

ARI TIMÓTEO JÚNIOR

MANUAL DE

**DIREITO
TRIBUTÁRIO**

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente capítulo tem por objeto o estudo da CBS e do IBS, novos tributos previstos pela Reforma Tributária empreendida pela Ec nº 132/2023, que substituem o IPI¹, PIS/COFINS, ICMS e ISS, e que foram instituídos pela LC nº 214/2025.

Os fundamentos, motivos e objetivos da Reforma Tributária são estudados no cap.16, que também cuida de outros pontos da emenda constitucional. Nesse capítulo, o objetivo é analisar o regime jurídico-constitucional desses “gêmeos univitelinos”, que vem sendo chamados de IVA-Dual.

Para boa compreensão, são necessárias algumas noções e premissas sobre a Reforma Tributária.

A tributação sobre o consumo brasileira foi repartida pelo constituinte de 1988 entre as 3 (três) esferas federativas, resultando em 5 (cinco) tributos diferentes: **a)** o IPI, o PIS e a COFINS de competência federal; **b)** o ICMS de competência estadual; e o **c)** ISS de competência municipal. Esse modelo gera vários problemas (vide cap. Reforma Tributária), dentre os quais se destaca a alta complexidade, o alto custo de conformidade e prejuízos à competitividade internacional do país.

Fácil perceber que tantos tributos diferentes, cada qual com suas próprias regras e respectiva carga tributária gerava dificuldades. São 26 legislações estaduais e a do Distrito Federal, mais de 5.500 legislações municipais, a legislação federal, além de suas relações com a legislação nacional que busca dar certa uniformidade (propósito esse nem sempre exitoso).

1. Embora não seja extinto, o IPI passará a ter um papel reduzido no novo sistema de tributação sobre o consumo, destinando-se a garantir o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus.

Um das soluções cogitadas seria a de um único imposto, que unificaria toda a tributação sobre o consumo, no entanto, o receio dos entes subnacionais (Estados, DF e municípios) com a perda de competência tributária inviabilizava um cenário político que permitisse uma modificação de tal amplitude. Então, optou-se por “manter” tributo estadual e municipal separados do federal, criando-se um modelo semelhante ao IVA-Dual Canadense e/ou Indiano, no qual uma parte seria da União (CBS) e outra de competência compartilhada dos Estados e Municípios (IBS).

Conquanto sejam dois tributos distintos, um dos quais com a natureza de imposto e o outro de contribuição especial, ambos estão “colados” e andam lado a lado, possuindo muitas regras que necessariamente deverão ser comuns. Por exemplo, serão instituídos pela mesma lei complementar nacional e devem coincidir seus elementos essenciais como fato gerador, base de cálculo e sujeitos passivos etc. Essas razões justificam seu estudo conjunto.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR A CBS E O IBS

A CBS é uma **contribuição para seguridade social de competência federal** enquanto o IBS foi chamado no texto da Constituição de **imposto de competência compartilhada entre os Estados, Distrito Federal e Municípios**. Observe as respectivas normas atributivas de competência:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de **competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios**.

...

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais (...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

Iremos estudar em detalhes cada aspecto desses tributos. Por ora, importante saber que são instituídos por uma única lei complementar editada pela União², com exceção das alíquotas, que podem ser fixadas por lei ordinária de cada ente federativo³ e que, somadas, incidirão sobre as operações que destinem bens ou serviços ao seu território.

Por esse motivo, medidas provisórias só podem versar sobre a alíquota dos tributos, haja vista a vedação do art. 62, § 1º, III, CF/88.

A primeira crítica é a impossibilidade de que diferentes entes federativos editem, simultaneamente, uma mesma lei para instituir um único tributo. Por isso, o nome

2. ADCT. Art. 124. Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.

3. CF. Art. 156-A. § 1º. V - cada ente federativo **fixará** sua alíquota própria por lei específica; Art. 195. § 15. A contribuição prevista no inciso V do caput **poderá** ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

“competência compartilhada” precisa de esclarecimentos. Significa que a completude da norma de tributação (regra-matriz) pode depender da integração entre lei editada pela União com leis editadas pelos Estados, DF e Municípios, mas cada qual, ainda assim, permanece adstrita a campos privativos de competência.

O IBS efetivamente se afasta do sentido clássico de competência tributária, pelo qual apenas uma entidade federativa tem a competência para criar a norma de tributação, mas a privativamente permanece em relação aos aspectos que cada ente tributante poderá tratar. Um detalhe importante é que o imposto não pode deixar de ser cobrado na ausência do exercício dessa competência. Assim, em caso de omissão, é aplicada uma alíquota de referência fixada pelo Senado Federal (cf. item 4.4. desse capítulo).

Não há um “desenho” conjunto ou compartilhado da norma de tributação. O que existe são espaços diferentes de uma mesma norma reservados à entes federativos diversos. Na realidade, como é uma lei complementar editada pela União que efetivamente disciplina a maior parte (com exceção da alíquota), a competência, na prática, seria mais federal do que estadual ou municipal.

A segunda crítica se baseia na distinção entre titular da competência tributária e destinatário do produto da arrecadação. De acordo com o art. 6º, parágrafo único do CTN (cf. cap. 4), competência tributária é a possibilidade de se editar a lei que institui o tributo, sendo competente o ente político que tenha tal atribuição constitucional. O destino ou repartição do produto da arrecadação não altera o titular da competência, sendo essa uma questão posterior, de cunho financeiro.

No IBS, toda a arrecadação é destinada aos Estados, DF e Municípios, sem participação da União. No entanto, a lei que institui o tributo é editada em sua maior parte pela União (exceto quanto à alíquota). Portanto, considerando a realidade normativa, e o IBS é, de fato, um imposto de competência compartilhada entre União, Estados, DF e Municípios, embora os destinatários da arrecadação sejam exclusivamente os Estados, DF e Municípios.

O cenário inaugurado com a Ec nº 132/2023 é novo e a ideia é uma tributação nacional sobre o consumo, ao invés de diversas tributações municipais, estaduais e federal. A competência para instituir a CBS/IBS é exercida pela União através de lei complementar, mas que se enquadra como uma lei nacional e não como uma lei federal.

As alterações feitas em um dos tributos impactarão no outro, dada a uniformidade de regime jurídico, o que demonstra que devem ser tratados conjuntamente. Como os interesses envolvidos são muito importantes para os Estados e Municípios, esses entes devem ter considerável influência política nas decisões que o Congresso Nacional vier a tomar acerca de modificações da lei complementar da CBS/IBS.

A lei complementar serve para exercer a competência normativa nacional, restando como lei federal (aplicável exclusivamente ao âmbito federal) somente as alíquotas fixadas para a CBS. Assim, teremos um núcleo principal, veiculado pela lei complementar, e as alíquotas que podem ser modificadas por lei estadual, municipal e federal (e não nacional).

3. IDENTIDADE ESTRUTURAL ENTRE IBS E CBS

A regra comum que disciplina a CBS e o IBS está no art. 149-B, CF/88:

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

- I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;
- II - imunidades;
- III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
- IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

Os tributos são estruturalmente idênticos, de modo a propiciar a pretendida uniformidade nacional e simplificação da tributação sobre o consumo. São dois tributos, mas que caminham juntos, como se fossem “dois gêmeos univitelinos”, motivo pelo qual, em várias matérias, a Constituição determina que sejam “espeelhadas” entre IBS e CBS.

Com esse propósito, a Constituição impõe que tenham os mesmos fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos. A base econômica conferida à tributação é a mesma e, no ato da instituição do tributo, deve ser alcançada na mesma medida, sem diferenciações de um para outro.

Os sujeitos passivos devem ser os mesmos, o que vai além do disposto no art. 146, III, “a”, CF/88. Para os impostos em geral, a lei complementar deve fixar normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, para a CBS/IBS deve ser fixado os mesmos sujeitos passivos, quer se trate de contribuinte ou de responsável. Desse modo, não ter hipóteses de responsabilidade tributária diferentes.

As hipóteses de não incidência e imunidades também serão iguais. Nesse sentido, **aplicam-se para ambos os tributos as imunidades genéricas do art. 150, VI, CF/88**, mesmo para a CBS, que não é um imposto, mas uma contribuição. O constituinte derivado teve o cuidado de deixar expresso, no parágrafo único do art. 149-B, que a CBS não se sujeita à imunidade típica das contribuições para a seguridade social, prevista pelo art. 195, § 7º, CF/88, mas sim à prevista tipicamente para impostos (art. 150, VI, CF/88).

Da mesma forma, nos casos em que a Constituição autoriza regimes específicos, diferenciados e favorecidos⁴, as regras devem ser a mesmas, não podendo existir um benefício fiscal ou tributação diferenciada para um que não seja aplicável ao outro. Atenção para **duas exceções: a) serviços educacionais no âmbito do PROUNI**, que contam com a previsão de redução de 100% da alíquota **apenas da CBS**⁵,

4. Cf. item 4.9 e 4.10 desse capítulo.

5. A previsão não está no texto da CF/88, mas apenas na Ec n. 132/2023: “Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que

bem como a hipótese relativa aos b) mecanismos de incentivo para ZFM e áreas de livre comércio:



EXCEÇÕES À OBSERVÂNCIA DAS MESMAS REGRAS PARA CBS E IBS

O art. 149-B, CF/88 prevê que CBS e IBS observarão as mesmas regras.

Todavia, há **duas exceções**:

1. LC preverá hipóteses de **redução em 100% (cem por cento) da alíquota apenas da CBS** para **serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos - Prouni**. (art. 9º, § 3º, III, Ec n.º 132/2023)
2. Estabelecimento de **mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus e às áreas de livre comércio** existentes em 31/05/2023, ocasião em que IBS e CBS poderão ter regras diferentes em relação à **regimes diferenciados ou favorecidos**, bem como sobre **regras de não cumulatividade e creditamento**. (art. 92-B, caput e § 5º, ADCT)

O regime da ZFM foi visto no capítulo em que examinamos a Reforma Tributária, para o qual se remete o leitor.

O inc. IV afirma a exigência das mesmas regras sobre não cumulatividade e creditamento. O novo sistema adota um sistema de crédito amplíssimo com o propósito de ser mais racional, eficiente e simples. Caso tivessem regras diferentes sobre esse aspecto, certamente que o objetivo da reforma ruiria.

Essa uniformidade é reforçada pelo art. 195, § 16, CF/88 que estende para a contribuição a disciplina que o art. 156-A traz para o imposto⁶.

O propósito é igualar CBS e IBS, para que o novo sistema de tributação alcance seu objetivo, mas existem algumas poucas diferenças, que se baseiam em particularidades de cada um ou são hipóteses muito excepcionais que serão vistas ao longo desse capítulo.

sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 3º A lei complementar a que se refere o caput preverá hipóteses de: III - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;”

6. § 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13

4. REGIME CONSTITUCIONAL COMUM AO IBS/CBS

4.1. Base econômica

O IBS e a CBS possuem a mesma base econômica, prevista pelo art. 156-A, § 1º, I e II, CF/88:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre **operações** com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II - incidirá também sobre a **importação** de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

É uma base desenhada com o propósito de ter a maior amplitude possível. O constituinte se utiliza dos termos “**operações**” e “**importação**”, que são capazes de colher a realidade econômica nacional e também a entrada de bens estrangeiros.

O termo “operações” designa negócios jurídicos que produzem uma situação regulada pelo Direito. Não se exige que seja onerosa (pode ser gratuita) ou que implique em transferência de titularidade.

O objeto das operações, inclusive das operações de importação, é vastíssimo, incluindo **bens materiais, imateriais, inclusive direitos, ou serviços**. A ideia é que nada escape, que nada fique de fora, de forma a não haver lacunas livres de tributação. Há unificação de toda tributação em uma só exação (embora dual) que alcança toda e qualquer atividade econômica.

O conceito de bem é mais abrangente do que o de mercadoria utilizado para demarcar a área de incidência do ICMS e também congloba o de produtos industrializados utilizados para o IPI. Bem é qualquer coisa de valor econômico, seja produzida pelo homem ou pela natureza. Não é necessário que o bem seja destinado ao comércio (mercadoria) ou que tenha sido submetido a processo de industrialização. Além disso, foi expressamente consignado que o bem pode ser material ou imaterial, inclusive direitos, de forma a afastar discussões sobre a tributação das novas realidades digitais, virtuais, tecnológicas ou modelos de negócio inovadores.

Para garantir uma cobertura completa, o espectro de abrangência é finalizado com um “curinga”. O dispositivo permite a tributação de “**serviços**”, ao que o § 8º do art. 156-A, CF/88, permite que a lei complementar estabeleça seu conceito, conteúdo e alcance, de forma a abranger **qualquer operação que não seja classificada**

como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos⁷. Assim, o conceito de serviços passa a ser **residual** e não se restringe às obrigações de fazer, nem é limitado por quaisquer institutos, conceitos ou formas de direito privado. Existe uma maleabilidade constitucionalmente autorizada para que o legislador complementar defina o que é serviços para fins de tributação pelo IBS/CBS.

Observe que esse arquétipo torna irrelevantes discussões sobre se, no caso concreto haveria serviços ou produtos industrializados, ou se haveria mercadoria ou apenas um bem, ou se uma locação seria tributável pelo ISS por não envolver prestação de serviços etc. O espaço para planejamentos tributários inventivos também fica limitado, pois tudo pode ser tributado, o que impede estratégias que visam driblar o dever fundamental de pagar tributos.

O IBS/CBS-Importação está expressamente previsto, mesmo quando a importação seja realizada por pessoa jurídica que não seja sujeito passivo habitual dos tributos ou que seja realizada por pessoa física, qualquer que seja a finalidade da importação. A previsão expressa foi feita por zelo do constituinte, com o fito de se evitar discussões como as que se fizeram sobre o ICMS-Importação, ficando constitucionalmente autorizada a incidência quando as importações forem para consumo do destinatário final ou para ativo fixo de uma empresa.

Assim, trata-se de base econômica mais ampla que os tributos substituídos (IPI, ICMS, ISS), seguindo a ideia de se tributar todo o consumo, alcançando as diversas realidades que se apresentam hoje, como as novas tecnologias e os itens incorpóreos diversos de produtos, mercadorias ou serviços. Essa amplitude permite que os tributos sejam adaptáveis às rápidas e constantes modificações da realidade econômica atual.

4.2. Princípio da neutralidade

O § 1º do art. 156-A determina a aplicação do princípio da neutralidade⁸, sendo explicitado pelo art. 2º da LC nº 214/2025:

Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos **devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica**, observadas as **exceções** previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

O princípio foi estudado em profundidade no cap. 2, item 12. Importa lembrar que, numa concepção tradicional, determina que a tributação não deve distorcer o comportamento dos agentes econômicos, permitindo que sejam adotadas as soluções mais eficazes sob o ponto de vista econômico, otimizando a atividade produtiva nacional.

7. Art. 156-A. § 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

8. Art. 156-A. § 1º O imposto previsto no caput **será informado pelo princípio da neutralidade** e atenderá ao seguinte:

Como verdadeiro princípio, não é absoluto, devendo ser aplicado de acordo com as limitações reais e jurídicas, notadamente porque a mera existência de tributos, por si só, já tem certo impacto no comportamento dos agentes econômicos e das pessoas em geral.

Numa concepção moderna, é preciso observar que a tributação não pode ser feita sem observância da igualdade e da necessidade de se assegurar a livre concorrência. Assim, em um aspecto negativo, a neutralidade impede que a tributação: a) favoreça ou prejudique grupos específicos; b) onere diferentemente produtos de natureza similar ou diferentes processos produtivos, formas de empresas etc., pois impactaria negativamente na livre concorrência.

No entanto, a interferência pode estar respaldada constitucionalmente, seja para se atingir a políticas públicas como para corrigir distorções na própria concorrência. Nesse último caso, a tributação diferenciada, ao invés de contrariar, estará amparada pela neutralidade positiva.

O IBS/CBS foram desenhados para serem neutros na maior medida do possível. Por isso têm base econômica ampla, não cumulatividade amplíssima, alíquotas uniformes e vedação de concessão de desonerações, o que não impediu que o próprio constituinte previsse casos excepcionais de regimes específicos, diferenciados e favorecidos.

O art. 2º da LC nº 214/2025 criou um conceito legal que segue a **concepção tradicional** do princípio da neutralidade, destinada a evitar distorções econômicas, mas **ressalvando-se exceções**.

Seria melhor se tivesse evitado a conceituação legal, porque a densificação de um princípio constitucional não pode ser “encaixotada” por um ato que lhe é hierarquicamente inferior, sendo realizada de forma mais adequada pela via interpretativa.

4.3. Imunidades

4.3.1. Exportações

O § 1º, III, do art. 156-A dispõe que o imposto não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço.

A imunidade segue a política tributária de não se exportar tributos, promovendo a competitividade das empresas brasileiras e o desenvolvimento nacional. Além disso, constitui uma exceção à regra geral de que as imunidades e isenções não geram crédito para operações seguintes e implicam em anulação do crédito das operações anteriores (art. 156-A, § 7º, CF/88), o que é absolutamente necessário para que não se perca o propósito da norma imunizante (cf. item 4.6.).

As exportações são tratadas pelo art. 79 e ss. da LC nº 214/2024, que estabelecem regras que permitem identificar os casos em que a imunidade se aplica.

São trazidas disposições sobre exportação de bens imateriais e serviços, inclusive direitos; serviços vinculados direta e exclusivamente à exportação de bens materiais

ou associados à sua entrega no exterior; exportações sem saída do território nacional; e suspensão de pagamento quando a exportação for realizada por expressa comercial exportadora.

É preciso ter muito com esse regramento, porque o legislador não pode considerar exportação aquilo que efetivamente não seja, sob pena de colocar sob o rótulo de uma imunidade aquilo que na realidade seria uma isenção. Essa medida seria inconstitucional, pois diferente de outros tributos, o IBS/CBS não permitem a concessão de desonerações fiscais que já não estejam previamente autorizadas pela Constituição.

A exportação pode ser direta ou indireta. A **exportação direta** é aquela realizada pelo próprio fabricante ou fornecedor, que trata diretamente com o importador de outro país, recebe os valores e usufrui das vantagens tributárias. A **exportação indireta** é intermediada por uma terceira empresa, normalmente uma “empresa comercial exportadora” ou *trading company*, que adquire os bens com o fim exclusivo de proceder à sua exportação.

Importante não confundir a exportação indireta com a **exportação por conta e ordem, que é um caso de exportação direta**. Embora em ambas haja a presença da empresa comercial exportadora, no primeiro caso não há nenhuma relação entre o fabricante ou fornecedor do Brasil e o importador de outro país. Ele apenas fornece os produtos para empresa comercial sexportadora que, por sua vez, é quem encontrará interessados na aquisição dos bens, negociará preço e condições sob seu critério, celebrará o contrato com o importador e realizará toda exportação.

Na exportação por conta e ordem isso não acontece, pois o negócio é celebrado diretamente pelo fabricante ou fornecedor do Brasil e o importador de outro país. O papel da *trading company* é diferente, pois ela não adquire os bens, mas apenas procede à exportação por conta e ordem do fabricante ou fornecedor, responsabilizando-se pelos trâmites legais.

O STF já decidiu que **as exportações direta e indireta se equiparam** para fins da imunidade prevista pelo art. 149, §2º, I, CF/88, que dispõe que as contribuições sociais e CIDEs “não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação”. No RE nº 759.244 entendeu que retirar as exportações indiretas atentaria contra a finalidade e reduziria a eficácia do comando normativo.

A LC nº 214/2025 disciplinou a situação da *trading company*, estabelecendo a suspensão dos tributos no fornecimento de bens para fins específico de exportação e sua posterior conversão em alíquota zero quando efetivada a exportação, a qual deve ser realizada em 180 (cento e oitenta) dias da emissão da nota fiscal pelo fornecedor (art. 82). O mesmo tratamento é dado ao fornecimento de produtos agropecuários *in natura* para contribuinte do regime regular que promova industrialização destinada à exportação para o exterior, atendidos os requisitos legais (§ 11).

Mesmo que essa sistemática leve ao mesmo efeito prático, parece **inadequado tratar um caso de imunidade como suspensão de tributos**, pois sequer existe competência tributária para alcançar as situações imunes. Sobre esse assunto, interessante destacar que o art. 426 da mesma lei complementar cuidou da mesma situação com

relação ao Imposto Seletivo, mas evitando a impropriedade técnica, corretamente limitou-se a dizer que o imposto simplesmente **não incide**.

Outro **problema são as condicionantes** exigidas para aplicação dessa sistemática, a exemplo de um patrimônio líquido mínimo, a opção pelo domicílio tributário eletrônico e a regularidade fiscal⁹. Como tais exigências não foram previstas pela norma imunizante, é possível que o Poder Judiciário reconheça sua inconstitucionalidade quando confrontado com casos concretos de exportação indireta, mesmo quando esses requisitos não forem atendidos.

4.3.2. Imunidade dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita

O inc. XI, § 1º, art. 156-A imuniza do IBS/CBS as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Radiodifusão sonora é o famoso rádio, ao passo que a radiodifusão de sons e imagens é a televisão. A recepção livre e gratuita restringe a imunidade ao rádio e TV abertos.

O dispositivo reproduz imunidade existente em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, X, “d”, CF/88).

4.3.3. Outras imunidades

As hipóteses analisadas acima retratam imunidades aplicadas exclusivamente ao IBS/CBS, sendo previstas na parte do texto constitucional que trata especificamente desses tributos. Em outras palavras, são imunidades específicas para o IBS/CBS.

As imunidades previstas em outras partes da Constituição também podem alcançar o IBS/CBS, a exemplo da imunidade recíproca, imunidade religiosa, dos partidos políticos, sindicato dos trabalhadores, entidades educacionais ou assistenciais sem fins lucrativos, imunidade cultural, imunidade fonográfica e videofonográfica nacional e imunidade do ouro definitivo em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

9. Art. 82. Poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que **atenda cumulativamente aos seguintes requisitos**: I - seja certificada no Programa OEA; II - possua patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores: a) R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); e b) uma vez o valor total dos tributos suspensos;

III - faça a opção pelo DTE, na forma da legislação específica; IV - mantenha escrituração contábil e a apresente em meio digital; e V - esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.

§ 11. Também fica suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de produtos agropecuários *in natura* para contribuinte do regime regular que promova industrialização destinada a exportação para o exterior: I - cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, nos 3 (três) anos-calendário imediatamente anteriores ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os tributos incidentes sobre a venda; e II - que cumpra o disposto nos incisos II a V do *caput* deste artigo.

4.4. Legislação única/uniforme e o regime das alíquotas

O IBS/CBS são instituídos pela **mesma lei complementar**¹⁰ e, além disso, devem ter a **legislação única e uniforme** em todo o território nacional, conforme determinado pelo inc. IV, do § 1º do art. 156-A, CF/88.

Não são possíveis diferenças de regime jurídico de acordo com o Município ou Estado em que ocorram as operações tributadas. A ideia é um tributo coeso e idealizado para ser unitário, com as mesmas regras para todo o país, em que ambos (CBS e IBS) têm uma estrutura normativa compartilhada.

A diferença fica por conta das **alíquotas, que são fixadas por cada ente federativo por meio de sua própria lei específica**. Portanto, apesar do regime normativo unificado, cada ente político estabelecerá sua própria alíquota, chamada de **alíquota-padrão**¹¹, a ser aplicada às operações que destinem bens ou serviços ao seu território.

Essa alíquota-padrão deve ser a mesma para todas as operações, ressalvadas as hipóteses previstas pela Constituição. Isso significa que, via de regra, todos os bens e serviços terão uma mesma alíquota, não sendo cabível a pluralidade de alíquotas por conveniência fiscal ou essencialidade do bem ou serviço. No entanto, é preciso ter cuidado com um detalhe: **o ente federativo precisa fixar uma alíquota única para todos bens e serviços** destinados ao seu território, mas que **poderá ser diferente da alíquota fixada por outro ente político**. Por exemplo, se Minas Gerais adotar 10%, essa será a alíquota para todos os bens e serviços para o Estado, enquanto São Paulo pode fixá-la em 13%, que também será sua única alíquota.

Essa medida evita discussões sobre o enquadramento do bem em uma alíquota ou outra, reduzindo a litigiosidade, mas não impede questionamentos que podem surgir acerca de do destino das operações.

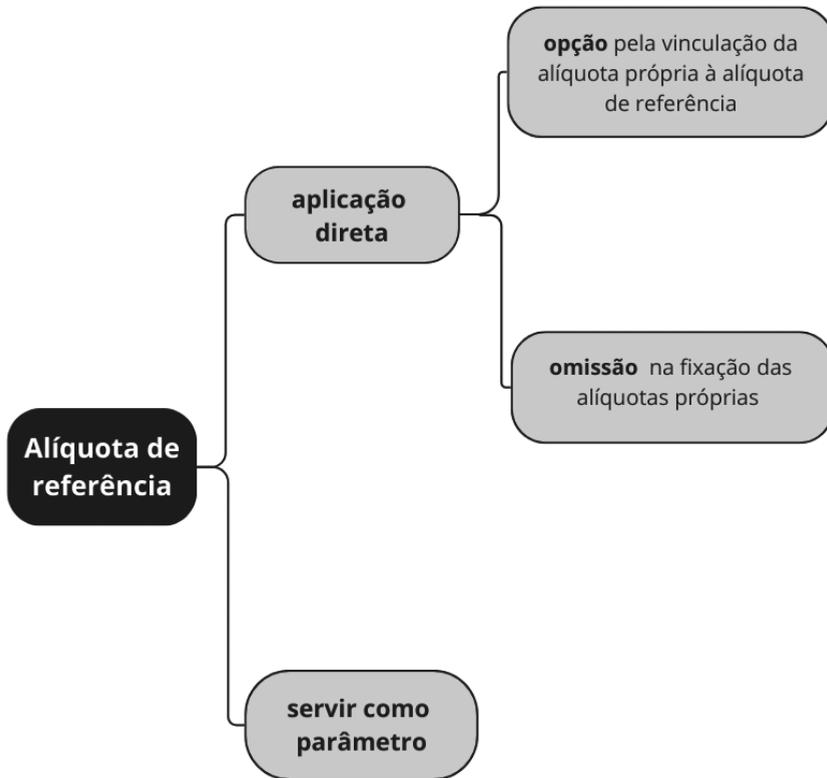
Ao final, o tributo a ser recolhido será a soma das alíquotas estadual e municipal (IBS), mais a alíquota federal (CBS). Então, resta saber se existem parâmetros ou limites mínimos ou máximos para sua fixação. Cada ente político é absolutamente livre para estipular sua alíquota?

A Reforma Tributária previu uma **alíquota de referência**, a ser fixada por resolução do Senado Federal (art. 156-A, § 1º, XII). Ela serve como um modelo, como uma orientação que não é vinculante para os entes políticos, que podem estipular alíquotas inferiores, superiores ou, opcionalmente, vincularem suas alíquotas à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, mediante acréscimo ou decréscimo percentual (art. 156-A, § 10). Se optarem por vincular suas alíquotas à alíquota de referência, qualquer alteração nesta importará em mudança automática nos valores devidos. Caso contrário, as alterações não terão efeitos diretos na cobrança, sendo necessário que o respectivo ente político edite sua própria lei específica para que produzam efeitos.

10. ADCT: Art. 124. Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.

11. LC nº 214/2025: Art. 14. § 4º As referências nesta Lei Complementar às alíquotas-padrão devem ser entendidas como remissões às alíquotas fixadas por cada ente federativo nos termos deste artigo.

A alíquota de referência também é aplicada quando o ente federativo for omissivo em estabelecer sua alíquota própria, conforme previsto pelo inc. XII do § 1º do art. 156-A e art. 14, § 3º, LC nº 214/2025.



A função da alíquota de referência, além de ser aplicada diretamente quando o ente político for omissivo em fixar suas próprias alíquotas, é **indicar a alíquota adequada para manter o mesmo nível de arrecadação dos tributos extintos**. Considerando que o objetivo do novo modelo de tributação sobre o consumo não é aumentar a carga tributária, mas simplificar, corrigir distorções e melhorar o ambiente de negócios, a alíquota de referência é calculada para equiparar os valores arrecadados com o IBS/CBS aos valores que seriam obtidos com os tributos antigos, na medida em que esses sejam reduzidos até sua extinção (art. 130, ADCT).

Por exemplo, a alíquota de referência **federal**, para a CBS, deve ser determinada de forma a compensar a diminuição de receita decorrente da alíquota zero do IPI e a da extinção do PIS/COFINS e IOF-Seguros. A alíquota de referência **estadual** para o IBS deve compensar a redução de receita do ICMS e das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado de ICMS. A alíquota de referência **municipal** deve compensar a redução de ISS.

Para que sejam precisas nessa função, as alíquotas de referência devem considerar os efeitos que os regimes específicos, diferenciados ou favorecimentos e de

qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão. O cálculo é realizado pelo Tribunal de Contas da União, que serve de base para que o Senado Federal exerça sua competência legislativa de fixar as alíquotas de referência (§ 1º, art. 130, ADCT).

De acordo com o § 9º do art. 156-A, CF/88, qualquer **alteração na legislação federal** que reduza ou eleve a arrecadação do IBS/CBS, deverá ser **compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência**, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas.

Interessante notar que esse aumento ou redução da arrecadação do IBS/CBS **só entrarão em vigor** quando o **ajuste das alíquotas de referência** pelo Senado Federal começar a **produzir efeitos** (art. 156-A, § 9º, II). Por esse motivo, projeto de lei complementar que provoque variação na arrecadação só pode ser apreciado pelo Congresso Nacional se estiver acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência (art. 156-A, § 11).

O legislador estipulou um **limite máximo das alíquotas de referência de 26,5%, aplicável para o ano de 2033**, momento em que ocorrerá a transição completa para o novo regime. Até lá não existe um limite objetivo que seja estipulado por algum dispositivo normativo. Haverá uma primeira avaliação quinquenal (cf. item 4.8, “a”), que será realizada com base na arrecadação verificada entre os anos de 2026 e 2030. Se essa avaliação resultar em uma estimativa de alíquota superior, o Poder Executivo, ouvido o Comitê Gestor, deverá encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei complementar propondo **medidas que reduzam o percentual ao patamar estabelecido**.¹²

As alterações nas alíquotas de referência tendem a provocar modificação no valor cobrado dos contribuintes, seja porque é aplicada diretamente ou porque os entes federativos acompanharão o padrão indicado pelo Senado Federal. Por essa razão, aplica-se a anterioridade anual (anterioridade do exercício) às alíquotas de referência, mas **não se aplica a anterioridade nonagesimal**, conforme previsto pelo § 1º do art. 130, ACDT, que dispõe: “As alíquotas de referência serão fixadas no

12. LC nº 214/2025. Art. 475. § 9º A primeira avaliação quinquenal será realizada com base nos dados disponíveis no ano-calendário de 2030 e poderá resultar na apresentação de projeto de lei complementar pelo Poder Executivo da União, com início de eficácia para 2032, a ser enviado até o último dia útil de março de 2031.

§ 10. Na avaliação quinquenal de que trata o § 9º, serão estimadas as alíquotas de referência de IBS e CBS que serão aplicadas a partir de 2033, considerando-se os dados de arrecadação desses tributos em relação aos anos de 2026 a 2030.

§ 11. Caso a soma das alíquotas de referência estimadas de que trata o § 10 resulte em percentual superior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento), o Poder Executivo da União, ouvido o Comitê Gestor do IBS, deverá encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei complementar propondo medidas que reduzam o percentual a patamar igual ou inferior a 26,5% (vinte e seis inteiros e cinco décimos por cento).

§ 12. O projeto de lei complementar de que trata o § 11 deverá:

I - ser enviado ao Congresso Nacional até 90 (noventa) dias após a conclusão da avaliação quinquenal;

II - estar acompanhado dos dados e dos cálculos que basearam a sua apresentação; e

III - alterar o escopo e a forma de aplicação dos regimes e das políticas de que tratam os incisos do *caput*.

ano anterior ao de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal”.



ALÍQUOTAS DE REFERÊNCIA DO IBS/CBS E ANTERIORIDADE

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao de sua vigência, **não se aplicando o disposto no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal**, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

Assim, nos casos em que a **alíquota de referência for aplicada diretamente**, seja por omissão do ente tributante na fixação de suas próprias alíquotas ou por opção de vinculação à alíquota de referência, deve ser **observada apenas a anterioridade do exercício**, mas não a anterioridade nonagesimal. Quando não houver essa vinculação, a CBS observa só a anterioridade nonagesimal e o IBS as duas anterioridades (cf. Cap. 2, item 6.2.).

Quanto à competência legislativa de cada ente tributante, **em regra, não há limitações específicas às alíquotas-padrão a serem fixadas por cada esfera federativa**. Os Estados e Municípios podem fixar suas alíquotas no mesmo percentual das alíquotas de referência ou podem optar por não fazê-lo. Em qualquer caso, o princípio geral do não confisco servirá como baliza de uma tributação máxima razoável, mas não há uma disposição constitucional específica que estatua limites mínimos ou máximos obrigatórios.

Todavia, não é uma regra absoluta, existindo **uma exceção**.

A transição para o novo sistema de tributação sobre o consumo composto pelo IBS/CBS levará algum tempo, sendo prevista a completa substituição dos tributos antigos pelos novos somente em 2.033. Durante esse período os tributos antigos e os novos irão conviver, havendo a cobrança simultânea. Além disso, mesmo após a completa substituição, a repartição do produto da arrecadação dos novos tributos ainda seguirá um regime de transição, que inicia em 2029 e vai até 2077, possuindo um regramento complexo detalhado pelo art. 131 do ADCT.

Como pressuposto de funcionamento desse sistema transitório de repartição de receita, foi previsto ser **vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do IBS inferiores às necessárias para garantir as retenções exigidas para efetivação do regime de transição**. Logo, não são fixados pisos ou tetos, nem alíquotas obrigatórias, mas a previsão acaba por estatuir um limite na fixação de alíquotas, ainda que excepcional e transitório.¹³

13. ADCT: Art. 131. § 6º Durante o período de que trata o caput deste artigo, é **vedado** aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal **inferiores às necessárias para garantir as retenções** de que tratam o § 1º deste artigo e o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O anexo XVI da LC nº 214/2025 trouxe essas alíquotas mínimas, que são estipuladas em percentuais sobre a alíquota de referência da respectiva esfera federativa. Caso o ente tributante não respeite esse limite, prevalecerá o limite inferior da alíquota, ou seja, aquele estabelecido pela lei complementar (art. 371, § 2º). Observe alguns exemplos:

ANEXO XVI
LIMITE INFERIOR PARA FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA PRÓPRIA EM PROPORÇÃO DA ALÍQUOTA DE REFERÊNCIA

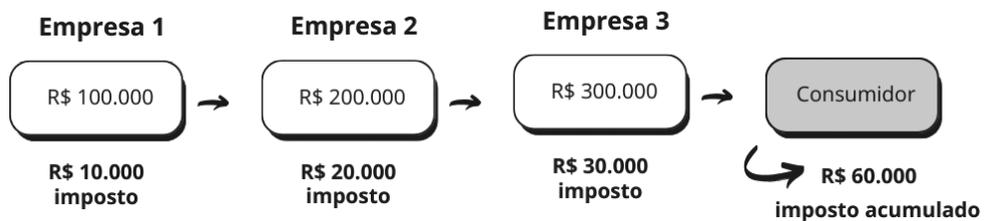
Ano	Limite Inferior para Fixação da Alíquota Própria em Proporção da Alíquota de Referência
2029	81,0%
2030	81,0%
2031	81,0%
2032	81,0%
2033	90,5%
2034	88,8%
2035	88,7%
2036	84,8%
2037	82,9%
2038	81,0%
2039	79,1%
2040	77,2%
2041	75,3%
2042	73,4%
2043	71,5%
2044	69,6%
2045	67,7%
2046	65,8%
2047	63,9%

Por exemplo, no ano de 2029 os Estados, DF e Municípios não podem fixar uma alíquota própria inferior a 81% da alíquota de referência.

4.5. Não cumulatividade ampla, créditos de IBS/CBS e split payment

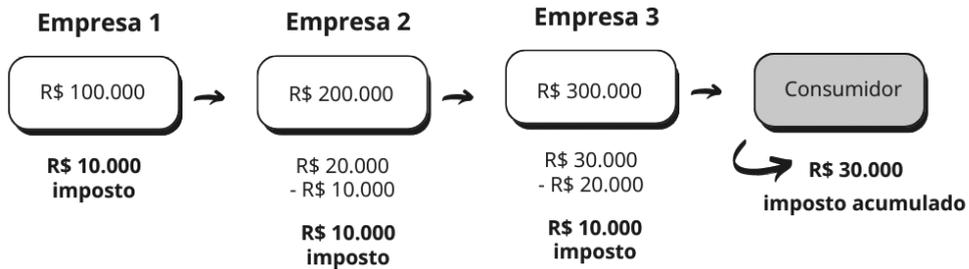
A não cumulatividade é um mecanismo direcionado a evitar o “efeito cascata” dos tributos incidentes sobre cadeias produtivas, servindo para que não haja incidência de tributo sobre tributo, o que provocaria vários efeitos indesejáveis, como a exacerbação da carga tributária e a interferência em decisões empresariais.

Observe como funciona um sistema cumulativo:



No exemplo acima, o valor final dos impostos recolhidos foi equivalente à 20% do valor da operação ao consumidor final, enquanto a alíquota prevista para toda cadeia era de 10%. Fica clara a exacerbação da carga tributária.

Compare com um sistema não cumulativo:



O valor final dos impostos recolhidos foi sensivelmente menor, equivalente ao valor previsto para toda cadeia produtiva, como se a venda houvesse sido realizada unicamente e diretamente ao consumidor final pela alíquota de 10%.

O IBS/CBS seguem obrigatoriamente o sistema não cumulativo, conforme previsto pelo art. 156-A, § 1º, VIII, CF/88, que dispõe que o tributo “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”.

A previsão é para que o imposto a ser pago possa ser compensado com o montante cobrado sobre **todas** as operações de aquisição, de forma **ampla**, inadmitindo-se restrições legais ao crédito para que seja assegurada uma não cumulatividade plena. Nesse sentido, **o IBS/CBS adota a sistemática do crédito financeiro**, pela qual toda operação tributada, independentemente de seu objeto, gera crédito ao adquirente ou tomador.

A sistemática do crédito financeiro se contrapõe à do crédito físico (mercadoria vs. mercadoria ou crédito vinculado ao insumo), bem mais restritiva, pela qual só geram crédito a aquisição da própria mercadoria a ser revendida, ou dos insumos utilizados diretamente no processo de produção que compõem o produto final ou são consumidos durante o processo produtivo. Essa sistemática era a adotada para o ICMS e IPI e deixava de fora várias aquisições importantes.

Por exemplo, imagine uma indústria automobilística que adquire insumos (motores, pneus, tinta etc.) para fabricação de automóveis. Pelo sistema do crédito físico, essas aquisições geram créditos, pois irão integrar o produto final a ser vendido. De outro modo, várias outras aquisições não permitirão créditos, como serviços de comunicação, transporte, bens para o ativo fixo, uniforme dos funcionários, materiais de escritório etc. A não cumulatividade acaba sendo limitada, especialmente para comerciantes e prestadores de serviços que, diferente da indústria, não se utilizam de matérias primas ou produtos intermediários.

O IBS/CBS têm não cumulatividade ampla, seguindo sistema do crédito financeiro, com o objetivo de solucionar as distorções advindas da não cumulatividade limitada dos tributos anteriores. No entanto, a regra não é absoluta, comportando **exceções**: