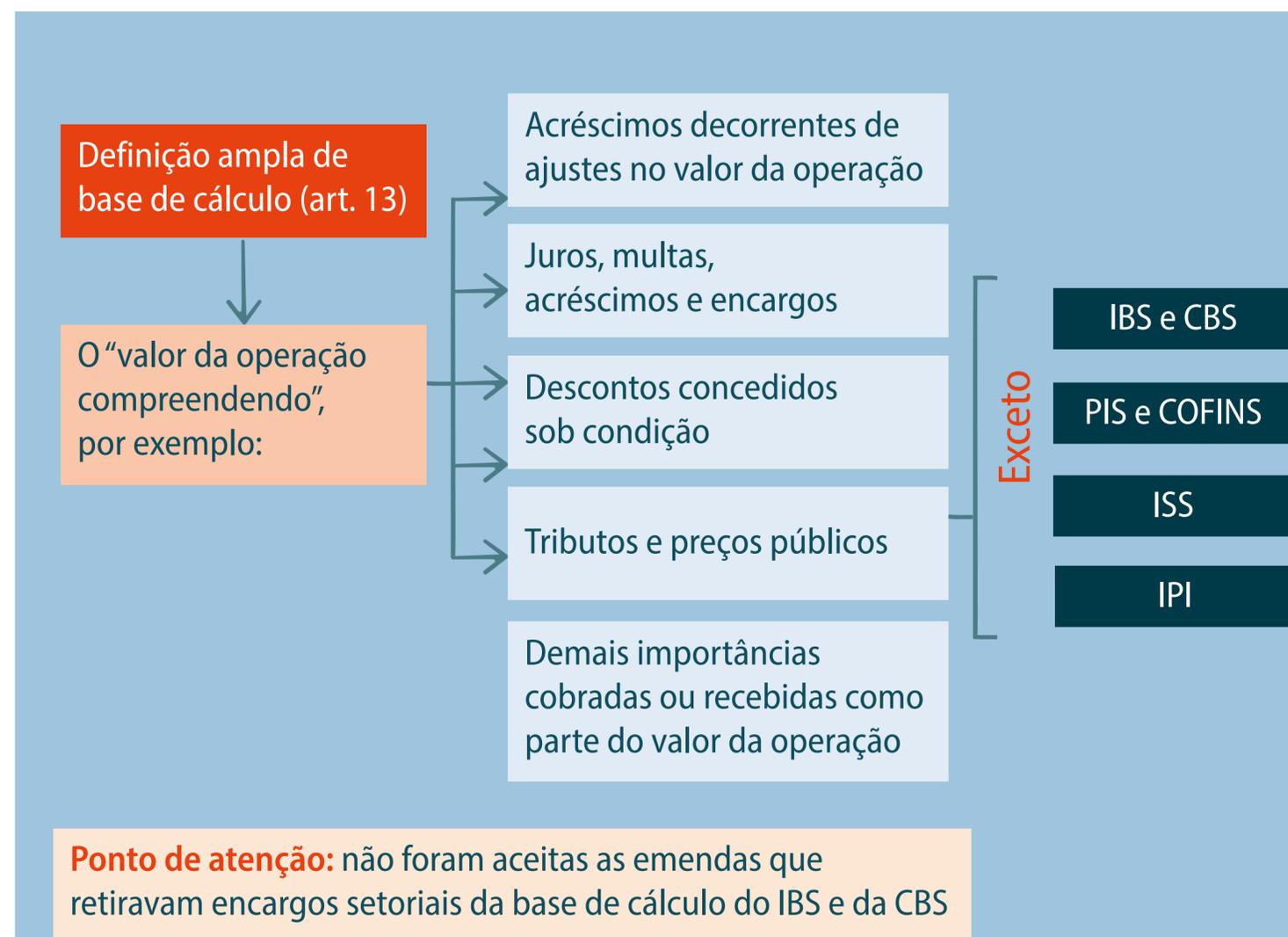
Por outro lado, existe ainda a possibilidade de que, apesar do pagamento antecipado, não haja concretização do fornecimento futuro. Nesse caso, o contribuinte terá a possibilidade de apropriar crédito correspondente ao montante antecipado (artigo 10, parágrafo 4º). Aparentemente, a Lei Complementar nº 214/2025 prevê um mecanismo simples para lidar com a situação típica de vendas canceladas, o que é certamente positivo. Cabe verificar se essa simplicidade será afetada por exigências relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias.

Onde ocorre o fato gerador? Já foi mencionado que o IBS tem sua competência dividida entre Estados e Municípios. Ou seja, em cada operação, uma parcela do valor total do IBS competirá a um Estado, enquanto outra parcela competirá a um Município. O critério para definir quais serão esses entes está intimamente relacionado ao local onde ocorre o fato gerador. Esse critério espacial também é aplicável à CBS, uma vez que, embora esteja integralmente inserida na competência da União, é necessário distinguir operações internas das operações externas (importações e exportações), sujeitas a um tratamento diverso.

Diferentemente do que se observa em relação ao momento de ocorrência do fato gerador, a Lei Complementar nº 214/2025 não oferece uma regra geral para definir o local do fato gerador. Em teoria, será sempre o “local da operação”, mas existem regras específicas para cada tipo de fornecimento, a depender das características dos bens e serviços envolvidos (artigo 11).

Local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário	→ Bem móvel material
Local onde o imóvel estiver situado	→ Bem imóvel ou serviço relacionado a bem imóvel
Local da prestação do serviço	→ Serviço prestado ou fruído fisicamente pela pessoa física
Local do evento	→ Serviço de planejamento e organização de eventos
Local da prestação do serviço	→ Serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários
Local de início do transporte	→ Serviço de transporte de passageiros
Local da entrega ou disponibilização do bem constante no documento fiscal	→ Serviço de transporte de carga
O território de cada ente federativo proporcionalmente à correspondente extensão da via explorada	→ Serviço de exploração de via (tarifas, pedágios, etc)
Local de instalação do terminal	→ Serviço de telefonia fixa e demais serviços de comunicação
Local do domicílio principal do adquirente	→ Nas operações onerosa dos demais serviços e demais bens móveis imateriais
Local do domicílio principal destinatário	→ Nas operações não onerosa dos demais serviços e demais bens móveis imateriais

Qual a base de cálculo? Salvo previsão em contrário, a base de cálculo do IBS e da CBS corresponde ao valor da operação (artigo 12). Apesar de inicialmente simples, essa enunciação veicula uma abrangência significativa, merecendo atenção redobrada. Afinal, o valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título (artigo 12, parágrafo 1º), abrangendo diversos montantes financeiros (juros e multas) ou acessórios (transporte e seguros).



Como se observa, para fins de IBS e CBS, continua relevante a segregação entre descontos condicionais (incorporados na base de cálculo) e descontos incondicionais (excluídos da base de cálculo). A distinção entre essas situações está baseada em dois critérios que definem um desconto como incondicional: **(i)** estar devidamente informada no respectivo documento fiscal, logo, deve ser contemporâneo à operação; e **(ii)** não deve depender de evento futuro (artigo 12, parágrafo 3º). Essa previsão é aplicável inclusive quando o desconto é concedido por meio de “programa de fidelidade” pelo fornecedor, o que ganha relevância diante especialmente diante de mecanismos adotados por certas comercializadoras varejistas.

Como mencionado, operações entre partes relacionadas serão tributadas, ainda que não sejam onerosas ou quando praticadas por valor inferior ao de mercado (artigo 5º, inciso IV). Nesses casos, a base de cálculo corresponderá “o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas” (artigo 12, parágrafo 4º). O mesmo critério é aplicável quando não houver valor da operação, quando o valor

não for determinado ou quando o valor não for representado em dinheiro. Ou seja, além de alcançar operações entre partes relacionadas, essa previsão também alcança situações comuns da vida empresarial, como permutas e dações em pagamento. Para todos esses casos, o recolhimento de IBS e CBS deverá ser precedido de uma avaliação pautada no valor de mercado da operação.

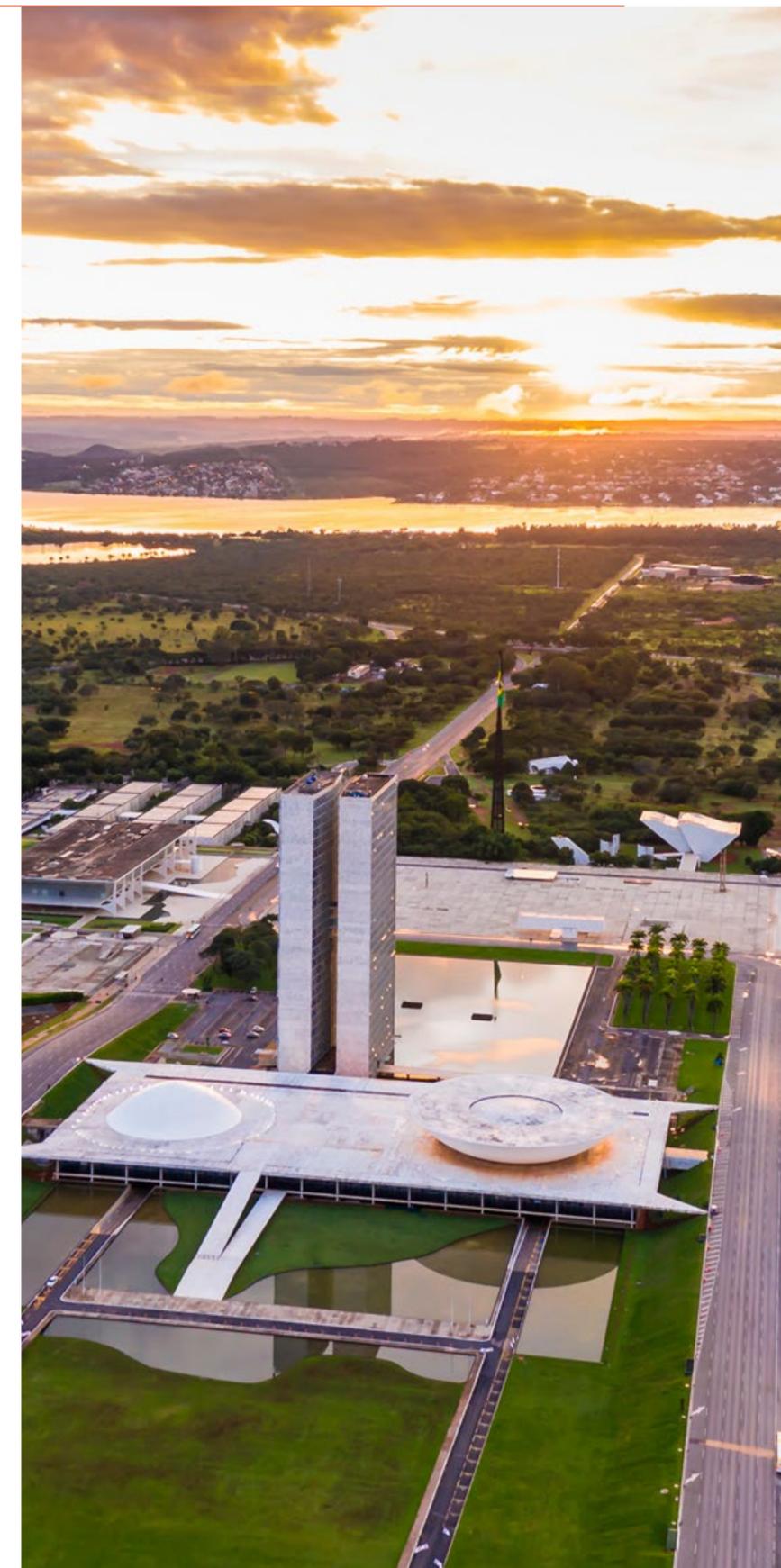
A Lei Complementar nº 214/2025 não estabelece critério exato para definir o “valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas”. A enunciação adotada sugere uma inspiração na legislação de preços de transferência, mas não foi estabelecida remissão expressa à Lei nº 14.596/2023. No limite, consta uma delegação para que a regulamentação infralegal de IBS e CBS estabeleça flexibilização da “exigência de verificação do valor de mercado” no caso específico de operações entre partes relacionadas (artigo 5º, parágrafo 7º). O único condicionante para essa flexibilidade é o fato de a operação não estar sujeita à “vedação à apropriação de créditos, no âmbito de programas de conformidade fiscal”.

Aparentemente, portanto, haverá dispensa de mensurar o valor de mercado caso **(i)** os contribuintes estejam inseridos em programas de conformidade fiscal, e **(ii)** a operação permita a apropriação de créditos, ou seja, não envolva bens de uso e consumo pessoal.

Como se trata de matéria conferida à delegação, será necessário aguardar a edição de regulamentos pela RFB e pelo Comitê Gestor do IBS para que haja certeza quanto à forma de mensurar a tributação em operações entre partes relacionadas.

Quais as alíquotas? Em toda a discussão sobre a Reforma da Tributação do Consumo, esse talvez seja um dos pontos mais complexos e que, ainda agora, segue sem respostas concretas. Para além do período de transição, não se sabe quais serão as alíquotas de IBS e de CBS. O que existe, no limite, é a estimativa fornecida pelo Ministério da Fazenda de que, na formatação atual, a alíquota somada de IBS e de CBS será de aproximadamente 28%.

Não é como se a Lei Complementar nº 214/2025





não tratasse da questão. Pelo contrário, existem dezenas de artigos dedicados a fixar parâmetros para mensuração das alíquotas-padrão de IBS e de CBS. A designação por “alíquota-padrão” é explicada pela forma como os regimes especiais e diferenciados de IBS e CBS serão aplicados: em regra, a alíquota aplicável em cada uma dessas situações excepcionais será um percentual da alíquota-padrão definida (artigo 16). Por exemplo, serviços de saúde serão tributados com uma alíquota correspondente a 40% da alíquota-padrão de IBS e CBS, ou seja, haverá uma redução de 60% da alíquota-padrão (artigo 128). Se a alíquota-padrão for de 28%, significa que serviços médicos serão tributados com alíquota de 11%. Logo, a definição da alíquota-padrão condiciona tanto a incidência geral sobre o fornecimento de bens e serviços, quanto a maior parte das situações particulares de incidência.

Diante dessa importância, qual seria a razão para a Lei Complementar nº 214/2025 não fixar, de forma clara e objetiva, a alíquota-padrão de IBS e CBS? Para responder essa pergunta, é necessário lembrar que a Reforma

da Tributação do Consumo nunca pretendeu reduzir, em termos globais, a carga tributária brasileira. Conforme previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023, o Senado Federal deverá fixar alíquotas de referência para o IBS e a CBS de modo a preservar a receita tributária obtida pela União, pelos Estados e pelos Municípios com cada um dos tributos antigos que serão substituídos (artigo 130 do ADCT). O objetivo é preservar uma relação de troca: em termos globais, não haveria aumento de arrecadação, mas preservação de um “piso” já existente quando PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS eram exigidos.

Obviamente, é possível que setores específicos e, com ainda maior probabilidade, empresas individualmente consideradas, experimentem variações em relação a sua carga tributária. Em termos totais de arrecadação (ou seja, considerando todos os setores e todos os contribuintes), existe a expectativa de que não haja variação entre o total da carga tributária sobre o consumo em relação ao PIB. Para concretizar essa expectativa, há necessidade de cálculos complexos e periódicos. Afinal, a cada fase de

transição da Reforma da Tributação do Consumo haverá modificação da dinâmica de arrecadação, demandando ajustes para preservar a equivalência mencionada acima.

Logo, a alíquota combinada de IBS e CBS em 28%, mencionada pelo Ministério da Fazenda, além de não passar de uma estimativa, será certamente alterada antes que esses tributos sejam plenamente exigíveis. Prova disso é a indicação, na própria Lei Complementar nº 214/2025, de que as alíquotas referenciais de IBS e CBS serão estimadas a cada cinco anos, sendo que sempre que superarem 26,5% deverá haver apresentação de projeto propondo medidas para reduzir a alíquota a patamar igual ou inferior.

Para compreender essas medidas, é necessário lembrar que a alíquota-padrão de IBS e de CBS condicionará a alíquota efetivamente aplicada a diversas situações excepcionais (regimes especiais e diferenciados). Significa dizer que definir a alíquota de referência gera efeitos em relação a todo o sistema de tributação. Logo, se algum benefício fiscal ou regime diferencia-

do é concedido, há reflexos no cálculo da alíquota de referência. Isso porque benefícios e regimes diferenciados reduzem a arrecadação total esperada do IBS e da CBS. Como o objetivo é preservar o patamar mínimo de arrecadação, é preciso aumentar a alíquota de referência para obter uma espécie de compensação. A forma como o Governo Federal tem colocado a questão é: para beneficiar alguns, é preciso tributar mais gravosamente outros.

Além de regimes especiais e diferenciados, a arrecadação do IBS e da CBS pode ser comprometida por atrasos de recolhimento ou, ainda, por contribuintes que simplesmente se negam a realizar o pagamento. Por consequência, combater a inadimplência assegura que a arrecadação efetivamente obtida esteja próxima das estimativas. Seguindo essa lógica, não haveria necessidade de aumentos na alíquota de referência para “compensar” a perda gerada pela falta de pagamento.

Nesse contexto, e como será retomado adiante, o sistema de crédito proposto na reforma condiciona o creditamento ao recolhimento do IBS e da CBS por parte do fornecedor. Por

exemplo: o revendedor somente terá créditos quando a indústria que lhe forneceu a mercadoria pagar o tributo devido. Como o revendedor também terá de pagar esses tributos quando vender a mercadoria para seu cliente, haverá maior pressão para que seu fornecedor cumpra com suas obrigações tributárias. Além da pressão no âmbito comercial, a Lei Complementar 214 também prevê mecanismos para assegurar o recolhimento do IBS e da CBS a cada etapa da cadeia comercial, por exemplo, com o recolhimento pelo próprio adquirente (uma espécie de retenção na fonte) ou o *split payment* (recolhimento pela instituição que processa o pagamento)

Tudo o que foi dito acima é aplicável para **as alíquotas de referência**. Todavia, sempre bom lembrar que o IBS tem competência compartilhada entre Estados e Municípios. Em relação às operações ocorridas em seus territórios, cada Estado e Município terá a possibilidade de fixar alíquotas próprias, potencialmente diversas da alíquota referencial. Por certo, existe a possibilidade de aceitar uma vinculação direta à alíquota referencial ou de, permanecendo em silêncio, aceitarem tacitamente a sua

aplicação (artigo 14, parágrafo 2º). Em termos concretos, a alíquota do IBS será o somatório da alíquota definida pelo Estado e da alíquota definida pelo Município (artigo 15).

Ainda que a Reforma da Tributação do Consumo prometa uma simplificação fiscal, a possibilidade de cada um dos 27 Estados (contando o Distrito Federal) e dos mais de 5 mil Municípios fixarem alíquotas próprias e distintas para o IBS causa preocupação adicional para as empresas que destinam bens e serviços para todo o território nacional. Embora haja fixação de alíquotas de referência, cada ente terá liberdade para fixar suas próprias alíquotas. Há a promessa de sistemas fornecidos pelo Governo que indicarão, objetivamente, as alíquotas aplicáveis a cada destino. Ainda assim, continuará havendo complexidade.

Quem deve pagar? Também em linha com a definição do fato gerador, é compreensível supor que o contribuinte do IBS e da CBS seja o fornecedor de bens e serviços. De fato, os primeiros artigos da Lei Complementar nº 214/2025 já definem “fornecedor” como a “pessoa física ou jurídica que, residente ou do-



miciliado no País ou no exterior, realiza o fornecimento” (artigo 3º, III), esclarecendo ainda que essa definição é aplicável também para “as entidades sem personalidade jurídica (artigo 3º, parágrafo 2º). Mas, além disso, existe uma definição específica do contribuinte do IBS e da CBS que vai além dessas noções.

Objetivamente, será tratado como contribuinte o fornecedor que realizar operações **(a)** no desenvolvimento de atividade econômica, **(b)** de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, ou **(c)** de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada (artigo 21, inciso I). A utilização do termo “ou” sugere que os requisitos são alternativos, ou seja, bastando a existência de um deles, haverá caracterização da condição de contribuinte. A aplicação dessa condição tem um efeito muito relevante: qualquer operação realizada por esse contribuinte envolvendo bens e serviços será tributada em conformidade às previsões da Lei Complementar nº 214/2025, salvo caso de aplicação de exceções expressas.

Significa dizer que, caso alguém seja considerado contribuinte, será tributado em relação a todas as

operações com bens e serviços que praticar, embora não estejam relacionadas ao desenvolvimento de sua atividade econômica (artigo 5º, parágrafo 4º). Em outras palavras, os requisitos relacionados ao desenvolvimento de atividade econômica (habitualidade, volume comercial ou profissionalidade) são relevantes para caracterizar um fornecedor como contribuinte, mas não para avaliar individualmente cada operação tributada. Havendo a condição de contribuinte, mesmo operações realizadas com ativos não circulantes ou no exercício de atividade não habitual serão tributadas pelo IBS e CBS (novamente, artigo 5º, parágrafo 4º).

Essa é a hipótese mais evidente em que alguém é tratado como contribuinte, mas não a única. Também são contribuintes **(i)** o adquirente em leilão judicial ou em licitação promovida pelo poder público de bem apreendido ou abandonado; **(ii)** o importador e **(iii)** aquele indicado em outras previsões específicas da Lei Complementar nº 214/2025 (artigo 21, inciso II, III e IV).

Em todos os casos, o contribuinte deve buscar cadastro perante as autoridades fiscais competentes (artigo 21, parágrafo 1º). Esse cadastro, no entanto, pode ser estendido a outras pessoas, a exemplo daqueles que sejam considerados responsáveis pelo cumprimento de obrigações principais ou acessórias relacionadas ao IBS e à CBS (artigo 21, parágrafo 3º).

Existem hipóteses específicas de responsabilidade relacionadas, por exemplo, à atuação de plataformas digitais (artigos 22 e 23), além de inúmeros exemplos de responsabilidade solidária (artigo 24). De forma particular ao setor elétrico, há, ao menos, uma hipótese de responsabilidade relacionada a operações realizadas no mercado de curto prazo – MCP, em que o recolhimento do IBS e do CBS fica atribuído ao adquirente que liquidar posição devedora no balanço energético (artigo 28, inciso III).

Não cumulatividade

Um dos princípios informadores do IBS e da CBS é a não cumulatividade. Especificamente, a Constituição estabelece que o IBS devido pelo contribuinte será compensado com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço (artigo 156-A, parágrafo 1, inciso VIII, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e aplicável para o CBS por força do artigo 195, parágrafo 16). A regra geral, portanto, é que qualquer aquisição de bens ou serviços que representar um fornecimento tributado pelo IBS e CBS autorizará a apropriação de créditos. As exceções estabelecidas na Constituição ao creditamento dizem respeito às operações “consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. Ou seja, ainda que exista uma regra geral significativamente ampla de creditamento, existe espaço para restringi-la a partir de exceções, extraídas do próprio texto constitucional ou criadas em lei complementar a partir da delimitação do que se entende por “uso ou consumo pessoal”.

Aqui mora uma preocupação grande com o regime não cumulativo de IBS e de CBS. Afinal, quando houve a introdução do regime não cumulativo de PIS e COFINS, no início dos anos 2000, havia a promessa de que o aumento das alíquotas nominais seria “compensado” pela autorização de creditamento, combatendo os efeitos prejudiciais da incidência em cascata. Todavia, durante décadas e até a atualidade, as autoridades fiscais tentam restringir as hipóteses de creditamento, adotando interpretações restritivas e, muitas vezes, sem sentido da legislação. Ciente desse possível desvio, a Emenda Constitucional nº 132/2023 parece ter tentado restringir as hipóteses em que o crédito não será admitido. Naturalmente, a restrição não foi absoluta, havendo espaço para que a lei complementar delimite os contornos de uma das hipóteses de vedação ao crédito.

Retomaremos a situação específica das operações de uso ou consumo pessoal em instantes. Antes, é preciso notar que a própria Constituição fornece parâmetros para balizar a apropriação de créditos: admite-se, por exemplo, que o creditamento fique vinculado ao efetivo recolhimento do IBS e da CBS nas operações anteriores (artigo 156-A, parágrafo 1º, inciso I, da

Constituição). Essa restrição deve ser estabelecida em lei complementar e é condicionada à existência de mecanismo viabilizando o recolhimento dos tributos pelo próprio adquirente ou mecanismo de recolhimento na liquidação financeira (*split payment*). Ao prever o recolhimento pelo adquirente (artigo 36) e estipular a implementação do sistema de *split payment* (artigo 31), a Lei Complementar nº 214/2025 efetivamente condiciona o creditamento ao recolhimento efetivo do IBS e da CBS na etapa anterior de fornecimento.

Esse é, portanto, o primeiro parâmetro para avaliar se o creditamento é possível: a aquisição de um bem ou serviço deve estar relacionada a um fornecimento tributado em que tenha havido extinção do IBS e da CBS correspondentes por qualquer uma das modalidades de pagamento exigidas na Lei Complementar nº 214/2025 (artigo 47).

Disso decorre que operações imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero, a diferimento ou a suspensão, nas quais, por definição, não há recolhimento de IBS e CBS, não haverá possibilidade de aproveitamento de créditos (artigo 49).



Por falar em imunidade e isenção, vale notar que operações abrangidas por essas hipóteses demandarão o estorno de créditos anteriormente apropriados, exceto no caso de certas operações imunes, como exportações, operações com livros ou serviço de comunicação de recepção livre e gratuita (artigo 51). Há, portanto, uma diferença significativa entre a concessão de uma isenção e um fornecimento sujeito à alíquota zero. Na isenção, exige-se estorno de créditos. Por outro lado, na hipótese de aplicação de alíquota zero, os créditos anteriormente apropriados são preservados, por falta de previsão legal em sentido diverso.

Essa vinculação com o recolhimento em etapas anteriores de fornecimento também leva a outra importante diferença entre a não cumulatividade de IBS e de CBS quando comparada com regras atuais de PIS, COFINS e ICMS, notadamente. Objetivamente, o recolhimento é integral e imediato, independentemente de haver, por exemplo, incorporação do bem adquirido no ativo imobilizado da pessoa jurídica contribuinte. Ou seja, a perspectiva de vida útil de utilização do bem não impactará o momento do creditamento. Como regra, o

creditamento ocorrerá, de forma integral e automática, sempre que houver sido demonstrado o pagamento de IBS e de CBS na etapa anterior de fornecimento. Supera-se, assim, a necessidade de controles de creditamento à medida da depreciação, da amortização ou da realização (como confirma, aliás, o artigo 108, retomado adiante).

Até aqui, é possível observar um requisito relevante ao creditamento, mas que realmente será aplicável apenas quando os mecanismos de retenção ou de *split payment* estiverem instituídos (artigo 48). Independentemente de qualquer desses mecanismos, existem duas situações que restringem o creditamento que devem destacadas.

A primeira delas envolve as operações de uso ou consumo pessoal, contempladas expressamente na Constituição como hipótese em que o crédito não é admitido. A Lei Complementar nº 214/2025 define essas operações a partir de uma lista taxativa (artigo 57):

Exemplos de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal



Jóias, pedras e metais preciosos



Obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico



Bebidas alcoólicas e derivados do tabaco



Armas e munições



Bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos

Além da lista, existem diversos outros critérios específicos para definir o que é, e o que não é, bem ou serviço de uso ou consumo pessoal. Particularidades da atividade serão determinantes para essa definição. E o caso mais emblemático envolve justamente bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e destinados aos seus empregados e diretores de forma não onerosa. Como visto, trata-se de uma hipótese de “uso ou consumo pessoal”. Em última análise,

há risco de reflexos para quaisquer benefícios não pecuniários fornecidos aos funcionários de uma empresa, demonstrando que a Reforma Tributária potencialmente afetará relações trabalhistas e decisões previdenciárias. Esse risco somente é mitigado pelas exceções contempladas na Lei Complementar nº 214/2025, envolvendo, por exemplo, uniformes e fardamentos, EPI, alimentação e bebida não alcoólica disponibilizada no estabelecimento etc. Em certas hipóteses, existem requisitos adicionais para excluir a classificação como “uso ou consumo pessoal”.

Por exemplo, caso o empregador ofereça “planos de assistência à saúde”, “vale-transporte”, “vale-refeição” e “vale-alimentação” a seus empregados ou dependentes, somente será possível escapar da classificação como “uso ou consumo pessoal” e viabilizar a apropriação de créditos se o respectivo benefício estiver previsto em “acordo ou convenção coletiva de trabalho” (artigo 57, parágrafo 3º, inciso IV, alínea “f”). Previsão semelhante é aplicável para “benefícios educacionais a seus empregados e dependentes” (artigo 57, parágrafo 3º, inciso IV, alínea “f”).

Para além dos requisitos específicos, esses exemplos revelam uma grande preocupação com benefícios oferecidos a diretores e administradores que não se revistam da condição de empregados. Para essas pessoas, parece não haver exceção para a vedação ao crédito, já que não são mencionados expressamente nas hipóteses de descaracterização como “uso e consumo pessoal” (que tratam apenas de “empregados e dependentes”). Especialmente no caso de diretores ou administradores (embora essa previsão também seja aplicável a empregados), vale destacar a vedação ao crédito quando o contribuinte adquire bem imóvel residencial ou veículo e o disponibiliza gratuitamente para utilização de seu colaborador (artigo 57, parágrafo 1º).

A segunda hipótese não guarda relação direta com previsões constitucionais, surgindo na Lei Complementar nº 214/2025 como uma espécie de “herança maldita” da legislação de PIS e de COFINS. Em síntese, trata-se da exigência de estorno de créditos “caso o bem adquirido venha a perecer, deteriorar-se ou ser objeto de roubo, furto ou extravio”. Essa previsão continuará a demandar atenção por parte das em-

presas dos mais variados setores econômicos.

De todo modo, uma vez que o crédito tenha sido regularmente apropriado, o direito de utilizá-lo extingue-se no prazo de cinco anos contado do primeiro dia do período subsequente ao de apuração (artigo 54). Importante notar que os créditos de IBS e de CBS serão apurados separadamente, sendo vedada a compensação “cruzada” entre créditos desses dois tributos (artigo 47, parágrafo 1º).

Caso o contribuinte acumule créditos de qualquer um desses tributos ao final do período mensal de apuração, será admitida a compensação com débitos apurados em períodos subsequentes (artigo 53). Todavia, constatada a existência de saldo credor, admite-se que o contribuinte pleiteou o ressarcimento integral ou parcial (artigo 39). Exceto em situações específicas de descumprimento de prazos impostos para as autoridades fiscais, os créditos acumulados não serão objeto de atualização.

Como regra, é vedada qualquer transferência de créditos a terceiros (artigo 55). Todavia, é necessário superar o mecanismo de apuração

Prazos de ressarcimento

Até 30 (trinta) dias contados da data da solicitação



Programa de conformidade: ressarcimento para contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB envolvendo **(i)** créditos decorrentes da aquisição de ativos imobilizados ou **(ii)** créditos até 150% da média mensal da diferença entre créditos e débitos de IBS e CBS

Até 60 (sessenta) dias contados da data de solicitação



Sem programa de conformidade: demais pedidos de ressarcimento envolvendo **(i)** créditos decorrentes da aquisição de ativos imobilizados ou **(ii)** créditos até 150% da média mensal da diferença entre créditos e débitos de IBS e CBS

Até 180 (cento e oitenta) dias contados da data de solicitação



Demais casos

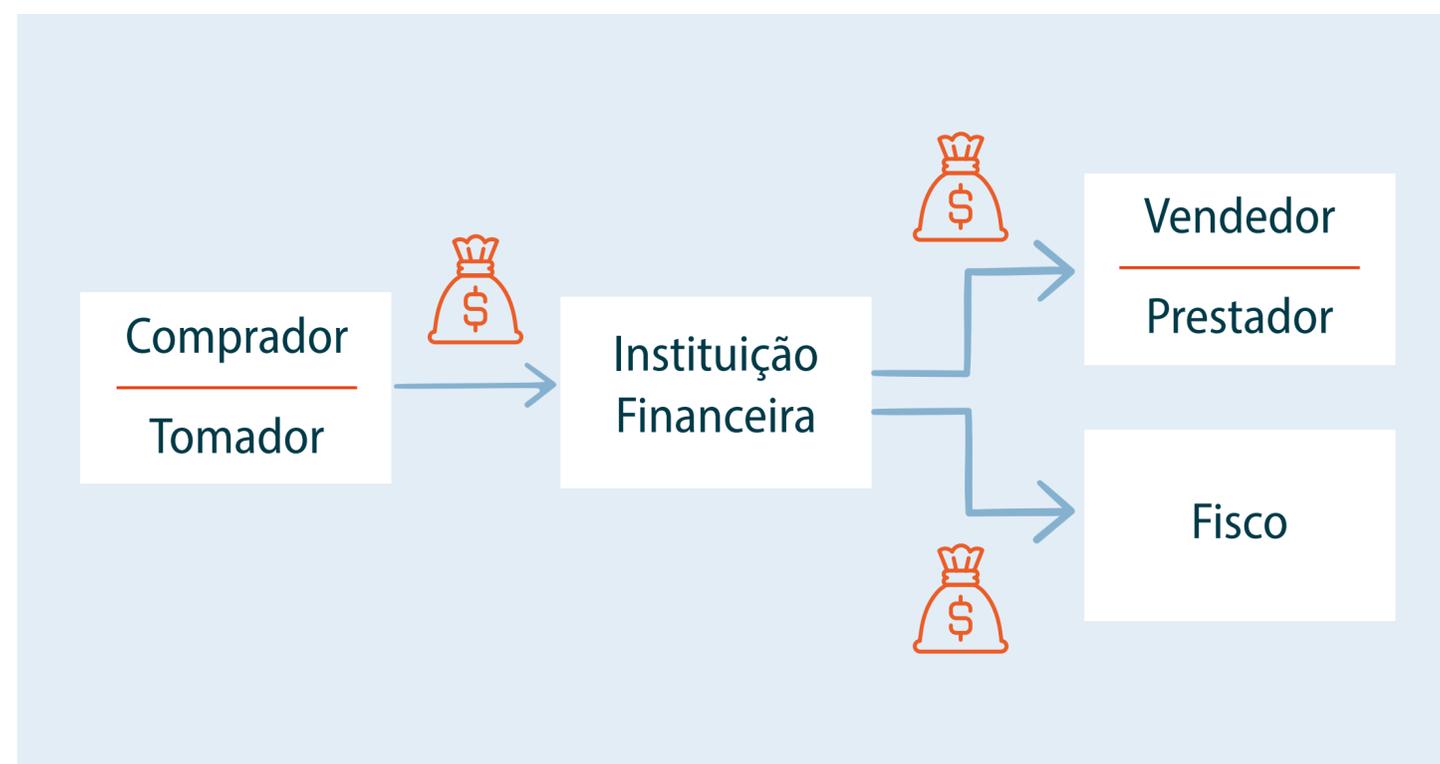
atual do ICMS: os créditos de IBS e CBS não estarão vinculados a estabelecimentos do contribuinte. Afinal, cada estabelecimento (ou seja, a matriz e as filiais) não são contribuintes autônomos. Significa dizer que a apuração de IBS e CBS é centralizada, aglutinando débitos e créditos de toda a atividade econômica do contribuinte (no caso de pessoas jurídicas, portanto, de todas as matrizes e filiais).

Esclarecida que essa situação não envolve transferência de crédito, cabe tratar da situação específica de operações envolvendo fusão, cisão ou incorporação de pessoa jurídica: nesses casos, a pessoa jurídica sucessora poderá preservar os créditos que tenham sido anteriormente apropriados, observando o prazo original de 5 anos para seu aproveitamento (artigo 55, parágrafo único).

Split payment

Uma das principais alterações propostas no âmbito da Reforma Tributária foi a adoção do modelo de split payment, já adotado por outros países que adotam IVA. Em linhas gerais, o split payment consiste em um mecanismo de “bifurcação” do pagamento, por meio do qual o valor de uma transação é automaticamente dividido entre o contribuinte e as autoridades

fiscais no momento da liquidação financeira do pagamento pela aquisição de um bem ou serviço. Assim, os valores referentes a tributos são financeira e imediatamente direcionados à liquidação da obrigação tributária, não sendo entregues ao fornecedor do bem ou do serviço, conforme demonstrado a seguir:



O *split payment* tem como um de seus objetivos principais diminuir a sonegação, tendo em vista que a arrecadação não depende de ação do contribuinte, como nos casos clássicos de lançamento por homologação, mas sim do agente financeiro que participa da transação. Embora a adoção do split payment pareça simplificar a arrecadação do ponto de vista do contribuinte, ou seja, não seria necessário fazer o cálculo detalhado para emissão de guia de pagamento dos tributos, ela acarreta novos desafios.

De início, cabe analisar que a Emenda à Constituição no 132/2023 possibilita a adoção do mecanismo de split payment em seu artigo 156-A, parágrafo 5o, inciso II. Esse dispositivo atribui competência a lei complementar para dispor sobre o regime de compensação de créditos, permitindo o estabelecimento de hipóteses em que seu aproveitamento fique condicionado à verificação do efetivo recolhimento do tributo incidente sobre a operação. A Constituição Federal, todavia, condiciona a possibilidade de aproveitamento de crédito apenas após o recolhimento do tributo caso o adquirente do bem ou do serviço possa efetuar o recolhimento do

imposto incidente nas suas aquisições, ou caso o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

A Constituição Federal, assim, permite que haja recolhimento tributário em momento prévio ao aproveitamento do crédito. No sistema tributário atual, no momento do recolhimento do ICMS e de PIS e de COFINS, por exemplo, também ocorre o aproveitamento dos respectivos créditos. A alteração proposta pela Emenda à Constituição nº 132/2023 é significativa: o fornecedor de bens e de serviços pode passar a ser obrigado a recolher tributo em momento anterior ao aproveitamento dos créditos a que tem direito.

A Lei Complementar nº 214/2025 trata dessa possibilidade em seus artigos 31 a 35. O artigo 31 indica que, nas transações de pagamento de operações com bens ou com serviços, os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB os valores de IBS e de CBS no momento da liquidação financeira da transação.

Os prestadores de serviços de pagamento e as instituições operadoras de sistema de pagamento são os responsáveis por segregar e recolher os valores do IBS e da CBS, porém não são responsáveis tributários pelos tributos incidentes nas operações que liquidam. Atuam, nesse sentido, como verdadeiros agentes de pagamento.

Para a operacionalização do split payment, o artigo 32 da Lei Complementar nº 214/2025 atribui a responsabilidade pela inclusão no documento fiscal eletrônico da vinculação das operações com bens ou com serviços com suas respectivas transações de pagamento e da identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações ao fornecedor dos bens ou serviços.

O parágrafo 3º do artigo 32 da Lei Complementar nº 214/2025 prevê, ainda, a “regra geral” de funcionamento de split payment. Nesse modelo, antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, o prestador de serviço de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamento deverá realizar consulta ao sis-

tema do Comitê Gestor e da RFB, de modo que a liquidação financeira da transação de pagamento considere tanto os valores destacados no documento fiscal, como o valor dos créditos utilizados pelo fornecedor.

Quando não for possível realizar a consulta prévia ao sistema do Comitê Gestor e da RFB, aplica-se um segundo modelo, no qual a segregação e o recolhimento dos tributos ocorrem com base nos valores brutos destacados no documento fiscal. Em seguida, o Comitê Gestor e a RFB verificam os créditos utilizados pelo fornecedor e transferem a ele o valor pago a maior em até três dias úteis.

Existe, ainda, um terceiro modelo, chamado de “simplificado”, opcional para operações cujo adquirente não seja contribuinte de IBS e de CBS no regime regular. Nesses casos, haverá aplicação de um percentual pré-fixado para todas as operações, calculado pelo Comitê Gestor ou pela RFB, que pode ser diferenciado por setor econômico ou por contribuinte, com base na alíquota média incidente sobre as vendas e no histórico de utilização de créditos do fornece-

dor. Em seguida, passa-se à análise dos créditos utilizados pelo fornecedor e à transferência do valor pago a mais em até três dias úteis.

A opção pelo modelo “simplificado” é definitiva para todo o período de apuração e não pode ser aplicada a apenas um dos tributos, ou seja, o modelo “simplificado” deve ser adotado conjuntamente para o IBS e a CBS.

Conforme mencionado, o IBS e a CBS devem ser segregados e recolhidos na data da liquidação financeira do pagamento. Em caso de parcelamento, a segregação e o recolhimento devem ocorrer de forma proporcional a cada parcela, no momento de sua liquidação.

O funcionamento do split payment, descrito acima, evidencia um dos primeiros desafios a ser enfrentado pelos contribuintes de IBS e de CBS: o impacto no fluxo de caixa, que afeta, principalmente, empresas que operam com margens de lucro reduzidas. A liquidação imediata de obrigações tributárias subverte a lógica do sistema tributário atual e diminui as entradas no caixa de fornecedores. Ainda que parte

desse valor fosse pago no sistema atual, o recolhimento dos tributos seria feito em momento posterior, e não no momento imediato do recebimento do pagamento de seus consumidores. No modelo proposto pela Reforma Tributária, esse valor, em nenhum momento, chega a entrar no caixa do fornecedor.

O segundo e o terceiro modelos de *split payment*, mencionados acima, geram outro desafio: o impacto no capital de giro do fornecedor. No modelo atual, além de o fornecedor receber o valor bruto da operação, o pagamento dos tributos é feito considerando a utilização de créditos aos quais têm direito. No segundo e no terceiro modelos, entretanto, é feita a segregação do valor total dos tributos, desconsiderando o valor dos créditos do fornecedor. Apenas após três dias úteis o Comitê Gestor e a RFB prosseguiriam com o “ressarcimento” do valor equivalente ao que foi recolhido a maior, ou seja, a diferença entre a aplicação da alíquota no valor da operação e os créditos detidos pelo fornecedor.

Vale ressaltar, ainda, que não há garantia ao cumprimento do prazo de três dias úteis previsto na Lei Complementar nº 214/2025. A devolução em três dias úteis depende da ação do Comitê Gestor e da RFB. Inclusive, não há previsão de aplicação de multa ou de juros de mora caso o prazo de três dias úteis não seja cumprido.

Outro impacto, de ordem prática imposto pelo *split payment* é a necessidade de contratação de novos sistemas, o que resultará, inevitavelmente, em custos adicionais (e possivelmente elevados) para empresas cujas operações estejam sujeitas ao IBS e à CBS. A adaptação dos sistemas e as negociações com instituições financeiras responsáveis pelos meios de pagamento, encarregadas pela “bifurcação” do pagamento, aumentarão significativamente os custos iniciais para que as empresas se ajustem às exigências da Reforma Tributária.

Assim, o *split payment* impactará amplamente as empresas sujeitas ao IBS e à CBS. Embora

esse novo mecanismo possa reduzir os riscos de sonegação e fraude no recolhimento dos tributos e, eventualmente, simplificar o processo de arrecadação no longo prazo, não se pode descartar seus efeitos no curto prazo, especialmente no que se refere ao impacto sobre o fluxo de caixa e o capital de giro dos contribuintes, além dos custos associados à adaptação dos sistemas.



Importação

A importação de bens e de serviços também está sujeita ao IBS e à CBS, ainda que realizada por pessoa que não seja sujeito passivo habitual do imposto. Ou seja, o fato de o fornecimento de um bem ou serviço extrapolar os limites territoriais brasileiros não modifica a incidência dos novos tributos, desde que o destino da operação esteja localizado no Brasil. Isso já é observado, atualmente, na legislação de PIS, de COFINS, de IPI e de ICMS, com a complicação adicional de que existem inúmeras regras específicas aplicáveis na tributação de importações. Por exemplo, o PIS-Importação e a COFINS-Importação são tributos completamente distintos do PIS e da COFINS que incidem sobre as receitas da pessoa jurídica, na medida em que os fatos geradores são inconfundíveis.

A criação de um sistema apartado de incidência de IBS e de CBS sobre importações propiciaria continuidade de complexidades observadas atualmente. No entanto, diferentemente do que ocorre com PIS e COFINS, não existe necessidade de um sistema completamente distinto de incidência. Afinal, IBS e CBS inci-

dem sobre o fornecimento de bens e serviços (em linha com a definição ampla analisada anteriormente). Como o princípio do destino vincula essa incidência a determinada localidade (ou seja, onde o bem ou o serviço é tido por “consumido”), basta que esse fornecimento seja destinado ao Brasil para que a operação não se diferencie, essencialmente, de um fornecimento puramente doméstico.

Por óbvio, existirão aspectos operacionais que demandarão cuidado especial, como, por exemplo, a definição daquele responsável pelo recolhimento de IBS e CBS: como regra geral, o contribuinte desses tributos é o fornecedor dos bens ou serviços. Em uma importação, o fornecedor está localizado no exterior, o que poderia estabelecer dificuldades práticas para exigência dos tributos. Como se verá, essas peculiaridades das operações de importação justificam previsões que, por exemplo, atribuem a condição de contribuinte do IBS e da CBS ao próprio importador (art. 72, inciso I). Todas essas peculiaridades são analisadas neste tópico.



Antes, vale apontar uma suposta divergência entre as previsões introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025: a Constituição Federal indica que o IBS e a CBS incidirão na importação realizada por pessoa física ou pessoa jurídica (art. 156-A, § 1º, III); a Lei Complementar nº 214/2025, por sua vez, prevê que tais tributos também incidirão sobre importação realizada por entidade sem personalidade jurídica (art. 63). As exigências para realizar uma importação talvez minimizem os impactos práticos dessa adição. Ainda assim, sempre relevante refletir se a Lei Complementar nº 214/2025 não foi além do que lhe cabia.

Em qualquer um dos casos, importante notar que a própria Emenda Constitucional nº 132/2023, a exemplo do que se observa na legislação de ICMS, assegurou a incidência de IBS e de CBS em importações realizadas por aquele que não é contribuinte regular desses tributos. Ou seja, embora não atue com o fornecimento de bens ou serviço no contexto de uma atividade econômica organizada (conforme definição de contribuinte do artigo 21),

será tratado como contribuinte de IBS e CBS especificamente na operação de importação em que atue como importador.

Apresentados os esclarecimentos iniciais, vale notar que, para fins da determinação do fato gerador e das suas características, o legislador complementar segregou as regras relativas à importação de bens imateriais e serviços das regras de importação de bens materiais.

Importação bens imateriais e serviços

A **importação bens imateriais** e serviços será tributada pelo IBS e pela CBS quando houver **(i)** fornecimento por residente ou domiciliado no exterior e **(ii)** consumo no Brasil. Simplificadamente, o fornecimento deve ser oriundo do exterior e com destino para o Brasil, caracterizando a relação transfronteiriça que demarca a importação. Como bens e imateriais e serviços possuem um aspecto essencialmente intangível (ou sejam, não envolvem elementos corpóreos), os critérios para definir “de onde” e “para onde” está baseado em abstrações.

No caso da origem, o critério adotado é objetivo: local de residência ou de domicílio do fornecedor. Para que haja importação, esse local deve ser necessariamente situado no exterior. Logicamente, caso o fornecedor tenha residência ou domicílio no Brasil, a operação deixa de configurar uma importação e deverá ser submetida às regras gerais de incidência de IBS e de CBS, voltadas para a tributação de operações domésticas.

No caso do destino, a utilização da expressão “consumo no Brasil” poderia impor desafios interpretativos, considerando a sua vagueza.

Ciente disso, a fim de delimitar o alcance, a Lei Complementar nº 214/2025 dispõe que “consumo” deve ser entendido como a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso do bem ou serviço. Com isso, existem parâmetros mínimos para definir o que é “consumo” em cada caso concreto.

Além disso, para determinadas situações, a Lei Complementar nº 214/2025 indicou parâmetros mais objetivos para determinar a ocorrência de importação, especificamente no caso de serviços prestador por residente ou domiciliado no exterior:

Serviço prestado por residente ou domiciliado no exterior	Com prestação executada no Brasil
	Relacionado a bem imóvel ou móvel localizado no Brasil
	Relacionado a bem móvel que seja remetido no exterior para execução do serviço, com retorno posterior ao Brasil

Onde ocorre o fato gerador? A Lei Complementar nº 214/2025 acertadamente não inova ao tratar da questão em matéria de importação de bens imateriais e serviços: as mesmas regras gerais do artigo 10 devem ser aplicadas para definir o momento da ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS na importação. Logo, o fato gerador ocorrerá quando houver o fornecimento do bem imaterial ou do serviço.

Trata-se de uma solução adequada considerando que, para esses itens, não há desembaraço aduaneiro. Assim, não haveria sentido em distinguir o momento da ocorrência do fato gerador conforme as operações fossem domésticas ou transfronteiriças. O mesmo critério é aplicável independentemente da origem do bem imaterial ou do serviço.

Quando ocorre o fato gerador? Em linha com o comentário acima, o local da ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS nas operações de importação de bens imateriais e serviços é definido com base nos critérios do artigo 11. Ou seja, as regras gerais do IBS e da CBS também são aplicáveis às operações de

importação, assegurando mais consistência para esses tributos.

No caso específico de bens imateriais e serviços de modo geral, o fato gerador ocorrerá no local do domicílio principal do adquirente, se a operação for onerosa, ou do destinatário, caso a operação seja não onerosa (artigo 11, inciso X). Importante lembrar que existem regras específicas aplicáveis para determinados tipos de serviço (incisos III a IX do artigo 11). Esses dispositivos legais é que condicionarão a alíquota aplicável de IBS (artigo 64, parágrafo 5º, inciso III).

Qual a base de cálculo? Também há aplicação das regras gerais, agora do artigo 12, no sentido de que a base de cálculo corresponderá ao “valor da operação”. No entanto, existem duas previsões específicas que devem ser levadas em consideração na importação de bens imateriais e serviços.

A primeira delas envolve os casos em que haja consumo de bens imateriais e serviços concomitantemente no território nacional e no exte-

rior. Nessa hipótese, apenas a parcela que for consumida no Brasil caracterizará a importação, submetendo-se à incidência de IBS e de CBS (artigo 64, parágrafo 3º). Em relação ao consumo realizado no exterior, não haverá tributação no Brasil. Logo, os valores correspondentes não integrarão a base de cálculo de IBS e CBS.

A segunda previsão específica envolve os casos em que o valor de bens imateriais ou serviços integra o valor aduaneiro de bens materiais que sejam importados. Nesse caso, haverá aplicação apenas das regras de tributação específicas para a importação de bens materiais (artigo 64, parágrafo 4º), que serão retomadas adiante.

Quais as alíquotas aplicáveis? Como mencionado, as alíquotas de IBS e CBS são uniformes, exceto nas hipóteses taxativamente indicadas na Lei Complementar nº 214/2025. No caso de IBS, vale lembrar que essa uniformidade deve ser compreendida sob a perspectiva de cada Estado e cada Município, os quais retêm a competência para definir as alíquotas-padrão para as operações destinadas a seus territórios. Na importação, também have-





rá aplicação dessas alíquotas-padrão, com as mesmas “modulações” estabelecidas nos regimes diferenciados e específicos.

Quem deve pagar? Como mencionado, a importação de bens imateriais e serviços pressupõe um fornecedor localizado no exterior. Com isso, a definição de contribuinte na tributação das importações é deslocada para a figura do adquirente residente ou domiciliado no Brasil (artigo 64, parágrafo 5º, inciso V), isto é, para aquele que é responsável por realizar o pagamento da contraprestação relativa ao fornecimento (artigo 3º, inciso IV).

No entanto, caso o adquirente seja residente ou domiciliado no exterior, o contribuinte será o destinatário do bem imaterial ou serviço, desde que residente ou domiciliado no Brasil (artigo 64, parágrafo 5º, inciso V). O destinatário, vale lembrar, é “aquele a quem for fornecido o bem ou serviço”, embora não se revista da condição de adquirente (artigo 3º, inciso V). Ou seja, se o bem imaterial ou o serviço é fornecido em benefício de alguém situado no Brasil, mas o pagamento é realizado por alguém localizado

no exterior, caberá ao destinatário promover o pagamento de IBS e de CBS (embora essa pessoa não tenha realizado qualquer pagamento pela aquisição dos bens ou serviços).

Naturalmente, caso o destinatário também seja residente ou domiciliado no exterior, não há importação sob a perspectiva brasileira, descabendo tributação neste país.

Sem prejuízo da definição de contribuinte detalhada acima, o fornecedor no exterior é responsável solidário pelo pagamento de IBS e CBS (artigo 64, parágrafo 5º, inciso VIII). Nesse sentido, o fornecedor no exterior deve buscar inscrição nos cadastros próprios do IBS e da CBS (artigo 21, parágrafo 2º).

Importação bens materiais

No que diz respeito à **importação bens materiais**, haverá tributação pelo IBS e CBS na entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional (artigo 65). A natureza tangível dos bens permite a identificação de um momento claro para caracterizar a impor-

tação, historicamente relacionado ao desembaraço aduaneiro.

Antes de detalhar essas particularidades, vale notar que determinadas situações envolvendo o fornecimento de bens materiais oriundos do exterior não caracterizará importação para fins de IBS e CBS. A lista completa pode ser consultada no artigo 66 da Lei Complementar nº 214/2025, envolvendo, em relação a maioria dos seus itens, operações de importação que não são concretizadas (por erro, devolução ou destruição, por exemplo).

Além disso, importante notar que existem diversos regimes aduaneiros especiais de IBS e de CBS aplicáveis na importação de bens materiais, a exemplo do regime de trânsito (artigo 84), regime de depósito (artigos 85 e seguintes), regime de permanência temporária (artigos 88 e seguintes), regime especial aplicável ao setor de petróleo e gás - REPETRO (artigo 93) e regime de bagagem e de remessas internacionais (artigos 94 e seguintes). Naturalmente, para além das regras gerais sobre importação de bens materiais, será sempre preciso consul-

tar essas previsões específicas nas hipóteses em que aplicáveis.

Onde ocorre o fato gerador? Para fins de definição do destino, o local da importação de bem material será, em regra, o local da entrega do bem ao destinatário final (artigo 68, inciso I). Novamente, há uma benéfica correlação com os critérios do artigo 11 para determinar o local da ocorrência gerador em relação a operações com bens materiais. Todavia, a indicação do “destinatário final” pode gerar discussões semelhantes àquelas atualmente observadas para fins de ICMS com a importação por conta e ordem ou com a importação por encomenda.

Curiosamente, existem pouquíssimas previsões relacionadas a essas modalidades indiretas de importação. Como será retomado, há previsão sobre a definição de contribuinte no caso de importação por conta e ordem de terceiro. No caso de importação por encomenda, não há qualquer previsão específica. A atribuição de relevância ao “destinatário final” parece criar uma dissociação entre a figura do contribuinte (associada ao importador, ou

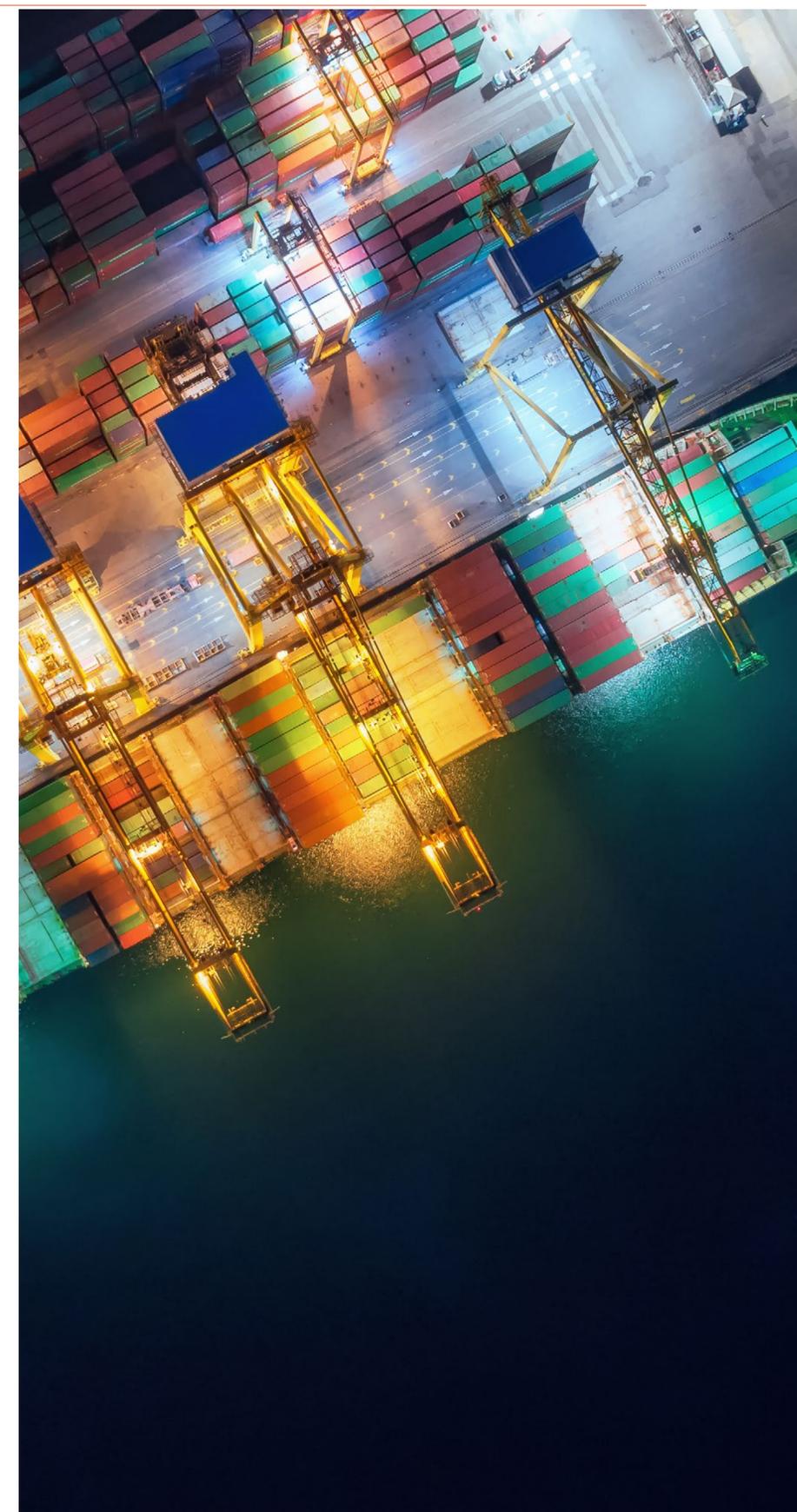
seja, aquele que promove a entrada da mercadoria no Brasil) e o critério para definição das alíquotas de IBS. Afinal, pouco importa onde a importação ocorreu ou onde reside o importador, sendo necessário determinar onde está o “destinatário final”.

Como o termo não é expressamente definido na Lei Complementar nº 214/2025, as formas indiretas de importação demandarão uma análise cautelosa. No caso da importação por conta e ordem, parece claro que a pessoa por conta e ordem de quem a operação seria o destinatário. Mas seria ele o destinatário “final” caso já exista perspectiva de um outro comprador da mercadoria nacionalizada? Dúvida semelhante surge, com mais intensidade, no caso da importação por encomenda: o importador efetivamente adquire a mercadoria e a revende ao encomendante. Seria o encomendante o destinatário final? O que dizer, no entanto, se o encomendante revender a mercadoria a terceiros? Perderia a condição de destinatário “final”? Essas dúvidas decorrentes de duas possíveis acepções conferidas ao adjetivo “final”: (i) acepção ampla: como encer-

ramento da cadeia produtiva ou (ii) acepção restrita: como destinatário jurídico na operação de importação.

A discussão acima pode parecer puramente teórica. Afinal, se o encomendante revende a mercadoria a terceiro, haverá nova incidência de IBS e CBS. Além disso, nesse caso, os valores de IBS arrecadados na importação não serão liberados ao Estado e ao Município em que situado o encomendante (artigo 156-A, parágrafo 4º, da Constituição). Mesmo que a alíquota na importação tenha sido definida com base na localização do encomendante, a nova incidência deslocará a arrecadação do IBS para o Estado e o Município em que ocorrer efetivamente o consumo. Ainda assim, será preciso esclarecer a dúvida de modo a permitir a operacionalização do IBS e da CBS (cumprimento de obrigações acessórias e recolhimento regular dos tributos).

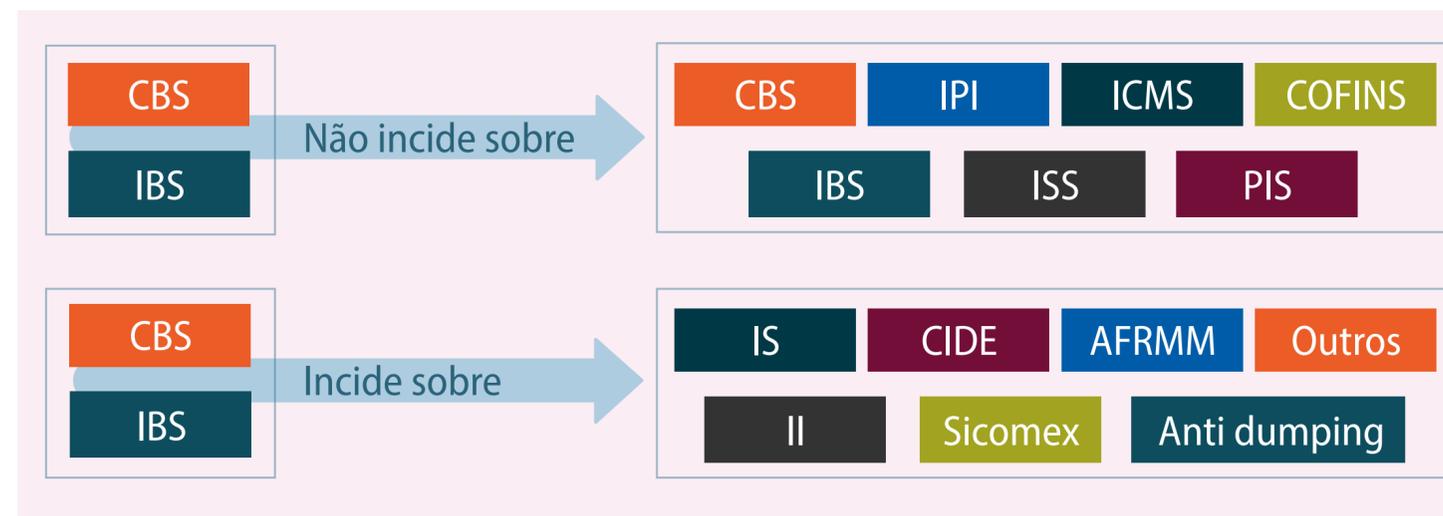
Para além disso, vale notar que, em situações extraordinárias, o critério para definir o local da ocorrência do fato gerador é outro. Por exemplo, no caso de aquisição de mercado-



ria entrepostada, será o domicílio do adquirente (artigo 68, inciso II), e, no caso de bens extravios, será o local onde ficou caracterizado o extravio (artigo 68, inciso III).

Quando ocorre o fato gerador? Como regra geral, a ocorrência do fato gerador de IBS e CBS na importação de bens materiais pode ser verificada: (i) na liberação dos bens submetidos a despacho para consumo; (ii) na liberação dos bens submetidos ao regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica; ou (iii) em casos específicos descritos na Lei, no lançamento do crédito tributário (artigo 67). Vale notar que o despacho para consumo deve ser compreendido enquanto desembaraço aduaneiro do bem material (artigo 67, parágrafo 1º).

Qual a base de cálculo? Existe previsão específica sobre a formação da base de cálculo na importação de bens materiais, com indicação expressa que diversos tributos aduaneiros e outras cobranças deverão compor a base de incidência de IBS e CBS. Em linha com as regras gerais de incidência, certos tributos deverão ser excluídos da base de cálculo, conforme detalhado abaixo (artigo 69):



Quais as alíquotas aplicáveis? Assim como mencionado em relação às importações de bens imateriais e serviços, as alíquotas aplicáveis na importação de bens materiais observarão as alíquotas gerais aplicáveis ao tipo de operação. Ou seja, não há diferença entre as alíquotas aplicáveis no fornecimento doméstico comparativamente com o fornecimento no contexto de importação.

Quem deve pagar? Como mencionado, o contribuinte é, em regra, o importador, entendido como qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que promova a entrada de bens materiais de procedência estrangeira

no território nacional. Caberá ao importador, também como regra, o recolhimento do IBS e da CBS devidos na importação. Naturalmente, existem diversas situações em que haverá atribuição de responsabilidade para terceiros, havendo, no artigo 73, lista de hipóteses em que o contribuinte é substituído e, no artigo 74, lista de responsáveis solidários.

Existem regras específicas sobre o momento em que o pagamento deve ser realizado. De acordo com o artigo 76 da Lei Complementar nº 214/2025, o IBS e a CBS devem ser pagos até a entrega dos bens submetidos a despacho para consumo (desembaraço aduaneiro),

ainda que esta ocorra antes da liberação dos bens pela autoridade aduaneira. Alternativamente, é possível antecipar o recolhimento no momento do registro da declaração de importação, mas haverá necessidade de ajuste posterior no caso de modificação da legislação tributária (artigo 76, parágrafos 1º e 2º).



Exportação

Atualmente, o sistema tributário brasileiro já prestigia o princípio do destino em matéria de tributação do comércio internacional. Em outras palavras, objetivando incentivar a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional, a legislação tributária brasileira já possui como uma de suas premissas a concessão de imunidade tributária para as exportações. Isso ajuda não somente a aumentar as vendas externas e, consequentemente, a entrada de divisas no país, mas também favorece o crescimento econômico, gerando emprego e contribuindo para o equilíbrio da balança comercial.

Essa mesma lógica foi mantida para fins do IBS e da CBS na Emenda Constitucional nº 132/2023: as exportações de bens e serviços serão imunes a esses tributos.

Não há, meramente, continuidade em relação às previsões atualmente observadas na legislação de PIS, COFINS, ICMS ou ISS. Em certos pontos, a imunidade de IBS e CBS é ainda mais benéfica ao exportador do que as regras atu-

almente vigentes. Por exemplo, no caso de exportação de serviços, a legislação de PIS e COFINS condiciona a imunidade ao ingresso de divisas. Como se verá, não há condicionante semelhante para fins de IBS e CBS. No caso do ISS, como bem se sabe, há uma infundável discussão com as autoridades fiscais municipais sobre a caracterização de exportação em função do local onde o resultado da prestação do serviço é verificado. Para fins de IBS e CBS, existem critérios dotados de maior objetividade para proceder com essa análise.

Além disso, a Lei Complementar nº 214/2025 assegurou expressamente ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço tributáveis. Trata-se de uma exceção à regra geral que veda a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços em operações imunes, isentas, sujeitas a alíquota zero, com diferimento ou suspensão, inclusive anulando os créditos caso as operações subsequentes sejam alcançadas por imunidades e isenções.

Como regra geral, a Lei Complementar define como exportação:

Como regra geral, a Lei Complementar define como exportação:

- (i) o fornecimento para residente ou domiciliado no exterior e consumo no exterior de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, e
- (ii) a saída de bens materiais do território nacional.

Adicionalmente, considera-se como exportação a prestação de serviço para residente ou domiciliado no exterior relacionada a, por exemplo:

- (i) bem imóvel localizado no exterior,
- (ii) bem móvel que ingresse no País para a prestação do serviço e retorne ao exterior após a sua conclusão, e
- (iii) a prestação de serviços, como seguro de cargas, despacho aduaneiro, arrendamento mercantil operacional ou locação de contêineres, desde que vinculados direta e exclusivamente à exportação de bens materiais ou associados à entrega no exterior de bens materiais.

Excepcionalmente, algumas operações com bens materiais nas quais não há saída do território nacional são equiparadas às exportações para fins de aplicação da imunidade. Exemplos incluem bens exportados que forem: **(i)** entregues a empresa nacional autorizada a operar o regime de loja franca, e **(ii)** totalmente incor-

porados a bem que se encontre temporariamente no País, de propriedade do comprador estrangeiro, inclusive em regime de admissão temporária sob a responsabilidade de terceiro.

Importante notar que toda a regra relacionada com a exportação de bens, direitos e

serviços, está em linha com o princípio do destino, que norteia a Reforma da Tributação do Consumo. Por exemplo, o parágrafo 2º do artigo 80 presume como local de consumo o domicílio do adquirente no exterior em caso de impossibilidade de identificação por parte do fornecedor nacional.

Além das hipóteses de imunidade, a nova Lei prevê também a suspensão do pagamento de IBS e CBS na hipótese de fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação, quando realizado por empresa comercial exportadora.

A suspensão dos tributos, nesse caso, está condicionada a alguns requisitos cumulativos, conforme abaixo:

- (i) obter certificação no Programa OEA (Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado), estabelecido na forma da legislação específica,
- (ii) possuir patrimônio líquido superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou ao valor dos tributos suspensos,

- (iii) realizar a opção pelo DTE (Domicílio Tributário Eletrônico),
- (iv) manter a escrituração contábil e a apresentação em meio digital; e
- (v) estar em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.

Além disso, para usufruir o benefício da suspensão, a empresa comercial exportadora deverá ser habilitada em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da CBS, dispositivo ainda a ser regulamentado. A suspensão do IBS e da CBS será convertida em alíquota zero após a efetiva exportação dos bens, que deverá ocorrer no prazo de 180 (cento e oitenta) dias da contados a partir da data da emissão da nota fiscal pelo fornecedor.

Por fim, vale mencionar que as mesmas regras de imunidade mencionadas acima aplicam-se também ao IS, que não incidirá sobre o fornecimento de bens com o fim específico de exportação por empresa comercial exportadora.

Regimes especiais, diferenciados e específicos

Uma das premissas para a instituição do IBS e da CBS é a uniformidade. Em princípio, esses tributos deveriam ter as mesmas regras de aplicação em todo o território nacional, com pouquíssimas exceções aplicadas a certos bens e serviços. Nesse sentido, apenas as situações expressamente contempladas na Emenda Constitucional nº 132/2023 admitiriam tratamento distinto daquele extraído a partir das regras gerais de incidência detalhadas até aqui.

Durante a tramitação da antecedeu a Emenda Constitucional nº 132/2023, houve a multiplicação de hipóteses de regimes especiais, regimes diferenciados e regimes específicos relacionados ao IBS e CBS. Em uma aproximação inicial, é possível afirmar que todos esses tipos de regimes excepcionais criam diferenciações em relação às regras gerais de incidência de IBS e CBS. As diferentes formas com essas dife-

renciações são implementadas levou o legislador complementar a introduzir essa terminologia. Infelizmente, alterações implementadas no PLP nº 68 relativizaram a consistência da nomenclatura atribuída a cada um desses regimes extraordinários.

Regimes especiais: envolvem situações nas quais há suspensão da incidência de IBS e CBS, com possibilidade de posterior conversão em alíquota zero, ou devolução dos montantes de IBS e CBS devidos (caso específico do cash-back). Existem inúmeros tipos de regimes especiais distintos, com âmbitos de aplicação e com requisitos próprios, devendo haver uma análise individualizada de cada um deles.

Regimes diferenciados: de modo geral, envolvem a aplicação de alíquotas de IBS e CBS distintas das alíquotas-padrão. Ainda assim, as alíquotas diferenciadas sempre representam um percentual pré-estabelecido da alíquota-padrão de cada um dos tributos

Redução de 30% da alíquota

- Serviços profissionais de natureza científica, literária ou artística, submetidos à fiscalização por conselho profissional (conforme lista do artigo 127)

Redução de 60% da alíquota

- Serviços de educação do Anexo II;
- Serviços de saúde do Anexo III;
- Dispositivos médicos do Anexo IV;
- Dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência do Anexo V;
- Medicamentos, exceto aqueles indicados no Anexo XIV;
- Alimentos destinados ao consumo humano do Anexo VII;
- Produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda do Anexo VIII;
- Produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;
- Insumos agropecuários e aquícolas do Anexo IX;
- Produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais;
- Serviços de comunicação institucional prestados para a administração pública
- Serviços relacionados a atividades desportivas indicados no Anexo X; e
- Bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética, indicados no Anexo XI.

Redução de 100% da alíquota

- Itens da cesta básica (regime especial), conforme Anexo I; Dispositivos médicos do Anexo XII e, em certos casos, do Anexo IV; Dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência do Anexo XIII e, em certos casos, do Anexo V;
- Medicamentos do Anexo XIV;
- Produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, conforme especificado no artigo 147;
- Produtos hortícolas, frutas e ovos do Anexo XV;
- Automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista;
- Automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); e
- Serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.

Outros regimes diferenciados

- Transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano (isenção);
- Reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística (redução de 60% da alíquota)
- Produtor rural e do produtor rural integrado não contribuinte (regras específicas de apuração)
- Transportador autônomo de carga pessoa física não contribuinte (regras específicas de apuração)
- resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, Reutilização ou logística reversa adquiridos de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular (créditos presumidos)
- Bens móveis usados adquiridos de pessoa física não contribuinte para revenda (créditos presumidos)

Regimes específicos: envolvem o maior grau de diferenciação em relação às regras gerais de incidência, com regras específicas sobre ocorrência do fato gerador, formação da base de cálculo, creditamento e definição de alíquota. Existem três regimes específicos que merecem maior destaque: **(i)** regime específico para combustíveis; **(ii)** regime específico para serviços financeiros; e **(iii)** regime específico para operações com bens imóveis. Cada um desses regimes será objeto de uma análise personalizada, a ser oportunamente divulgada no site do VBSO Advogados.

Além dos regimes extraordinários expressamente identificados na Lei Complementar nº 214/2025, é relevante destacar que existe um outro tipo de operação sujeita a regras particulares de incidência de IBS e de CBS. É o caso das operações com energia elétrica, sujeitas a regras de diferimento estabelecidas no artigo 28 da Lei Complementar nº 214/2025. **Neste link**, é possível consultar a análise completa do tratamento da energia elétrica no contexto da Reforma Tributária.



Como será a fase de transição?

O que acontecerá em 2026?

A transição do atual sistema tributário para o modelo proposto pela Reforma Tributária não acontecerá da noite para o dia. Planejada para ocorrer ao longo de uma década, a transição será gradual, permitindo que contribuintes e administradores públicos se adaptem ao novo sistema.

Iniciada em 2023, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, a transição está prevista para ser concluída em 2033, quando tributos como o ISS e o ICMS serão completamente substituídos. Durante esse período, as alíquotas do IBS e da CBS serão gradualmente elevadas, acompanhadas por uma correspondente redução das alíquotas do ICMS e do ISS.

Para o primeiro ano da fase de transição, as previsões são mais brandas: as alíquotas serão de

0,1% para o IBS e de 0,9% para a CBS. Embora ainda não se inicie a redução das alíquotas de PIS, COFINS, ICMS e ISS, o inciso I do artigo 348 da Lei Complementar nº 214/2025 prevê que o montante recolhido de IBS e de CBS seja compensado com o valor devido de PIS e de COFINS também para o ano de 2026.

Caso o contribuinte não tenha débitos suficientes de PIS e de COFINS para efetuar a compensação, o valor recolhido a título de IBS e de CBS poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ressarcido em até 60 dias, mediante requerimento. Ou seja, mesmo havendo obrigação e pagar IBS e CBS, não haverá, em teoria, modificação da carga suportada pelos contribuintes em 2026. Justamente em razão disso, 2026 é tratado como um “ano teste” para fins a Reforma Tributária.

Além da previsão de compensação com outros tributos, o parágrafo 1º do artigo 348 da Lei Complementar nº 214/2025 dispensa o recolhimento de IBS e de CBS para fatos geradores ocorridos em 2026 caso o contribuinte cumpra as obrigações acessórias dos novos tributos. Até o momento, todavia, essas obrigações acessórias não foram instituídas.



Ainda assim, assumindo que a instituição dessas obrigações acessórias é um pressuposto para o “ano teste”, entendemos que apenas os contribuintes que não cumprirem as obrigações acessórias do IBS e da CBS estarão obrigados a recolher os novos tributos. Mesmo nessa hipótese, os montantes recolhidos poderão ser compensados com débitos de PIS e de COFINS, outros tributos ou, ainda, ser objeto de ressarcimento. O descumprimento de obrigações acessórias do IBS e da CBS ocasionaria, então, apenas as penalidades decorrentes especificamente de seu descumprimento.

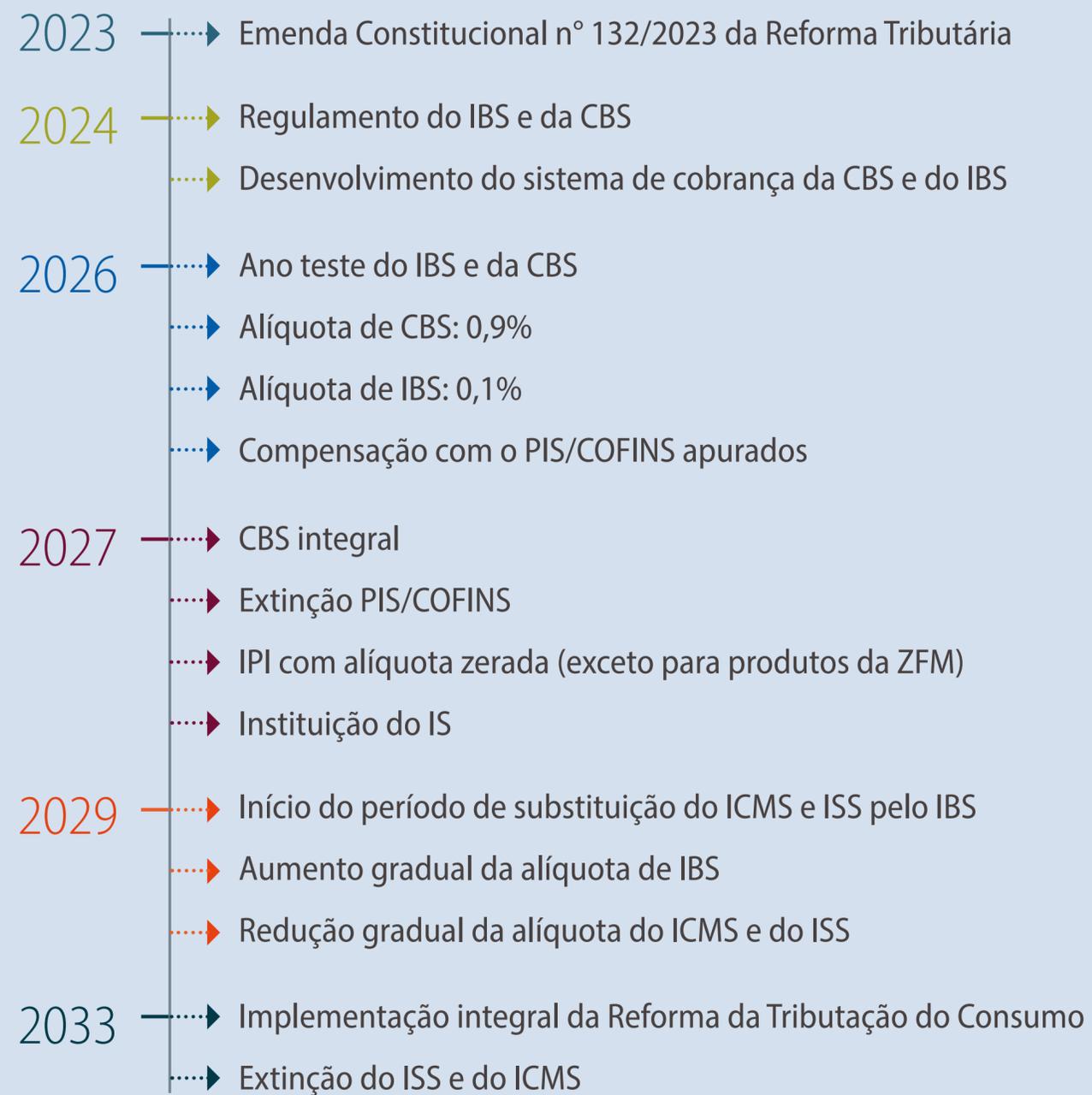
Vale destacar que as obrigações acessórias do IBS e da CBS estão majoritariamente previstas no PLP nº 108, ainda em tramitação na Câmara dos Deputados. Assim, ainda não se tem clareza sobre quais obrigações acessórias deverão ser cumpridas para afastar o recolhimento do IBS e da CBS, ou quais multas por descumprimento de obrigações acessórias serão aplicáveis.

A título exemplificativo, o artigo 59 do PLP nº 108 prevê as seguintes penalidades, baseadas na Unidade de Padrão Fiscal do IBS (“UPF/IBS”):

Infração	Penalidade
Falta de inscrição no cadastro de contribuintes do IBS	10 UFP/IBS (R\$ 2.000,00)
Deixar de entregar à administração tributária documento informativo do movimento econômico ou fiscal, declarações periódicas ou quaisquer outras informações necessárias à apuração ou escrituração do IBS	<ul style="list-style-type: none"> • 10 UFP/IBS (R\$ 2.000,00) por documento ou infração; ou • 50% do IBS devido
Não comunicar à administração tributária as alterações contratuais e estatutárias, a mudança de domicílio fiscal, a mudança de domicílio civil dos sócios, a venda ou transferência de estabelecimento e o encerramento ou a paralisação temporária de atividades, na forma e nos prazos estabelecidos na legislação do imposto	10 UFP/IBS (R\$ 2.000,00) por infração
Emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida na legislação do IBS ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas	5 UFP/IBS (R\$ 1.000,00) por infração, limitado a 40% do valor do IBS devido na operação
Utilizar software ou solução tecnológica que possibilite a emissão de documentos fiscais com supressão ou redução de valores do IBS ou da operação	50 UFP/IBS (R\$ 10.000,00) por constatação

E o que virá depois?

O ano teste de 2026 é apenas o primeiro passo concreto relacionado à implementação da Reforma da Tributação do Consumo. Ainda teremos de enfrentar diferentes etapas, marcadas por desafios e preocupações particulares.





vbso advogados

EXPERTISE CONECTADA AO SEU NEGÓCIO

