

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Análise e Comentários Sobre a
**Reforma Tributária
do Brasil**

EC 132/2023 e LC 214/2025

2025

O IBS E A CBS SOBRE IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES

Carlos Eduardo de A. Navarro

Mestre e especialista pela FGV Direito SP. Pesquisador do NEF/FGV. Advogado.

1. INTRODUÇÃO

As trocas entre diferentes povos ocorrem desde o início da vida humana na Terra. Também não é de hoje que as ciências econômicas se dedicam a analisar os benefícios dessas transações, merecendo destaque a obra de Adam Smith¹.

Mas é apenas a partir de meados do século passado² que o Direito Internacional passa a se ocupar da criação de normas³ transnacionais capazes de dar segurança jurídica aos envolvidos no comércio internacional, o que ampliou significativamente os fluxos comerciais entre as nações, abrindo caminho para o que hoje chamamos de globalização.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, diversos países começaram a se reunir em rodadas de negociações, que duraram de 1947 a 1994, e ficaram conhecidas como GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade*⁴. Embora a rodada final, no Uruguai, tenha culminado na criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), é importante salientar que os acordos de 1994 constituem,

1. Uma investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações, de 1776.

2. Vide, por exemplo, a Carta do Atlântico.

3. *Soft law* e *hard law*.

4. Conjunto de acordos do qual o Brasil é signatário, conforme Decreto 1355/1994.

até hoje, o mais importante arcabouço normativo sobre o comércio internacional de bens e serviços⁵.

A despeito da tímida participação do Brasil no volume de transações internacionais⁶, o país sempre foi um ator importante junto ao GATT/OMC, tendo participado ativamente das discussões e deliberações desde a primeira rodada do GATT.

E foi justamente em decorrência desta atuação que o Brasil foi se apropriando dos princípios e regras que regem o comércio internacional, de modo que, muito embora o país tenha soberania para regular e tributar o seu comércio internacional de bens e serviços, tanto na importação quanto na exportação, aderiu voluntariamente aos princípios e regras do GATT/OMC.

Além dos acordos firmados no âmbito do GATT/OMC, outro tipo de tratado internacional que merece ser mencionado neste artigo é o chamado DTAA – *Double Taxation Avoidance Agreement*. Embora, não raramente, o Brasil manifeste interpretações singulares a este tipo de acordo, alguns acordos para evitar dupla tributação acabam impactando financeiramente a importação de serviços por pessoas físicas e jurídicas residentes e domiciliadas no país.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO ANTERIOR À EC 132

Embora a tributação no destino seja uma das grandes novidades trazidas pela Emenda Constitucional 132, no comércio internacional de bens e serviço ela sempre foi a regra: o sistema tributário de 1988 (e mesmo antes disso) já havia entendido que o ideal para o país é tributar importações e desonerar exportações.

Tomando em conta a premissa, proveniente das ciências econômicas, que exportar é algo benéfico para uma nação, não faz qualquer sentido tributar exportações, uma vez que isso encareceria o preço do bem ou serviço brasileiro no mercado exterior, o que, por consequência, reduziria a competitividade do exportador nacional. No sentido oposto, o bem ou serviço importado deve ser tributado, tanto para que não haja privilégio em relação ao fornecedor doméstico (princípio do tratamento nacional), quanto para impor algum tipo de tarifa⁷ adicional (barreira comercial).

5. Ou seja, embora possamos destacar a importância do Acordo sobre a Facilitação do Comércio, por exemplo, nenhum avanço realizado após 1994 pode ser comparado com o que foi criado naquele ano.

6. Em 2023 o Brasil participou de pouco mais de 2% (cerca de US\$ 700 milhões em um volume total de US\$ 31,5 trilhões) de todas as transações internacionais com bens e serviços, mas, historicamente, não foram raros os anos em que a participação brasileira ficou próxima de 1%.

7. Tarifa é a terminologia consagrada internacionalmente para se referir ao Imposto de Importação, visto que não são todos os países que lhe atribuem a natureza jurídica de um imposto ("tax").

Neste sentido, vejamos como o Brasil decidiu tributar suas importações e desonerar suas exportações, de bens e serviços, até o advento do IBS e da CBS. Antes, porém, vale destacar que, por razões metodológicas, o presente artigo se refere a bens quando se está diante de bens corpóreos, de modo que os bens imateriais aqui serão tratados como serviços, na esteira da segregação promovida pela Lei Complementar 214/2025.

2.1. Tributação das importações de bens

A Constituição da República prevê a incidência de dois tributos típicos sobre o comércio internacional de bens, quais sejam o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE).

Enquanto o II hoje tem diversos limites impostos pelos tratados internacionais firmados pelo Brasil (especialmente GATT, Mercosul e acordos comerciais bilaterais e plurilaterais), o IE, em atenção ao princípio de tributação no destino, sempre teve aplicação bastante restrita, por razões extrafiscais.

Além do II, as importações estão sujeitas aos tributos internos que normalmente incidem sobre a circulação doméstica de tais bens⁸, como forma de manter a neutralidade entre produtos nacionais e importados⁹.

Olhando para as materialidades dos principais tributos incidentes sobre as importações de bens, temos que a União tem competência constitucional para instituir o II sobre a importação de bens estrangeiros. Desse modo, a entrada de qualquer bem estrangeiro no território está, em princípio, dentro da competência da União, ressalvadas as imunidades previstas na própria Constituição da República.

Embora haja divergência na doutrina jurídica, é possível afirmar que, para o legislador brasileiro, a definição de importação envolve a entrada física do bem no território aduaneiro, promovida por um (importador) residente ou domiciliado no país¹⁰. Assim, bens que estão em mero trânsito de passagem pelo Brasil, embora possam entrar no território, não são considerados importados.

Pelo fato de a importação ser um conceito físico – de entrada física, portanto –, independe do negócio jurídico a ela subjacente. Haverá, desse modo, importação de bem nos casos em que o negócio jurídico internacional for uma

8. Especialmente IPI, PIS/Cofins e ICMS, embora se possa buscar tributos especiais sobre determinados bens, como é o caso da CIDE-Combustíveis.

9. A oneração efetiva, portanto, decorre apenas da incidência do II.

10. Há países que permitem que o exportador estrangeiro ou algum outro não residente figure como importador, mas não é o caso do Brasil, embora, em alguns casos, os trâmites aduaneiros possam ser realizados por terceiros, como é o caso da importação via *courier*.

compra e venda, mas também haverá importação se estivermos diante de uma doação, locação, arrendamento, comodato, etc.

Já o conceito de bem estrangeiro corresponde àquele que foi produzido no exterior ou que, produzido no Brasil, tenha sido desnacionalizado, ou seja, desincorporado da economia nacional por meio de prévia exportação.

Nesse sentido, um bem nacional (ou nacionalizado) que saia do país para ser objeto de conserto e depois a ele retorne, por exemplo, não pode ser alcançado pelo II, uma vez que não perderá sua condição de bem nacional (ou nacionalizado). De se notar que, neste caso, haverá (re)importação, mas será de um bem que não é estrangeiro, o que afasta a competência da União para instituir o II.

A base de cálculo do II é o valor aduaneiro¹¹ e seu contribuinte é o importador, assim entendido como aquele que promove a entrada do bem no território aduaneiro¹². Por fim, embora também haja divergências doutrinárias a esse respeito¹³, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da declaração de importação¹⁴.

O segundo tributo que merece ser analisado é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), também de competência da União. Mais uma vez, a escolha do legislador foi tributar a importação¹⁵, independentemente do negócio jurídico respectivo. Contudo, o objeto da tributação do IPI é bastante mais restrito, pois alcança apenas os produtos industrializados estrangeiros¹⁶, ressalvadas as imunidades.

O contribuinte do IPI também é o importador (independente do fato de ele ser industrial ou equiparado) e a base de cálculo do imposto é o valor aduaneiro acrescido do II¹⁷. Por fim, o fato gerador do imposto considera-se ocorrido no momento do desembaraço aduaneiro do produto industrializado estrangeiro, embora, na prática, o recolhimento normalmente ocorra antes, por ocasião do registro da declaração.

11. Nos termos do disposto no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA/GATT.

12. Nas importações via *trading company*, por exemplo, será sempre ela a importadora, e, portanto, a contribuinte do II.

13. CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2013.

14. DI ou DUIMP.

15. Artigo 46, I, do Código Tributário Nacional.

16. Dessa forma, a importação de um animal vivo, por exemplo, poderá se sujeitar à incidência do II, mas não à do IPI.

17. Vale mencionar que é uma base de cálculo reduzida, em comparação com o IPI incidente sobre operações domésticas, pois, no segundo caso, há inclusão de tributos como ICMS e PIS/Cofins.

As contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para o Programa de Integração Social (PIS) também podem incidir sobre importações de bens estrangeiros, desde a competência atribuída à União pela Emenda Constitucional 33/2001¹⁸.

Os bens e operações dentro do campo de materialidade das contribuições são ainda mais amplos que do II, dado que as contribuições não se sujeitam às imunidades constitucionais¹⁹.

Tendo como base de cálculo o valor aduaneiro, o contribuinte também é o importador e o fato gerador das contribuições considera-se ocorrido no momento do registro da declaração de importação.

Por fim, o último tributo analisado na presente obra é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência dos Estados e do Distrito Federal. Começando pelo aspecto material da incidência, é de se destacar que os Fiscos sempre enxergaram que sua competência seria idêntica à da União para instituir o II, ou seja, que todo e qualquer bem estrangeiro importado poderia ser objeto de tributação pelo ICMS, ressalvadas as imunidades.

Ocorre que os tribunais superiores pacificaram a questão em sentido diverso:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE AERONAVE MEDIANTE CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (LEASING). NOVEL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 155, INCISO IX, § 2.º, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ARTIGO 3.º, VIII, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

1. O ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, ex vi do disposto no artigo 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001 (exegese consagrada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 461.968/SP, Rel. Ministro Eros Grau, julgado em 30.05.2007, DJ 24.08.2007).

2. O arrendamento mercantil, contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de

18. Embora a instituição propriamente dos tributos tenha ocorrido apenas por ocasião da publicação da Lei 10.865/2004.

19. Ou seja, a União tem competência para instituir o PIS/COFINS na importação de livros estrangeiros, mas não o II.

aviones por ella construídas, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, sendo certo que “o imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias” (RE 461.968/SP).

(...)

4. Destarte, a incidência do ICMS, mesmo no caso de importação, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da titularidade do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há “mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário”.²⁰ (destaques no original).

Como se pode notar, a posição vencedora considera que o ICMS-importação incide sobre circulação jurídica, tal qual ocorre com o ICMS doméstico. Dessa forma, não é toda e qualquer importação que pode ser objeto de tributação pelo ICMS, mas apenas aquela em que há transferência onerosa da titularidade do bem importado.

A base de cálculo do ICMS é bastante elástica, alcançando o valor aduaneiro, todos os demais tributos incidentes na importação (inclusive o próprio ICMS, no malfadado cálculo por dentro) e demais despesas aduaneiras. O fato gerador do ICMS ocorre no momento do desembaraço aduaneiro.

Por fim, o contribuinte do imposto não é o importador, embora assim conste da Lei Complementar 87/1996²¹. Isso porque, com o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), do tema 520 de repercussão geral, ficou claro que o contribuinte do ICMS é aquele que realiza a operação de circulação do bem importado (ou seja, o negócio jurídico de aquisição junto ao exportador estrangeiro), figure ele como importador, nos casos de importação direta ou por encomenda, ou como adquirente, na hipótese de importação por conta e ordem de terceiros.

2.2. Desoneração das exportações de bens

Como mencionado anteriormente, a regra da tributação brasileira sobre o comércio internacional é aplicação do princípio do destino, que pressupõe a incidência de tributos nas importações e a desoneração nas exportações. Muito

20. Trecho de emenda do acórdão proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.131.718, de relatoria Ministro Luiz Fux, do qual decorreu o tema repetitivo 274.

21. Artigo 4º, I.

embora o sistema tributário de 1988 possua algumas distorções²², passemos a analisar a forma que a legislação pátria desonera os exportadores brasileiros de ICMS, PIS/COFINS e IPI.

Começando pelo IPI, por se tratar de um imposto não cumulativo, a desoneração das exportações ocorre por meio de um mecanismo duplo: ausência de incidência na operação de exportação²³ e manutenção dos créditos relativos às operações anteriores à exportação.

A lógica está adequada, mas o grande problema é que nem tudo que o exportador adquire com IPI permite a tomada de créditos do imposto. Isso porque o IPI é informado por um modelo de não cumulatividade que privilegia o chamado crédito físico, de modo que apenas insumos que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem poderão gerar créditos ao exportador. Em razão dessa limitação, é inevitável que o preço do bem exportado seja afetado pelo IPI não recuperado pelo exportador.

Além disso, como o IPI é um imposto de início de cadeia (ou seja, cuja incidência não ocorre em todos os elos da cadeia comercial), não é raro que industriais e equiparados adquiram produtos industrializados de não contribuintes do imposto.

Em relação ao ICMS, embora o imposto estadual tenha um rol mais amplo de bens que podem gerar créditos que o IPI, especialmente para exportadores, há mercadorias tributadas pelo ICMS que, ao serem adquiridas, não geram créditos por parte das empresas exportadoras, provocando cumulação tributária – e, consequentemente, onerando o bem exportado.

A despeito disso, assim como ocorre com o IPI, as exportações são desoneradas do ICMS e os créditos do imposto podem ser mantidos pelos exportadores.

O PIS/COFINS possui dois regimes, um cumulativo e outro não cumulativo. No caso do não cumulativo, também se verifica a desoneração das receitas de exportação e a manutenção dos créditos²⁴. Já no caso do regime cumulativo, o legislador desonerou as exportações e, a fim de reduzir o efeito da cumulação tributária, concedeu um crédito presumido de IPI.

22. Desde incentivos de ICMS que deixam produtos importados mais competitivos que nacionais até a impossibilidade de desoneração completa em vista da cumulatividade que se observa, em maior ou menor grau, em todos os tributos sobre o consumo do país.

23. Salvo raras exceções, como é o caso do produto adquirido no país por não residente e exportado em bagagem de viajante.

24. Apenas para aqueles bens e serviços que, de acordo com as legislações das contribuições, geram créditos, evidentemente.

2.3. Tributação das importações de serviços

Os serviços estão livres de II e IE, de modo que podemos afirmar que a tributação brasileira sobre o comércio internacional de serviços é exclusivamente baseada em tributos locais²⁵.

Comumente, diz-se que a importação de serviços no Brasil é tributada por IRRF, CIDE-Remessas, PIS/COFINS, ISS e IOF-Câmbio. Embora, economicamente, tal afirmação possa estar correta, quer parecer que, juridicamente, tanto o IOF quanto o IRRF e a CIDE não possam ser classificados como tributos internos sobre a importação de serviços.

Em relação ao IOF-Câmbio, sua incidência decorre da troca de moedas, de modo que trata-se de materialidade absolutamente estranha à importação de serviços – tanto é assim que, em não havendo pagamento, por exemplo, o IOF não incidirá.

Já no que se refere ao IRRF e à CIDE-Remessas, são tributos que visam alcançar a renda²⁶ auferida pelo não residente, exportador do serviço. Assim, a remuneração paga²⁷ pelo importador brasileiro em decorrência da contratação de serviços será tributada por IRRF e/ou pela CIDE-Remessas, a depender das características do serviço e/ou da existência de DTAA.

Dito isso, passemos aos tributos internos que, indubitavelmente, incidem sobre a importação de serviços, quais sejam PIS/COFINS e ISS.

A Lei federal 10.865/2004, que instituiu o PIS/COFINS sobre a importação (tanto de bens quanto de serviços), assim determina:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

25. Ainda que sujeito a tratados internacionais, como é o caso da tributação da renda e os DTAA.

26. Caso a CIDE-Remessas não seja entendida como uma espécie de adicional do próprio IRRF, sua existência pode ser tida como discriminatória, uma vez que não há um tributo interno a ela correspondente, como ocorre, por exemplo, com a CIDE-Combustíveis.

27. Assim entendida aquela remetida, creditada, empregada ou entregue, nos termos do disposto na Instrução Normativa 1645/2016, da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.”

Como se pode notar, o conceito de importação de serviço, para fins de incidência das contribuições, se refere ao serviço proveniente do exterior, assim entendido como aquele prestado por residente ou domiciliado no exterior, quando seja (a) executado no território nacional, ou (b) executado no exterior, nos casos em que o resultado se verifique no país²⁸.

Já em relação ao ISS, embora cada Município possa prever certas particularidades, a incidência sobre a importação de serviços está assim prevista na Lei Complementar 116/2003:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.”

Embora muitos considerem que o resultado é importante para a caracterização da incidência do ISS na importação²⁹, o fato é que tal critério não foi eleito (ao menos não expressamente) pelo legislador complementar, bastando restar caracterizada a proveniência do exterior.

2.4. Desoneração das exportações de serviços

Assim como na importação, a (não) tributação sobre a exportação de serviços também deve ser analisada sob os prismas do PIS/COFINS e ISS.

Começando pelas contribuições, embora a Emenda Constitucional 33/2001 tenha garantido a desoneração nas exportações, os requisitos para afastar as incidências de PIS/COFINS sobre exportações de serviços constam de três atos normativos, um para o regime cumulativo (Medida Provisória 2.158-35/2001), um para o PIS não cumulativo (Lei 10.637/2002) e outro para a Cofins não cumulativa (Lei 10.833/2003), todos transcritos a seguir:

28. Embora a existência dos chamados nômades digitais tenha trazido complexidade à verificação do local de execução do serviço, não há dúvidas que o conceito de resultado é aquele que apresenta maiores divergências interpretativas.

29. Seja com paralelismo com o PIS/Cofins, seja com a exportação de serviços para fins de ISS.

"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput."

"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"

"Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"

Como se pode notar, serão desoneradas de PIS/COFINS as receitas de exportações de serviços, assim entendidas aquelas decorrentes da prestação de serviços que cumpram dois requisitos cumulativos: (a) tenham como destinatário tomador localizado no exterior e (b) cujo pagamento represente ingresso de divisas, de acordo com a legislação cambial brasileira.

Já em relação ao ISS, os requisitos são diversos e mais subjetivos, o que, obviamente, traz distintas interpretações e, consequentemente, litígios. Assim dispõe a Lei Complementar 116/2003:

"Art. 2º O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

Para que o ISS não incida sobre uma exportação de serviços, portanto, o ingresso de divisas é irrelevante, sendo que, para serviços desenvolvidos no país, faz-se necessária a verificação do resultado. Tais requisitos podem ser sintetizados da seguinte forma:

Local da prestação	Local do resultado	Ingresso de divisas	Consequência
Brasil	Brasil	Sim	Incidência
Exterior	Brasil	Sim	Isenção
Brasil	Exterior	Sim	Isenção
Exterior	Exterior	Sim	Isenção
Brasil	Brasil	Não	Incidência
Exterior	Brasil	Não	Isenção
Brasil	Exterior	Não	Isenção
Exterior	Exterior	Não	Isenção

Embora o quadro acima possa sugerir que a incidência do ISS na exportação é rara (2 em 8 combinações), as interpretações em torno do conceito de resultado³⁰, especialmente por parte dos fiscos municipais³¹ e do Poder Judiciário³², acabam por restringir bastante as hipóteses de desoneração do imposto municipal, de modo a reduzir a competitividade do prestador de serviços brasileiro no mercado internacional.

3. SISTEMA TRIBUTÁRIO INTRODUZIDO PELA EC 132

Como é cediço, a Emenda Constitucional 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar 214/2025, propõe a criação de um IVA³³ dual (composto pelo IBS – Imposto sobre Bens e Serviço e pela CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços), em substituição ao ICMS, ISS e PIS/COFINS.

Baseado nas melhores práticas internacionais, o Brasil finalmente migra para um modelo de tributação do consumo com ampla base de incidência³⁴, não cumulatividade plena³⁵ e tributação no destino³⁶ (para as operações internas, pois, como vimos, esta já era a regra para o comércio internacional).

30. O conceito de local da prestação tende a ser mais simples, especialmente para quem, como eu, considera que este deve observar o disposto no artigo 3 da Lei Complementar 116/2003 (de modo que, por exemplo, um serviço jurídico sempre será considerado prestado no Brasil, ainda que o advogado cobre honorários apenas por uma reunião que realizou em viagem ao exterior).

31. Vide, por exemplo, os pareceres normativos editados pela Prefeitura do Município de São Paulo.

32. Desde o paradigmático caso, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do conserto da turbina de uma aeronave pertencente a companhia aérea estrangeira.

33. Imposto sobre o valor agregado.

34. Que evita os atuais conflitos de competência.

35. O que é fundamental, dentre outras, para efetivamente desonerar exportações.

36. Trazendo justiça para a distribuição do produto da arrecadação entre os entes tributantes.

Além do regime geral de tributação, a Constituição da República prevê a existência de regimes específicos, diferenciados e favorecidos.

3.1. Tributação das importações de bens

De início, vale destacar que as incidências do II e do IPI continuam inalteradas, embora haja enorme perspectiva no sentido de que a maior parte dos produtos constantes da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) experimentará redução de alíquota a zero.

Em substituição ao ICMS e PIS/COFINS, o IBS e a CBS demonstram algumas semelhanças e outras tantas diferenças com os tributos anteriores. Iniciando pelo aspecto material da regra-matriz de incidência tributária, nota-se que, embora o IVA dual, no mercado interno, incida sobre operações onerosas³⁷, não há esta mesma orientação ao IBS/CBS incidente sobre a importação.

Dessa forma, caso um contribuinte do IVA dual firme um contrato de comodato com um terceiro dentro do país, o IBS e a CBS não incidirão, mas, havendo importação de bem amparado por contrato internacional de comodato, IBS-importação e CBS-importação incidirão, de acordo com a redação da Lei Complementar 214/2025.

A situação acima parece ainda mais exótica se compararmos um contrato de locação. No mercado interno, o locador recolherá IBS/CBS exclusivamente sobre o valor da locação; já na importação, IBS/CBS incidirão duas vezes, uma sobre a importação do bem e outra sobre a importação de serviço (assim considerada a contratação do aluguel internacional).

São vários os exemplos que podem ser trazidos para comparação, como bens recebidos do exterior em doação, herança, etc.

Claro que a sistemática de amplo creditamento do IBS/CBS pode reduzir enormemente os riscos de judicialização do tema, mas é de se esperar que importadores brasileiros, especialmente aqueles que não sejam contribuintes do IVA dual no regime geral, acionem o Poder Judiciário. Neste caso, a tendência parece ser de afastamento das disposições da Lei Complementar 214/2025, na esteira do que ocorreu com o ICMS nas importações sem circulação jurídica.

Uma forma de reduzir ou evitar os esperados litígios poderia ter sido a escolha da base de cálculo do IBS/CBS na importação: tivesse o legislador complementar escolhido como base de cálculo o valor da transação (negócio jurídico), situações como a do comodato e aluguel estariam resolvidas. Mas a escolha da Lei Complementar 214/2025 parte do valor aduaneiro, definição que tem por

37. Artigo 4º, caput, da Lei Complementar 214/2025.

objetivo buscar o valor do bem importado, independentemente do negócio jurídico realizado³⁸.

Além do valor aduaneiro, a base de cálculo de IBS e CBS inclui o II e todos os demais tributos incidentes sobre a importação, com exceção do IPI, ICMS e ISS.

Quanto ao momento, o fato gerador do IBS e da CBS na importação considera-se ocorrido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na legislação representado pela terminologia “liberação”, mais atual. A despeito disso, é de se esperar que, assim como ocorreu com ICMS, o recolhimento, na maior parte das vezes, se dê por ocasião do registro da declaração (DI ou DUIMP), exceto para importadores certificados pelo programa brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA).

Por fim, a última novidade importante advém do sujeito passivo: a Lei Complementar rompe com a tradicional definição de importador adotada pela legislação aduaneira pátria e determina que, na importação por conta e ordem de terceiros, será considerado importador o adquirente. Embora tal atitude se alinhe ao quanto definido pelo STF no já mencionado tema 520, não será simples conviver com duas definições diversas de importador, uma para II e IPIe outra para IBS e CBS. Neste sentido, será interessante acompanhar como o importador por conta e ordem será identificado nas declarações de importação após o início da transição.

3.2. Desoneração das exportações de bens

Como visto anteriormente, um dos grandes problemas do sistema tributário anterior à Emenda Constitucional 132 é o acúmulo de tributos indiretos que acaba reduzindo a competitividade do exportador brasileiro.

Tanto isso é verdade que alguns dos regimes aduaneiros especiais brasileiros surgiram justamente para suspender aquisições realizadas por exportadores, e, com isso, evitar a cumulação tributária – claro que esse racional continuará valendo para o II, que, além de ser um tributo cumulativo, não é impactado pela reforma tributária.

Com a mudança de paradigma da não cumulatividade ampla, espera-se que os exportadores de bens tenham significativa redução em seus custos, abrindo a possibilidade de redução nos preços de exportação. Outro elemento fundamental para tanto é a rápida devolução de créditos acumulados em dinheiro.

38. Por meio dos métodos 2 e seguintes de valoração.

Caso realmente a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e o Comitê Gestor do IBS sejam capazes de devolver rapidamente os créditos acumulados de IBS e CBS, poucos sentirão falta das restrições impostas à venda com fim específico de exportação.

Por fim, um último ponto que merece ser mencionado é o das operações conhecidas como *back-to-back*, que nada mais são que transações triangulares transnacionais. No modelo pré-Emenda Constitucional 132, as operações *back-to-back* acabavam sendo tributadas por PIS/COFINS, pelo fato de a base de cálculo ser a receita ou faturamento. No novo modelo, no entanto, a adoção de critérios físicos para as operações internacionais (tanto importação quanto exportação) faz com que não haja incidência de IBS e CBS nem na aquisição e tampouco na venda, o que representa mais um ganho de competitividade ao país.

3.3. Tributação das importações de serviços

Nos termos do disposto no *caput* do artigo 64 da Lei Complementar 214/2025, considera-se importação de serviço “o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo consumo ocorra no País, ainda que o fornecimento seja realizado no exterior”³⁹. Por sua vez, a definição de consumo inclui “a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso”⁴⁰ ao serviço proveniente⁴¹ do exterior.

Um ponto bastante importante da regra-matriz de incidência do IBS e da CBS na importação de serviços é a sujeição passiva. De plano, há previsão para dois possíveis contribuintes, o adquirente do serviço ou, caso este esteja localizado fora do país, o destinatário no Brasil. Aqui parece que melhor teria caminhado o legislador se tivesse elegido diretamente o destinatário, fosse ele adquirente (como na maior parte das vezes) ou não (como pode ocorrer excepcionalmente⁴²).

39. “Na hipótese de haver consumo de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente no território nacional e no exterior, apenas a parcela cujo consumo ocorrer no País será considerada importação”.

40. Artigo 64, § 1º.

41. Além do serviço proveniente, também será considerada importação a prestação de serviço por não residente quando venha a ser (a) executado no país, (b) relacionado a bem imóvel ou bem móvel localizado no País, ou (c) relacionado a bem móvel que seja remetido para o exterior para execução do serviço e retorne ao País após a sua conclusão.

42. Tomemos como exemplo o caso da controladora de um grupo internacional que realiza a contratação global de um *software* para todos os colaboradores do grupo. Neste caso, o adquirente até pode ser considerada a empresa controladora estrangeira, mas não há dúvidas que a controladora brasileira será destinatária de todas as licenças utilizadas pelos empregados a ela vinculados.

Embora a maior parte das disposições que tratam do tema esteja localizada no Capítulo IV, do Título II, da Lei Complementar 214/2025, é de se destacar alguns dispositivos contantes da parte geral do IBS/CBS (Capítulo II), conforme transcrições a seguir:

“Art. 21. É contribuinte do IBS e da CBS:

(...)

III - o importador;

§ 2º O fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica obrigado a se cadastrar como contribuinte caso realize operações no País ou como responsável tributário no caso de importações, observada a definição do local da operação prevista no art. 11 e o disposto no art. 23 desta Lei Complementar.”

“Art. 22. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS relativos às operações e importações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I - solidariamente com o adquirente ou destinatário e em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e

(...)

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - serviços de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.

§ 3º Na hipótese de que trata o inciso I do caput deste artigo, o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 2º do art. 21 desta Lei Complementar se realizar operações exclusivamente

por meio de plataforma digital inscrita no cadastro do IBS e da CBS no regime regular.”

Como se pode notar, embora o importador (aqui entendido como adquirente ou destinatário do serviço importado) seja contribuinte do IBS/CBS (inclusive quando figurar no rol de incisos do artigo 26, por força do disposto na parte final do *caput* do mesmo dispositivo), é muito provável que, na prática, o IVA dual venha a se recolhido pelo fornecedor estrangeiro ou pela plataforma envolvida na intermediação, se o caso.

3.4. Desoneração das exportações de serviços

No que se refere à exportação de serviços (Capítulo V, do Título II, da referida Lei Complementar), um grande avanço foi alçar as desonerações ao status de imunidades (artigo 79). Além disso, os requisitos para a não incidência do IVA dual foram simplificados para dois, quais sejam: (a) fornecimento para residente ou domiciliado no exterior; e (b) o consumo do serviço no exterior.

Embora não haja uma definição do que deve ser considerado consumo no Capítulo V, não há dúvidas sobre a identidade com o previsto no capítulo anterior, relativamente à importação, diante da conexão trazida pelo disposto no § 3º do artigo 80. Aliás, a norma deste parágrafo é deveras interessante e merece um comentário adicional, aplicado a um exemplo hipotético.

Digamos que uma empresa estrangeira, pertencente a um grupo econômico com presença no país, decide adquirir a licença de uso de um programa de computador; como licenciada, a empresa estrangeira contrata um prestador de serviços brasileiro para realizar customizações no *software*. O prestador de serviços não tem como saber quantas são as licenças efetivamente utilizadas pela subsidiária brasileira do grupo e, com fundamento no disposto no artigo 80, § 2º, tratará a prestação de serviços como exportação. Contudo, como parte das licenças de *software* customizadas serão consumidas no Brasil, a subsidiária brasileira do grupo econômico será considerada importadora de parte do serviço, nos termos do § 3º do mesmo artigo.

Esse mecanismo traz bastante segurança jurídica aos exportadores brasileiros de serviços, que, especialmente para fins de ISS, sofrem atualmente com as diferentes interpretações em torno do conceito de resultado, como mencionado alhures.

3.5. Importação e exportação nos regimes específicos

A Constituição da República prevê a existência de regimes favorecidos, diferenciados e favorecidos. Dentre os regimes específicos, podemos destacar