

FELIPE DUQUE

Reforma
TRIBUTÁRIA
CONSTITUCIONAL
E REGULAMENTAÇÃO
DA LC 214/2025

comentada e
esquematizada

2025

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

CAPÍTULO VI DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Art. 271. As sociedades cooperativas poderão optar por regime específico do IBS e da CBS no qual ficam reduzidas a zero as alíquotas do IBS e da CBS incidentes na operação em que:

I - o associado fornece bem ou serviço à cooperativa de que participa; e

II - a cooperativa fornece bem ou serviço a associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também:

I - às operações realizadas entre cooperativas singulares, centrais, federações, confederações e às originárias dos seus respectivos bancos cooperativos de que as cooperativas participam; e

II - à operação de fornecimento de bem material pela cooperativa de produção agropecuária a associado não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, desde que anulados os créditos por ela apropriados referentes ao bem fornecido.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo aplica-se também ao fornecimento, pelas cooperativas, de serviços financeiros a seus associados, inclusive cobrados mediante tarifas e comissões.

§ 3º A opção de que trata o caput deste artigo será exercida pela cooperativa no ano-calendário anterior ao de início de produção de efeitos ou no início de suas operações, nos termos do regulamento.

§ 4º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às operações com insumos agropecuários e aquícolas contempladas pelo diferimento estabelecido pelo § 3º do art. 138.

Art. 272. O associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, inclusive as cooperativas singulares, que realizar operações com a redução de alíquota de que trata o inciso I do caput do art. 271 poderá transferir os créditos das operações antecedentes às operações em que fornece bens e serviços e os créditos presumidos à cooperativa de que participa, não se aplicando o disposto no art. 55 desta Lei Complementar.

Parágrafo único. A transferência de créditos de que trata o caput deste artigo alcança apenas os bens e serviços utilizados para produção do bem ou prestação do serviço fornecidos pelo associado à cooperativa de que participa, nos termos do regulamento.

1. INTRODUÇÃO

As **sociedades cooperativas** foram contempladas na **Lei Complementar nº 214/2025** com um regime específico que ajusta as incidências do **IBS** (Imposto sobre Bens e Serviços) e da **CBS** (Contribuição Social sobre Bens e Serviços), refletindo a importância de adaptar a tributação às suas características organizacionais. Este capítulo aborda as disposições trazidas pelos **artigos 271 e 272**, suas regras, benefícios e implicações práticas.

2. REGIME ESPECIAL

A LC 214 estabelece no **art. 271** que as cooperativas poderão optar por um regime especial onde as alíquotas do IBS e da CBS são **reduzidas a zero** nas seguintes situações:

I - Quando o associado fornece bens ou serviços à cooperativa de que participa.

II - Quando a cooperativa fornece bens ou serviços aos seus associados que estejam no regime regular desses tributos.

❖ Aplicações específicas (§ 1º e § 2º)

Este benefício se estende também às operações entre cooperativas de diferentes níveis, como **singulares, centrais, federações e confederações**, além dos bancos cooperativos de que essas cooperativas participam. Além disso, o fornecimento de **serviços financeiros** pelas cooperativas aos associados também é abarcado pela redução das alíquotas.

❖ Opção pelo regime

Conforme o § 3º, a escolha por este regime deverá ser realizada no **ano-calendário anterior** ao início de sua aplicação ou durante o início das operações da cooperativa.

❖ Exceções e créditos

O dispositivo também exclui operações com determinados **insumos agropecuários** do benefício da redução a zero, conforme previsto no § 4º.

3. COMENTÁRIOS E EXEMPLOS PRÁTICOS

As medidas de tributação favorecida têm o objetivo de preservar o princípio da **neutralidade tributária** em operações internas das cooperativas, evitando que o IBS e a CBS interfiram nas atividades econômicas inerentes ao modelo cooperativista.

Por exemplo, uma cooperativa agropecuária que fornece sementes a seus associados poderá aplicar a alíquota zero, desde que respeitadas as condições para o cancelamento de créditos relacionados a essa operação.

O artigo 272 complementa as disposições, permitindo que os associados transfiram à cooperativa créditos fiscais relacionados aos bens ou serviços utilizados na produção.

Vale lembrar que é entendimento do STJ que há “não incidência da COFINS em relação aos atos tipicamente cooperativos, assim considerados aqueles elencados no art. 79 da Lei nº 5.764/71 - os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais” (STJ; REsp 729.414; Proc. 2005/0033457-1; CE; Segunda Turma; Relª Min. Assusete Magalhães; Julg. 05/12/2023; DJE 14/12/2023)

CAPÍTULO VII DOS BARES, RESTAURANTES, HOTELARIA, PARQUES DE DIVERSÃO E PARQUES TEMÁTICOS, TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS E AGÊNCIAS DE TURISMO

Seção I Dos Bares e Restaurantes

Art. 273. As operações de fornecimento de alimentação por bares e restaurantes, inclusive lanchonetes, ficam sujeitas a regime específico de incidência do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Seção.

§ 1º O regime específico de que trata esta Seção aplica-se também ao fornecimento de bebidas não alcoólicas preparadas no estabelecimento.

§ 2º Não está sujeito ao regime específico de que trata esta Seção o fornecimento de:

I - alimentação para pessoa jurídica, sob contrato, classificada nas posições 1.0301.31.00, 1.0301.32.00 e 1.0301.39.00 da NBS ou por empresa classificada na posição 5620-1/01 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE);

II - produtos alimentícios e bebidas não alcoólicas adquiridos de terceiros, não submetidos a preparo no estabelecimento; e

III - bebidas alcoólicas, ainda que preparadas no estabelecimento.

Art. 274. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas de que trata o § 1º do art. 273 desta Lei Complementar.

Parágrafo único. Ficam excluídos da base de cálculo:

I - a gorjeta incidente no fornecimento de alimentação, desde que:

a) seja repassada integralmente ao empregado, sem prejuízo dos valores da gorjeta que forem retidos pelo empregador em virtude de determinação legal; e

b) seu valor não exceda a 15% (quinze por cento) do valor total do fornecimento de alimento e bebidas;

II - os valores não repassados aos bares e restaurantes pelo serviço de entrega e intermediação de pedidos de alimentação e bebidas por plataforma digital.

Art. 275. As alíquotas do IBS e da CBS relativas às operações de que trata este Capítulo ficam reduzidas em 40% (quarenta por cento).

Art. 276. Fica vedada a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelos adquirentes de alimentação e bebidas fornecidas pelos bares e restaurantes, inclusive lanchonetes.

1. INTRODUÇÃO

A **Lei Complementar nº 214/2025** instituiu um **regime específico** de tributação para o setor de alimentação, compreendendo tanto o **IBS** quanto a **CBS**. Este regime reconhece as particularidades operacionais dos estabelecimentos de alimentação fora do lar, como bares, restaurantes e lanchonetes, e promove uma tributação diferenciada que busca estimular a competitividade e a simplificação fiscal.

2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO REGIME ESPECÍFICO

O regime específico aplica-se às operações de **fornecimento de alimentação** realizadas por bares, restaurantes e lanchonetes. Inclui-se também

o fornecimento de **bebidas não alcoólicas** preparadas no próprio estabelecimento.

✔ Operações excluídas do regime

O legislador estabeleceu algumas exceções importantes. O regime não se aplica às seguintes operações:

1. **Fornecimento de alimentação para pessoas jurídicas sob contrato**, classificado nas posições **1.0301.31.00**, **1.0301.32.00** e **1.0301.39.00** da **Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS)** ou pela **CNAE 5620-1/01**.
2. **Produtos alimentícios e bebidas não alcoólicas adquiridos de terceiros**, que não passem por preparo no estabelecimento.
3. **Bebidas alcoólicas**, ainda que preparadas no local.

3. BASE DE CÁLCULO E EXCLUSÕES

O **art. 274** estabelece que a base de cálculo do IBS e da CBS será o **valor total da operação** de fornecimento de alimentação e bebidas não alcoólicas. No entanto, duas exclusões importantes são previstas:

✔ Gorjetas

As gorjetas podem ser excluídas da base de cálculo **se forem repassadas integralmente aos empregados e não ultrapassarem 15% do valor total da operação**. Eventuais valores retidos por força de determinação legal não prejudicam essa exclusão.

✔ Valores de entrega e intermediação

Os valores referentes a serviços de entrega ou intermediação de pedidos realizados por plataformas digitais, quando não repassados ao estabelecimento, também estão excluídos da base.

4. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS E VEDAÇÃO DE CRÉDITOS

O **art. 275** estabelece uma **redução de 40%** nas alíquotas do IBS e da CBS para as operações abrangidas pelo regime específico.

Como contrapartida, o **art. 276** veda a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelos adquirentes de alimentação e bebidas fornecidas por esses estabelecimentos.

5. COMENTÁRIOS E EXEMPLOS PRÁTICOS

A redução de alíquotas é um incentivo relevante, especialmente em um setor que enfrenta margens de lucro sensíveis a mudanças na carga tributária.

Um exemplo prático envolve um restaurante que utiliza plataformas de delivery: os valores retidos pelas plataformas, não sendo receita efetiva do estabelecimento, não serão considerados na base tributável.

Isto porque, de acordo com o **art. 274, inciso II, da Lei Complementar nº 214/2025**, os valores não repassados aos bares e restaurantes pelos serviços de entrega ou intermediação realizados por plataformas digitais não integram a base de cálculo do IBS e da CBS.

Essa exclusão reconhece que essas quantias não compõem a receita efetiva do estabelecimento, pois são valores retidos pelas plataformas como pagamento pelos serviços prestados (delivery ou intermediação). Portanto, o restaurante não deve ser tributado sobre esses montantes.

Além disso, os estabelecimentos precisam manter controles rígidos para diferenciar operações abrangidas do regime daquelas que não se beneficiam, como no caso das bebidas alcoólicas ou de alimentos prontos adquiridos de terceiros.

Vale se atentar que a exclusão leva em conta um limite das “gorjetas”, bem como ter conhecimento de outros entendimentos do STJ:

O valor pago a título de gorjetas, ante a sua natureza salarial, não pode integrar o conceito de faturamento, receita bruta ou lucro para fins de apuração tributária

Não é possível a inclusão da gorjeta no conceito de receita bruta, base de cálculo do Simples Nacional.

De acordo com o art. 18, § 3º, da LC 123/2006, a tributação unificada Simples Nacional tem como base de cálculo a receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte optante, cujo conceito está previsto no art. 3º, § 1º, da mesma legislação: considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

O valor pago a título de gorjetas, ante a sua natureza salarial, não pode integrar o conceito de faturamento, receita bruta ou lucro para fins de apuração tributária.

Considerando-se, então, o conceito de receita bruta explicitado na LC 123/2006 e a natureza salarial da gorjeta, esta verba não deve integrar a receita bruta para fins de cálculo do Simples Nacional.

STJ. 1ª Turma. AgInt no AREsp 1.846.725-PI, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 8/4/2024 (Info 811).

STJ. 2ª Turma. AREsp 2.381.899-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/10/2023 (Info 794).

As gorjetas não se incluem na base de cálculo do Simples Nacional

A interpretação do art. 457, § 3º, da CLT nos faz concluir que a gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial,

compondo a remuneração do empregado. Assim, não se trata de renda, lucro ou receita bruta/faturamento da empresa.

As gorjetas representam apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser repassado ao empregado, não implicando incremento no patrimônio da empresa, razão pela qual deve sofrer a aplicação apenas de tributos e contribuições que incidem sobre o salário.

Por esses motivos, afigura-se ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL sobre a referida taxa de serviço. Do mesmo modo e pelas mesmas razões, não há que se falar em inclusão das gorjetas na base de cálculo do regime fiscal denominado “Simples Nacional”, que incide sobre a receita bruta na forma do art. 18, § 3º, da LC 123/2006. STJ. 2ª Turma. AREsp 2.381.899-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17/10/2023 (Info 794).

6. CONCLUSÃO

O regime específico para bares e restaurantes evidencia o esforço do legislador em promover um tratamento tributário mais justo e eficiente para o setor de alimentação. A combinação de alíquotas reduzidas e exclusões da base de cálculo busca equilibrar a carga tributária, ao mesmo tempo em que assegura a sustentabilidade financeira dos negócios neste segmento estratégico para a economia e o turismo.

Seção II

Da Hotelaria, Parques de Diversão e Parques Temáticos

Art. 277. Os serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos ficam sujeitos a regime específico de incidência do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Seção.

Art. 278. Para efeitos do disposto nesta Lei Complementar, considera-se serviço de hotelaria o fornecimento de alojamento temporário, bem como de outros serviços incluídos no valor cobrado pela hospedagem, em:

I - unidades de uso exclusivo dos hóspedes, por estabelecimento destinado a essa finalidade; ou

II - imóvel residencial mobiliado, ainda que de uso não exclusivo dos hóspedes.

Parágrafo único. Não descaracteriza o fornecimento de serviços de hotelaria a divisão do empreendimento em unidades hoteleiras, assim entendida a atribuição de natureza jurídica autônoma às unidades habitacionais que o compõem, sob titularidade de diversas pessoas, desde que sua destinação funcional seja exclusivamente a de hospedagem.

Art. 279. Para efeitos do disposto nesta Lei Complementar, consideram-se:

I - parque de diversão: o estabelecimento ou empreendimento permanente ou itinerante, cuja atividade essencial é a disponibilização de atrações destinadas a entreter pessoas e fruídas presencialmente no local da disponibilização; e

II - parque temático: o parque de diversão com inspiração em tema histórico, cultural, etnográfico, lúdico ou ambiental.

Art. 280. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação com serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.

Art. 281. As alíquotas do IBS e da CBS relativas às operações de que trata este Capítulo ficam reduzidas em 40% (quarenta por cento).

Art. 282. Ficam permitidas a apropriação e a utilização de créditos de IBS e de CBS nas aquisições de bens e serviços pelos fornecedores de serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, observado o disposto nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar.

Art. 283. Fica vedada a apropriação de créditos de IBS e de CBS pelo adquirente dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.

1. INTRODUÇÃO

A **Lei Complementar nº 214/2025** instituiu um regime tributário específico para os setores de **hotelaria** e **entretenimento**, reconhecendo suas particularidades operacionais e sua relevância no turismo e lazer. Este regime contempla a tributação por meio do **IBS** e da **CBS**, proporcionando tratamento diferenciado com alíquotas reduzidas e regras próprias de crédito tributário.

2. SERVIÇOS DE HOTELARIA: CONCEITO E ABRANGÊNCIA

O conceito de serviço de hotelaria, conforme disposto no **art. 278**, é definido como o **fornecimento de alojamento temporário**, incluindo serviços complementares no valor da hospedagem. Este conceito legal reflete a evolução do mercado e abrange diferentes formas de hospedagem, tais como:

1. **Unidades de uso exclusivo** em estabelecimentos hoteleiros tradicionais.
2. **Imóveis residenciais mobiliados**, mesmo que não sejam de uso exclusivo dos hóspedes.

✔ Empreendimentos com unidades autônomas

A legislação traz uma inovação ao reconhecer que a divisão de empreendimentos em **unidades hoteleiras autônomas**, ou seja, com titularidade diversificada, não descaracteriza o serviço de hotelaria. Isso ocorre desde que a destinação das unidades seja exclusivamente para hospedagem.

3. PARQUES DE DIVERSÃO E PARQUES TEMÁTICOS: DEFINIÇÕES LEGAIS

O **art. 279** estabelece definições claras para os empreendimentos de entretenimento, diferenciando **parques de diversão** e **parques temáticos**.

✔ Parques de diversão

São estabelecimentos permanentes ou itinerantes cuja atividade essencial é a oferta de atrações destinadas ao entretenimento presencial dos visitantes.

✓ Parques temáticos

Os parques temáticos são uma categoria especial de parques de diversão, definidos pela presença de um **tema central**, que pode ser:

- **Histórico,**
- **Cultural,**
- **Lúdico,**
- **Ambiental,** ou
- **Etnográfico.**

4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO REGIME ESPECÍFICO

✓ Base de cálculo e alíquotas

Conforme o **art. 280**, a base de cálculo do IBS e da CBS é o **valor total da operação** com os serviços prestados. O **art. 281** prevê uma **redução de 40%** nas alíquotas aplicáveis, demonstrando o reconhecimento da importância estratégica dos setores de turismo e entretenimento.

✓ Sistema de créditos

O tratamento tributário dos créditos de IBS e CBS difere entre prestadores e tomadores dos serviços:

1. Para os prestadores:

- Podem apropriar e utilizar créditos de IBS e CBS nas aquisições de bens e serviços, conforme as disposições dos artigos 47 a 56 da Lei.

2. Para os tomadores:

- A legislação, no **art. 283**, **veda expressamente** a apropriação de créditos pelos adquirentes dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.

5. IMPLICAÇÕES PRÁTICAS E CONSIDERAÇÕES OPERACIONAIS

✓ Para o setor de hotelaria

Os estabelecimentos hoteleiros devem adotar medidas de controle para:

- Identificar corretamente os serviços incluídos no valor da hospedagem.
- Documentar a natureza dos serviços prestados, especialmente em empreendimentos com unidades hoteleiras autônomas.
- Implementar sistemas de gestão tributária que permitam o aproveitamento correto dos créditos fiscais.

▼ Para os parques de diversão e temáticos

A gestão tributária nos parques requer:

- A correta caracterização do estabelecimento, distinguindo entre parque de diversão e parque temático.
- O controle rigoroso dos créditos tributários nas aquisições.
- A documentação das operações para justificar o enquadramento no regime específico.

Seção III

Do Transporte Coletivo de Passageiros Rodoviário Intermunicipal e Interestadual, Ferroviário, Hidroviário e Aéreo Regional e Do Transporte de Carga Aéreo Regional

Art. 284. Ficam sujeitos a regime específico de incidência do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Seção, os seguintes serviços de transporte coletivo de passageiros:

I - rodoviário intermunicipal e interestadual;

II - ferroviário e hidroviário intermunicipal e interestadual;

III - ferroviário e hidroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; e

IV - aéreo regional.

§ 1º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I - transporte coletivo de passageiros o serviço de deslocamento de pessoas acessível a toda a população mediante cobrança individualizada;

II - transporte intermunicipal de passageiros o serviço de deslocamento de pessoas entre Municípios circunscritos a um mesmo Estado ou ao Distrito Federal;

III - transporte interestadual de passageiros o serviço de deslocamento de pessoas entre Municípios de Estados distintos ou de Estado e do Distrito Federal;

IV - transporte rodoviário de passageiros aquele definido conforme o disposto no inciso II do parágrafo único do art. 157 desta Lei Complementar;

V - transporte ferroviário de passageiros o serviço de deslocamento de pessoas executado por meio de locomoção de trens ou comboios sobre trilhos;

VI - transporte hidroviário de passageiros o serviço de deslocamento de pessoas executado por meio de rotas para o tráfego aquático;

VII - transporte de caráter urbano, semiurbano e metropolitano o definido conforme o disposto nos incisos IV a VI do parágrafo único do art. 157 desta Lei Complementar, com itinerários e preços fixados pelo poder público; e

VIII - transporte aéreo regional a aviação doméstica com voos com origem ou destino na Amazônia Legal ou em capitais regionais, centros sub-regionais, centros de zona ou centros locais, assim definidos pelo IBGE, e na forma regulamentada pelo Ministério de Portos e Aeroportos.

§ 2º Ficam permitidas a apropriação e a utilização de créditos de IBS e de CBS para os adquirentes dos serviços de transporte, obedecido o disposto nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar.

§ 3º As rotas previstas no inciso VIII do § 1º serão definidas por ato conjunto do Comitê Geral do IBS e do Ministro de Estado da Fazenda, com base em classificação da Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), vedada a exclusão de rotas em prazo inferior a 2 (dois) anos de sua inclusão.

§ 4º O regime específico de que tratam os incisos I a III do caput aplica-se apenas ao transporte público coletivo de passageiros, assim entendido como aquele sob regime de autorização, permissão ou concessão pública.

Art. 285. Em relação aos serviços de transporte público coletivo de passageiros ferroviário e hidroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano:

I - ficam reduzidas em 100% (cem por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento desses serviços;

II - fica vedada a apropriação de créditos de IBS e de CBS nas aquisições pelo fornecedor do serviço de transporte; e

III - fica vedada a apropriação de créditos de IBS e de CBS pelo adquirente dos serviços de transporte.

Art. 286. Em relação aos serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário intermunicipais e interestaduais, as alíquotas do IBS e da CBS do regime específico de que trata essa Seção ficam reduzidas em 40% (quarenta por cento).

Parágrafo único. Ficam permitidas a apropriação e a utilização de créditos de IBS e de CBS nas aquisições de bens e serviços pelos fornecedores dos serviços de transporte de que trata este artigo sujeitos ao regime regular do IBS e da CBS, observado o disposto nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar.

Art. 287. Ficam reduzidas em 40% (quarenta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre o fornecimento do serviço de transporte aéreo regional coletivo de passageiros ou de carga.

1. INTRODUÇÃO

A **Lei Complementar nº 214/2025** estabelece um regime tributário específico para os serviços de **transporte coletivo de passageiros e transporte de carga aéreo regional**. Este regime visa equilibrar a carga tributária sobre esses serviços essenciais, fundamentais para a mobilidade social e o desenvolvimento econômico regional, promovendo uma tributação diferenciada em termos de alíquotas e apropriação de créditos fiscais.

2. SERVIÇOS DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

O **art. 284** define os serviços de transporte coletivo de passageiros sujeitos ao regime especial, abrangendo diferentes modalidades. Para fins legais, o serviço é caracterizado como **deslocamento de pessoas** acessível ao público, mediante cobrança individualizada.

As modalidades incluídas no regime são:

1. **Rodoviário intermunicipal e interestadual.**
2. **Ferrovário e hidroviário intermunicipal e interestadual.**
3. **Ferrovário e hidroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano.**
4. **Aéreo regional.**

▼ Definições específicas

O § 1º do **art. 284** detalha as modalidades de transporte:

- **Transporte intermunicipal:** deslocamento entre municípios de um mesmo estado.
- **Transporte interestadual:** deslocamento entre municípios de diferentes estados ou entre estado e o Distrito Federal.
- **Transporte ferroviário:** deslocamento realizado por trens ou comboios sobre trilhos.
- **Transporte hidroviário:** tráfego aquático em rotas específicas.
- **Transporte aéreo regional:** voos domésticos que envolvam regiões como a **Amazônia Legal** e centros regionais definidos pelo **IBGE**.

O transporte coletivo deve ser **público** (realizado sob autorização, permissão ou concessão pública), conforme § 4º do mesmo artigo.

3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DO REGIME ESPECÍFICO

▼ Transporte ferroviário e hidroviário urbano, semiurbano e metropolitano

O **art. 285** prevê uma desoneração integral, com **alíquotas zeradas** para esses serviços. Entretanto, tanto os **fornecedores** quanto os **adquirentes** estão impedidos de apropriar créditos de IBS e CBS.

▼ Transporte intermunicipal, interestadual e aéreo regional

Os **arts. 286 e 287** estabelecem que as alíquotas incidentes sobre o transporte coletivo de passageiros nessas modalidades são reduzidas em **40%**.

- Para os serviços intermunicipais e interestaduais (rodoviário, ferroviário e hidroviário), o parágrafo único do **art. 286** permite que os **fornecedores** apropriem créditos de IBS e CBS nas aquisições de bens e serviços, desde que observem as regras gerais de creditamento.
- O **art. 287** estende a redução de alíquotas de **40%** ao transporte aéreo regional de passageiros e de carga.

Assim, temos:

Transporte urbano, semiurbano e metropolitano

- Redução de 100% nas alíquotas do IBS e da CBS
- Vedação à apropriação de créditos pelo prestador do serviço
- Vedação à apropriação de créditos pelo tomador do serviço

Transporte intermunicipal e interestadual

- Redução de 40% nas alíquotas do IBS e da CBS
- Permissão para apropriação de créditos pelos prestadores dos serviços
- Observância das regras gerais de creditamento

4. SISTEMA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

O regime estabelece regras diferenciadas quanto aos créditos:

1. Para os serviços urbanos, semiurbanos e metropolitanos:

- Não há possibilidade de crédito tributário para fornecedores ou adquirentes.

2. Para os serviços intermunicipais, interestaduais e aéreos regionais:

- Fornecedores podem se apropriar de créditos nas suas aquisições.
- Adquirentes, por sua vez, também estão autorizados a utilizar créditos tributários, conforme o § 2º do **art. 284**.

▼ Setor aéreo: informações e apontamentos⁹

A **Lei Complementar nº 214/2025** promove mudanças relevantes na tributação do setor aéreo brasileiro, com enfoque no **transporte aéreo regional** de passageiros e de carga. Essas alterações buscam alinhar o setor ao novo modelo de tributação baseado em **IBS** e **CBS**, mas levantam preocupações quanto ao aumento de custos operacionais e à competitividade do mercado.

➤ 1. Tributação atual do setor aéreo

Atualmente, o setor aéreo brasileiro possui um regime tributário simplificado em comparação a outros setores. As principais características incluem:

9 CÂMARA DOS DEPUTADOS. Entra em vigor lei que reduz imposto do setor aéreo. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/967513>. Acesso em: 08 fev. 2025.

CONSULTOR JURÍDICO. Reforma tributária e a nova Lei Complementar nº 214/2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-fev-08>. Acesso em: 08 fev. 2025.

NORMAS LEGAIS. Texto da Lei Complementar nº 214/2025. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-complementar-214-2025-reforma-tributaria.htm>. Acesso em: 08 fev. 2025.

PANROTAS. Reforma tributária: impacto no setor aéreo. Disponível em: <https://www.panrotas.com.br/aviacao/empresas/2025/02>. Acesso em: 08 fev. 2025.

CNN BRASIL. Reforma tributária e preço das passagens aéreas. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/reforma-tributaria-vai-afetar-preco-das-passagens-aereas-avalia-latam>. Acesso em: 08 fev. 2025.

VALOR ECONÔMICO. Tributação de voos internacionais. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2024/12/18>. Acesso em: 08 fev. 2025.

- **Iisenção de ICMS¹⁰ e ISS:** O transporte aéreo de passageiros é isento do **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** e do **Imposto Sobre Serviços (ISS)**, resultando em concentração da tributação nos tributos federais.
- **Incidência de PIS e Cofins¹¹:** Embora as empresas de transporte aéreo regular estejam sujeitas a **PIS** e **Cofins**, a **Lei nº 14.592/2023** zerou as alíquotas desses tributos de janeiro de 2023 a dezembro de 2026 para aliviar a carga tributária.
- **Desoneração do transporte internacional:** Os voos internacionais estão desonerados de tributos indiretos, seguindo acordos internacionais para evitar dupla tributação.

➤ 2. Alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 214/2025

Com a reforma tributária, tributos como ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins são substituídos pela **Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)** e pelo **Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**. Esse novo modelo tributário segue os princípios do **Imposto sobre Valor Agregado (IVA)**, com incidência em cada etapa da cadeia produtiva.

As mudanças específicas para o setor aéreo incluem:

- **Redução de alíquotas:** O **art. 287** estabelece uma redução de **40%** nas alíquotas do IBS e da CBS para o transporte aéreo regional, tanto de passageiros quanto de carga.
- **Apropriação de créditos:** A nova legislação permite que os adquirentes e prestadores dos serviços de transporte aéreo regional utilizem créditos de IBS e CBS, conforme os artigos 47 a 56.
- **Regra especial para transporte internacional:** O **art. 12, § 8º, da LC nº 215/2025** dispõe que, nos voos **internacionais**, quando os trechos de **ida e volta forem** vendidos conjuntamente, a base de cálculo dos tributos será **reduzida pela metade**.

➤ 3. Impactos esperados pela “mídia” e considerações práticas

Apesar das medidas de alívio, como a redução de alíquotas, há quem diga que o setor enfrenta riscos significativos relacionados à elevação de custos, conforme notícias da CNN:

10. **Exceções:** Alguns estados aplicam **alíquotas reduzidas de ICMS** sobre o querosene de aviação (QAV), combustível essencial para as operações. Isso é resultado de acordos ou programas de incentivo ao setor aéreo. Exemplos incluem o programa de incentivos em São Paulo (de 25% para até 12% sobre o QAV) e no Amazonas.

11. O transporte aéreo regular está sujeito a **PIS** e **Cofins**. No entanto, a **Lei nº 14.592/2023** suspendeu a incidência desses tributos de **1º de janeiro de 2023 a 31 de dezembro de 2026**, como medida de alívio fiscal ao setor.

- **Aumento da carga tributária:** Estimativas apontam que a reforma pode triplicar a carga tributária do setor, elevando os preços das passagens e os custos de transporte de carga.
- **Redução da demanda:** O aumento dos preços pode provocar uma queda de **6,2%** nos voos domésticos e uma redução de **22%** na entrada de passageiros internacionais.
- **Competitividade internacional:** A perda de isenções para voos internacionais pode tornar o Brasil menos atrativo em comparação a países que mantêm políticas tributárias favorecidas para o transporte aéreo.

➤ **Um esquema para entender melhor**

“Se a alíquota padrão for o teto fixado na lei, de 26,5%, o imposto cobrado dos passageiros, que comprarem os dois trechos na mesma companhia, será de 13,25%. Em apenas um trecho, será integral”- frase da LATAM

➤ **Diferença entre transporte aéreo regional e internacional na nova tributação**

A frase da LATAM se refere ao transporte internacional de passageiros, mas há distinções importantes entre o regime aplicável ao **transporte aéreo regional** e ao **transporte internacional**.

1. Transporte aéreo regional de passageiros e de carga

Dispositivo legal: Art. 287 da LC nº 214/2025

- A alíquota padrão de IBS e CBS pode ser fixada até o teto de **26,5%**.
- O **art. 287** reduz essa alíquota em **40%** para serviços de transporte aéreo regional.
- **Cálculo:**
 - Alíquota padrão: 26,5%
 - Redução: $40\% \times 26,5\% = 10,6\%$ de redução
 - Alíquota efetiva: **15,9%** sobre a operação.

2. Transporte internacional de passageiros

Dispositivo legal: Art. 12, § 8º da LC nº 215/2025

- A regra determina que, quando os trechos de **ida e volta** forem vendidos em conjunto, a base de cálculo dos tributos será reduzida pela metade.
- Se a alíquota padrão for **26,5%**, o cálculo do imposto é o seguinte:
Em passagens **de ida ou volta isolada:**
 - Alíquota integral: **26,5%**.

Em passagens **de ida e volta conjunta**:

- Base de cálculo reduzida em 50%.
- Cálculo efetivo: **13,25%** sobre o valor total.

Resumo

Tipo de Transporte	Alíquota padrão	Redução aplicada	Alíquota final
Regional	26,5%	40%	15,9%
Internacional (ida e volta)	26,5%	Base de cálculo reduzida 50%	13,25%
Internacional (ida ou volta isolada)	26,5%	Nenhuma	26,5%

Seção IV Das Agências de Turismo

Art. 288. Os serviços de agências de turismo ficam sujeitos a regime específico de incidência do IBS e da CBS, de acordo com o disposto nesta Seção.

Art. 289. Na intermediação de serviços turísticos realizada por agências de turismo:

I - a base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, deduzidos os valores repassados para os fornecedores intermediados pela agência com base no documento que subsidia a operação de agenciamento; e

II - a alíquota é a mesma aplicável aos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.

§ 1º O valor da operação de que trata o inciso I do caput deste artigo compreende o valor total cobrado do usuário do serviço da agência, nele incluídos todos os bens e serviços prestados e usufruídos com a intermediação da agência, somados a sua margem de agregação e outros acréscimos cobrados do usuário.

§ 2º Integram também a base de cálculo e sujeitam-se ao disposto neste artigo os demais valores, comissões e incentivos pagos por terceiros, em virtude da atuação da agência.

Art. 290. Fica permitida a apropriação, pelo adquirente, dos créditos de IBS e de CBS relativos ao serviço de intermediação prestado pela agência de turismo, observado o disposto nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar.

Art. 291. Ficam permitidas a apropriação e a utilização de créditos de IBS e de CBS nas aquisições de bens e serviços pelas agências de turismo, vedado o crédito dos valores que sejam deduzidos da base de cálculo, nos termos do inciso I do caput do art. 289 desta Lei Complementar, observado o disposto nos arts. 47 a 56 desta Lei Complementar.

1. INTRODUÇÃO

A **Lei Complementar nº 214/2025** institui um regime específico de tributação para as **agências de turismo**, com o objetivo de adequar a carga tributária às particularidades do setor de intermediação de serviços turísticos. Essa medida visa promover maior competitividade e eficiência tributária, mantendo o princípio da não cumulatividade.

2. BASE DE CÁLCULO

O **art. 289** define que a base de cálculo do **IBS** e da **CBS** sobre os serviços de intermediação de agências de turismo é o **valor total da operação**, com dedução dos valores repassados aos fornecedores intermediados.

2.1. Dedução dos valores intermediados

A base de cálculo pode ser reduzida pelos valores repassados a terceiros (como hotéis e companhias aéreas), desde que estejam documentados na operação de agenciamento.

2.2. Composição do valor total da operação

O valor da operação inclui:

- Todos os **bens e serviços** intermediados pela agência;
- A **margem de agregação** ou comissão da agência;
- **Acréscimos** cobrados dos usuários, como taxas administrativas;
- **Comissões e incentivos** recebidos de terceiros (§ 2º).

2.3. Alíquota aplicável

A alíquota é a mesma definida para os **serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos** (reduzida em **40%** conforme o **art. 281**).

3. REGRAS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Os **artigos 290 e 291** disciplinam o aproveitamento dos créditos de IBS e CBS relacionados às operações de intermediação.

3.1. Crédito para os adquirentes

Os adquirentes de serviços de intermediação podem **aproveitar os créditos** de IBS e CBS pagos sobre essas operações, conforme as regras gerais de creditamento estabelecidas nos **arts. 47 a 56**.

3.2. Crédito para as agências de turismo

As agências podem se **apropriar de créditos** sobre suas aquisições de bens e serviços, exceto no caso dos valores que tenham sido excluídos da base de cálculo da operação de intermediação (**art. 289, I**).

4. COMENTÁRIOS E EXEMPLOS PRÁTICOS

O regime específico busca tributar apenas a **margem de intermediação** das agências, o que evita a incidência de impostos em duplicidade sobre os serviços turísticos. Veja exemplos: