

**EVANDRO ORTEGA
LEONARDO VIEIRA**

MANUAL DE DIREITO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

5ª revista
atualizada
edição ampliada

2025

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

Capítulo XIX

REFORMA TRIBUTÁRIA – O NOVO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

19.1 VISÃO GERAL DO NOVO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 operou profunda reforma na tributação sobre o consumo, transformando drasticamente o sistema vigente há décadas no país.

Além da criação de novos tributos, como o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, previu-se a extinção de outros, como o ICMS e o ISS.

Além disso, houve inovação no que tange à gestão integrada do IBS, que, em conjunto com a CBS, compõem uma espécie de **imposto sobre o valor agregado (IVA) dual**, com uma dimensão vinculada à competência da União – a CBS – e outra vinculada aos Estados, DF e Municípios – o IBS –, mediante exercício de competência compartilhada.

O sistema tributário brasileiro sempre foi conhecido por sua **complexidade, cumulatividade e alto custo de conformidade**. Empresas de todos os portes enfrentavam dificuldades para pagar tributos corretamente, e consumidores arcavam com o peso da tributação indireta embutida nos preços. Além disso, tínhamos um modelo de impostos sobre o consumo fragmentado entre União, Estados e Municípios, o que gerava competição desleal entre entes federativos, guerra fiscal e insegurança jurídica.

Para solucionar esses problemas, a Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe as bases para a criação de um novo sistema tributário. No entanto, essa emenda apenas definiu diretrizes gerais. Faltava uma regulamentação detalhada para que o novo modelo pudesse ser implementado.

A regulamentação da EC 132/2023 foi incumbida ao legislador complementar. Assim, foi editada a **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**, que regulamentou a **Reforma Tributária** no Brasil, que estabeleceu as suas regras práticas.

Trata-se de norma de grande importância, pois **modifica profundamente o sistema tributário nacional**, substituindo tributos antigos por um modelo mais moderno e alinhado com as melhores práticas internacionais.

Tomando como fundamento a EC 132/2023, a LC nº 214/25 cria três tributos principais:

- I) **IBS (Imposto sobre Bens e Serviços);**
- a) substitui ICMS e ISS;
 - b) é um imposto sobre o **valor agregado**, seguindo o princípio da não cumulatividade;
 - c) terá **gestão compartilhada** entre Estados, Municípios e DF.
- II) **CBS (Contribuição Social sobre Bens e Serviços);**
- a) substitui PIS e COFINS;
 - b) também segue o modelo de **valor agregado**;
 - c) Competência **exclusiva da União**.
- III) **IS (Imposto Seletivo);**
- a) criado para **desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à sociedade**, como cigarros, bebidas alcoólicas e combustíveis fósseis;
 - b) de **competência da União**.

Em linhas gerais, portanto, ao final do período de transição, ICMS e ISS serão extintos. Surgirá, em substituição, o **Imposto sobre Bens e Serviços – IBS**, de competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios.

As contribuições federais PIS e COFINS também serão extintas, surgindo em seu lugar a **Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS**.

Quanto ao IPI, havia expectativa de que também seria extinto, para dar lugar ao **Imposto Seletivo – IS**, de marcante caráter extrafiscal e que incidirá sobre operações com bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Todavia, o **IPI foi mantido em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus – ZFM**. Para os demais produtos, a alíquota será reduzida a zero.

Ou seja, os produtos industrializados que tenham incentivo para industrialização na ZFM, caso sejam produzidos em outra localidade, estarão sujeitos à incidência do IPI normalmente.

Esquemáticamente, a nova tributação sobre o consumo ficará da seguinte forma:

	Tributos atuais	Tributos após a reforma tributária
União	PIS	Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS
	COFINS	
	IPI	Imposto Seletivo – IS
		IPI ZFM
Estados	ICMS	Imposto sobre Bens e Serviços – IBS
Municípios	ISS	

Com esses tributos, o Brasil adota um sistema semelhante ao IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que já existe na maioria dos países desenvolvidos, com diversas adaptações às peculiaridades nacionais.

A reforma tributária também alterou a matriz de destinação do produto da arrecadação, saindo de uma sistemática híbrida, na qual a arrecadação é destinada em parte ao ente produtor (origem) e em parte ao ente de destino (consumo), para uma **sistemática – quase – exclusivamente no destino**.

Nesse sentido, um dos grandes desafios do legislador complementar foi estabelecer adequadamente qual o local da operação para fins tributários, tema que ainda será abordado em detalhes oportunamente.

Há grande relevância no tema, especialmente para definição do destinatário do produto da arrecadação e da competência para fiscalização do contribuinte ou responsável tributário.

Ao menos em teoria, a nova sistemática visa, por um lado, à **manutenção do nível de arrecadação geral** das administrações tributárias e, por outro, ao **não aumento da carga tributária geral** dos contribuintes.

É claro que tais objetivos se referem a visões globais, não sendo aplicáveis a determinados segmentos econômicos, tampouco a contribuintes tomados de maneira isolada, de modo que alguns setores vivenciarão um aumento de carga e, outros, redução.

Isso também se aplica em relação aos entes federativos quanto à manutenção do nível global de arrecadação atual. A premissa não é válida ao se considerarem entes específicos, sendo certo que muitos deles experimentarão grandes perdas arrecadatórias, em contraste a tantos outros que contarão com um vertiginoso crescimento.

Outra premissa da reforma tributária, em homenagem à **não cumulatividade plena**, é a **possibilidade ampla de creditamento**, inclusive em relação aos **serviços**. Não havendo mais distinção, para efeitos tributários, entre bens e serviços, característica marcante da nova forma de tributação do consumo, aplica-se de maneira inter-relacionada a sistemática de creditamento e compensação inerente ao modelo não cumulativo.

A EC 132/2023 e a LC 214/2025 marcam uma transformação significativa no sistema tributário brasileiro, trazendo, espera-se, mais simplicidade, transparência e eficiência. Com a substituição de tributos antigos pelo IBS, CBS e Imposto Seletivo, o modelo passa a seguir padrões internacionais de tributação sobre o consumo, reduzindo distorções e objetivando a redução da burocracia para empresas e cidadãos.

19.2. IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS – IBS E CONTRIBUIÇÃO SOBRE SERVIÇOS – CBS

Pela similitude de tratamento conferida pela CF com a redação dada pela EC nº 132/2023 (reforma tributária), o IBS e a CBS serão estudados neste capítulo conjuntamente. E, sempre que preciso, serão feitas as distinções e especificações necessárias.

Com a edição da EC nº 132/2023, a Constituição Federal passa a prever o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de **competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios**.

O IBS será instituído mediante edição de **lei complementar federal**. Vale mencionar que, no momento do fechamento desta edição, tal lei ainda não fora editada, de maneira que, embora já previsto constitucionalmente, esse novo imposto ainda não foi efetivamente instituído.

A previsão para edição dessa lei complementar é ainda no ano de 2024.

19.2.1. Uniformidade em relação ao IBS e à CBS

A intenção do legislador constitucional foi sujeitar IBS e CBS à mesma legislação. Por essa razão, incluiu-se o art. 149-B na CF, que estabelece textualmente a equivalência entre as principais regras dos dois tributos:

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.

Portanto, **IBS e CBS terão os mesmos fatos geradores, as mesmas bases de cálculo, os mesmos sujeitos passivos e as mesmas hipóteses de não incidência.**

Além disso, terão as mesmas imunidades, os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação. Também serão uniformes para IBS e CBS as regras de não cumulatividade e de creditamento.

Inclusive, IBS e CBS deverão ser instituídos mediante a edição da mesma lei complementar:

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.

A diferença, portanto, ficará, especialmente, restrita às **alíquotas** aplicáveis a cada um desses tributos, que será definida por cada ente federativo, à destinação do produto de sua **arrecadação** e a algumas poucas questões específicas que serão abordadas ao longo deste capítulo.

Por ser imposto, o IBS terá a sua arrecadação destinada ao custeio geral dos entes, desvinculada de qualquer destinação específica (à exceção dos mínimos constitucionais exigidos, a exemplo da saúde e da educação), em respeito ao previsto no art. 167, IV, da CF.

A CBS, por sua vez, sendo uma contribuição social para o financiamento da seguridade social, deve ter sua destinação para tal finalidade, sendo vedada sua aplicação em fim diverso. Por outro lado, não há qualquer obrigação da União de repartição da CBS com os demais entes federados, o que ocorreria caso fosse arrecadada a título de imposto.

Também pode haver diferenças em relação à devolução dos tributos a pessoas físicas com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda (*cashback*). Haverá leis distintas a regulamentar as hipóteses de devolução, os limites e os beneficiários, podendo haver distinção entre elas.

Também é possível que haja diferenciações em relação às penalidades e às obrigações acessórias, muito embora seja desejável e até mesmo provável um alto grau de convergência.

Essa é uma diferença possível, mas não obrigatória, considerando que é possível a adoção de regime absolutamente idêntico, a depender das leis de regulamentação.

Ainda, podem ser observadas pequenas diferenças circunstanciais a respeito de programas específicos, tais como a previsão de alíquota zero da CBS para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos – Prouni (art. 9º, § 3º, III, da EC nº 132/2023).

Embora sejam poucas as diferenças entre as normas aplicáveis ao IBS e à CBS, elas existem e, portanto, como todas as boas exceções, são altamente passíveis de cobrança em provas de concursos públicos.

As diferenças entre o IBS e a CBS são, portanto, relacionadas precipuamente a:

- i) alíquotas;
- ii) destinação do produto da arrecadação;
- iii) *cashback*;
- iv) programas específicos, tais como o Programa Universidade para Todos – Prouni;
- v) penalidades e obrigações acessórias.

19.2.2. Legislação única e uniforme

O IBS terá **legislação única** em todo o território nacional. Talvez a maior virtude da implantação do IBS seja a **uniformidade da legislação** – que ainda nascerá – relacionada ao tributo.

Art. 156-A. (...)

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

Hoje, com o ICMS e o ISS, há uma enorme quantidade de leis e regulamentos locais disciplinando suas incidências. Com 27 unidades federadas (Estados e DF) e mais de 5.500 municípios no país, cada um com seu regulamento de ICMS e ISS, respectivamente, o que se verifica é um emaranhado de legislações esparsas e diferentes – e mesmo conflitantes – entre si, regulando a matéria cada uma a seu modo e gerando considerável complexidade normativa.

Na tentativa de reduzir essa complexidade e pôr um fim a esse “manicômio jurídico-tributário”¹, a EC nº 132/2023 estabeleceu que **o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, com exceção à sua alíquota, que será fixada por cada ente federado mediante expedição de lei específica.**

19.2.3. Princípios norteadores do IBS

19.2.3.1. Princípio da neutralidade

Como regra geral, a tributação deve ser neutra, isto é, **não interferir na atividade econômica além do mínimo necessário ao atingimento de suas finalidades arrecadatórias.**

1. A expressão foi cunhada por Alfredo Augusto Becker e tornou-se muito conhecida no mundo tributário para ilustrar a complexidade normativa brasileira. Durante os trâmites da EC nº 132/2023 (PEC nº 45), foi repetida à exaustão pelos parlamentares ao defenderem a aprovação do projeto.

Assim, a tributação deve ser erigida de tal forma a não provocar distorções no mercado, não influenciando as decisões dos agentes econômicos. Em se tratando de tributos sobre o consumo, a neutralidade implica em não influenciar (ou influenciar minimamente) as decisões de consumo.

A neutralidade, portanto, determina que os novos tributos devem ser estruturados de forma a **não interferir nas decisões econômicas de consumo e organização empresarial**. Em outras palavras, a tributação não pode criar distorções que levem empresas e consumidores a tomarem decisões baseadas em incentivos fiscais, mas sim em **critérios técnicos, de eficiência e competitividade**.

Em um sistema neutro, os consumidores escolhem quais bens ou serviços pretendem adquirir baseando-se somente em suas preferências pessoais e nos preços de mercado ofertados, sem que esses sejam afetados pelos tributos incidentes.

Desse modo, ainda que haja tributação sobre os bens e serviços, ela se mantém uniforme para toda a atividade econômica, de maneira que o efeito que provoca nos preços não varia de produto para produto ou de serviço para serviço, mantendo os preços no mesmo patamar quando comparados entre si.

Nesse ponto reside uma grande mudança em relação ao ICMS e ao IPI, que estabeleciam a **seletividade** como uma opção, no primeiro caso, ou uma obrigação, no segundo.

A ideia subjacente à seletividade era reduzir a **regressividade** inerente à tributação sobre o consumo por meio de calibração das alíquotas, majorando-as no caso de bens tidos como supérfluos e reduzindo-as ou mesmo isentando-as no caso de bens tidos como essenciais.

Em razão da uniformidade da alíquota, no caso do IBS, o ajuste de alíquota não é possível, nem mesmo em razão da essencialidade, de maneira que o tributo mantém seu nível tarifário independentemente do produto ou serviço disponibilizado (à exceção, é claro, dos regimes diferenciados estabelecidos pela própria Constituição).

Não havendo possibilidade de ajuste de alíquota em razão da essencialidade de bens e serviços, o mecanismo criado pelo legislador para combater a regressividade da tributação sobre o consumo é a devolução do imposto pago a pessoas físicas de baixa renda, o denominado *cashback*.

Assim, mantendo-se as **alíquotas uniformes** em relação a (quase) toda atividade econômica, e aliado ao princípio da **não cumulatividade plena**, o tributo tende a se tornar **neutro** em relação aos seus destinatários, que tomarão suas decisões de consumo baseados unicamente em suas preferências e nos preços dos bens e serviços, sem que estes tenham sido (demasiadamente) distorcidos pelos tributos sobre eles incidentes.

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: (...)

O princípio da neutralidade também foi positivado no art. 2º da LC 214/25:

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.

Não obstante o princípio da neutralidade tenha sido acrescentado ao texto constitucional pela EC nº 132/2023, fato é que **a própria emenda trouxe em seu bojo extensa lista com regimes específicos e diferenciados**, estabelecendo reduções de alíquota em relação a diversas operações e possibilidade de alteração nas regras de creditamento, na base de cálculo etc., em relação a outras, circunstância que pode dificultar a concretização do princípio constitucional em discussão.

19.2.3.2. Princípio da não cumulatividade

IBS e CBS são tributos **não cumulativos**, a exemplo do ICMS, o que significa dizer que, a cada operação, compensa-se o valor devido pelo contribuinte com o montante cobrado nas operações anteriores.

Assim, a cada operação, os valores cobrados a título de IBS e CBS vão gerando direito a créditos a serem compensados nas operações subsequentes, de maneira que, ao final do ciclo produtivo e comercial, o valor final não se acumule com os valores cobrados ao longo de toda a cadeia produtiva.

Havendo mais créditos do que débitos (o tributo a ser recolhido é menor do que os créditos acumulados pelo contribuinte), surge para o contribuinte o direito ao **ressarcimento** de tais valores.

Cabe à lei complementar dispor sobre a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

Art. 156-A. (...)

VIII – 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;

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (...)

III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

Aspecto importantíssimo a mencionar é que IBS e CBS são tributos dotados de **não cumulatividade plena**, permitindo-se o **aproveitamento dos créditos relativos a todos os insumos produtivos anteriormente tributados pelo IBS e pela CBS**. Mesmo os **serviços** geram direito a crédito, desde que tenham sido anteriormente tributados na cadeia.

Há, nesse ponto, profunda mudança no sistema, visto que o ISS é imposto cumulativo, a ele não se aplicando essa dinâmica de creditamento do tributo pago para compensação nas operações subsequentes.

A exemplo do que ocorre com o ICMS, **a isenção e a imunidade do IBS não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes**. Havendo saídas isentas ou imunes, não há tributo cobrado na operação e, por conseguinte, não há crédito a ser compensado nas operações subsequentes.

Além disso, **via de regra, a isenção e a imunidade acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores**. Assim, não há direito de creditamento pelo adquirente, nem direito de manutenção do fornecedor de bem ou serviço imune em relação aos créditos em relação às operações anteriores.

Mas atenção: em relação à **imunidade, é possível que lei complementar estabeleça determinação em sentido contrário**, ou seja, estabeleça que, mesmo havendo operações imunes, os respectivos créditos sejam mantidos com o fornecedor.

A menção constitucional ao serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita parece ser desnecessária, posto que já feita a ressalva quanto à possibilidade de a lei complementar assegurar a manutenção dos créditos nas operações imunes que elencar (o que, por certo, abrange o mencionado serviço).

Art. 156-A. (...)

§ 7º A isenção e a imunidade:

I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II – acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

A LC 214/2025 estabelece que os contribuintes do regime regular podem apropriar créditos do IBS e da CBS sempre que houver a extinção de débitos tributários, conforme previsto no artigo 27. No entanto, há algumas exceções, como bens ou serviços adquiridos para uso ou consumo pessoal, que não geram direito a crédito. Além disso, a apropriação dos créditos só pode ser feita se a operação estiver devidamente comprovada por documento fiscal eletrônico idôneo.

Um ponto importante é que **os créditos do IBS e da CBS são totalmente separados**. Isso significa que não é permitido usar um crédito de IBS para pagar débitos de CBS e vice-versa. Cada tributo tem seu próprio saldo de créditos e débitos, e a compensação deve ser feita dentro do mesmo tributo.

Os créditos tributários apropriados podem ser de dois tipos:

- a) Créditos sobre o imposto pago na aquisição de bens e serviços: ou seja, os valores do IBS e da CBS destacados na nota fiscal e efetivamente pagos.
- b) Créditos presumidos, que são concedidos em situações específicas, conforme previsto na legislação.

Uma novidade interessante é que **os contribuintes do regime regular poderão apropriar créditos mesmo nas compras feitas de empresas optantes pelo Simples Nacional**. Isso evita distorções e garante que o sistema de créditos funcione de maneira mais justa, independentemente do regime tributário do fornecedor. Entretanto, há casos em que os créditos precisam ser estornados. Por exemplo, se um bem adquirido for perdido, roubado ou deteriorado, o crédito referente a essa compra deve ser anulado. No caso de bens do ativo imobilizado, o estorno será proporcional ao tempo de vida útil do bem.

Outra previsão importante diz respeito às **operações imunes, isentas ou com alíquota zero**. Nessas situações, **o adquirente não poderá aproveitar créditos sobre as compras**,

exceto nos casos expressamente permitidos pela LC 214, como ocorre nas exportações, que mantêm o direito aos créditos para evitar acúmulo de tributos nas vendas ao exterior.

Quanto à utilização dos créditos, a lei estabelece uma ordem de compensação. Primeiro, eles devem ser usados para quitar tributos vencidos, depois para abater tributos do próprio período de apuração e, por fim, podem ser utilizados para compensar tributos dos meses seguintes. Se o contribuinte preferir, também pode solicitar o ressarcimento do saldo credor, desde que respeitadas as regras estabelecidas pela Receita Federal e pelo Comitê Gestor do IBS.

Os créditos do IBS e da CBS têm validade de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do período seguinte ao da sua apropriação. Após esse prazo, eles expiram e não podem mais ser usados. Além disso, esses créditos não podem ser transferidos para terceiros, exceto em casos de fusão, cisão ou incorporação de empresas, quando podem ser repassados para a empresa sucessora.

Art. 47, LC nº 214/25. O contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

§ 1º A apropriação dos créditos de que trata o *caput* deste artigo:

I – será realizada de forma segregada para o IBS e para a CBS, vedadas, em qualquer hipótese, a compensação de créditos de IBS com valores devidos de CBS e a compensação de créditos de CBS com valores devidos de IBS; e

II – está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo.

§ 2º Os valores dos créditos do IBS e da CBS apropriados corresponderão:

I – aos valores dos débitos, respectivamente, do IBS e da CBS que tenham sido destacados no documento fiscal de aquisição e extintos por qualquer das modalidades previstas no art. 27; ou

II – aos valores de crédito presumido, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nas aquisições de bem ou serviço fornecido por optante pelo Simples Nacional.

§ 4º Nas operações em que o contribuinte seja adquirente de combustíveis tributados no regime específico de que trata o Capítulo I do Título V deste Livro, fica dispensada a comprovação de extinção dos débitos do IBS e da CBS para apropriação dos créditos.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 4º, os créditos serão equivalentes aos valores do IBS e da CBS registrados em documento fiscal eletrônico idôneo.

§ 6º O adquirente deverá estornar o crédito apropriado caso o bem adquirido venha a perecer, deteriorar-se ou ser objeto de roubo, furto ou extravio.

§ 7º No caso de roubo ou furto de bem do ativo imobilizado, o estorno de crédito de que trata o § 6º deste artigo será feito proporcionalmente ao prazo de vida útil e às taxas de depreciação definidos em regulamento.

§ 8º Na devolução e no cancelamento de operações por adquirente não contribuinte no regime regular, o fornecedor sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos com base nos valores dos débitos incidentes na operação devolvida ou cancelada.

§ 9º Na hipótese de o pagamento do IBS e da CBS ser realizado por meio do Simples Nacional, quando não for exercida a opção pelo regime regular de que trata o § 3º do art. 41 desta Lei Complementar:

I – não será permitida a apropriação de créditos do IBS e da CBS pelo optante pelo Simples Nacional; e

II – será permitida ao contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS a apropriação de créditos do IBS e da CBS correspondentes aos valores desses tributos pagos na aquisição de bens e de serviços de optante pelo Simples Nacional, em montante equivalente ao devido por meio desse regime.

§ 10. A realização de operações sujeitas a alíquota reduzida não acarretará o estorno, parcial ou integral, dos créditos apropriados pelo contribuinte em suas aquisições, salvo quando expressamente previsto nesta Lei Complementar.

§ 11. O contribuinte do IBS e da CBS no regime regular poderá creditar-se dos valores dos débitos extintos relativos a fornecimentos de bens e serviços não pagos por adquirente que tenha a falência decretada, nos termos da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, desde que:

I – a aquisição do bem ou serviço não tenha permitido a apropriação de créditos pelo adquirente;

II – a operação tenha sido registrada na contabilidade do contribuinte desde o período de apuração em que ocorreu o fato gerador do IBS e da CBS; e

III – o pagamento dos credores do adquirente falido tenha sido encerrado de forma definitiva.

Art. 48, LC nº 214/25. Ficará dispensado o requisito de extinção dos débitos para fins de apropriação dos créditos de que trata o *caput* do art. 47 desta Lei Complementar, exclusivamente, se não houver sido implementada nenhuma das seguintes modalidades de extinção:

I – recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*), nos termos dos arts. 31 e 32 desta Lei Complementar; ou

II – recolhimento pelo adquirente, nos termos do art. 36 desta Lei Complementar.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o *caput* deste artigo, a apropriação dos créditos ficará condicionada ao destaque dos valores corretos do IBS e da CBS no documento fiscal eletrônico relativo à aquisição.

Art. 49, LC nº 214/25. As operações imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero, a diferimento ou a suspensão não permitirão a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços.

Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo não impede a apropriação dos créditos presumidos previstos expressamente nesta Lei Complementar.

Art. 50, LC nº 214/25. Nas hipóteses de suspensão, caso haja a exigência do crédito suspenso, a apropriação dos créditos será admitida somente no momento da extinção dos débitos por qualquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar, vedada a apropriação de créditos em relação aos acréscimos legais.

Art. 51, LC nº 214/25. A imunidade e a isenção acarretarão a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

§ 1º A anulação dos créditos de que trata o *caput* deste artigo será proporcional ao valor das operações imunes e isentas sobre o valor de todas as operações do fornecedor.

§ 2º O disposto no *caput* e no § 1º deste artigo não se aplica às:

I – exportações; e

II – operações de que tratam os incisos IV e VI do *caput* do art. 9º desta Lei Complementar.

Art. 52, LC nº 214/25. No caso de operações sujeitas a alíquota zero, serão mantidos os créditos relativos às operações anteriores.

Art. 53, LC nº 214/25. Os créditos do IBS e da CBS apropriados em cada período de apuração poderão ser utilizados, na seguinte ordem, mediante:

I – compensação com o saldo a recolher do IBS e da CBS vencido, não extinto e não inscrito em dívida ativa relativo a períodos de apuração anteriores, inclusive os acréscimos legais; e

II – compensação com os débitos do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores do mesmo período de apuração, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar; e

III – compensação, respectivamente, com os débitos do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores de períodos de apuração subsequentes, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 desta Lei Complementar.

§ 1º Alternativamente ao disposto no inciso III, o contribuinte poderá solicitar ressarcimento, nos termos da Seção X deste Capítulo.

§ 2º Os créditos do IBS e da CBS serão apropriados e compensados ou ressarcidos pelo seu valor nominal, vedadas correção ou atualização monetária, sem prejuízo das hipóteses de acréscimos de juros relativos a ressarcimento expressamente previstas nesta Lei Complementar.

Art. 54, LC nº 214/25. O direito de utilização dos créditos extinguir-se-á após o prazo de 5 (cinco) anos, contado do primeiro dia do período subsequente ao de apuração em que tiver ocorrido a apropriação do crédito.

Art. 55, LC nº 214/25. É vedada a transferência, a qualquer título, para outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica, de créditos do IBS e da CBS.

Parágrafo único. Na hipótese de fusão, cisão ou incorporação, os créditos apropriados e ainda não utilizados poderão ser transferidos para a pessoa jurídica sucessora, ficando preservada a data original da apropriação dos créditos para efeitos da contagem do prazo de que trata o art. 54 desta Lei Complementar.

19.2.3.2.1. Regime de compensação

Durante a tramitação da PEC 45, foi discutida a possibilidade de condicionar a compensação dos créditos ao **efetivo recolhimento** do imposto incidente nas operações anteriores. Ou seja, o contribuinte “mais à frente” na cadeia produtiva somente poderia aproveitar o crédito relativo ao tributo cobrado nas operações anteriores caso os contribuintes “mais atrás” na cadeia tivessem, de fato, recolhido o tributo devido.

Argumentou-se, contudo, que isso poderia gerar algum grau de insegurança aos contribuintes mais à frente da cadeia, posto que, em se constatando que alguns de seus antecessores não tivessem recolhido o tributo devido, seu crédito ficaria comprometido (seria glosado).

Assim, não prevaleceu a exigência de efetivo recolhimento de tributo ao longo da cadeia para aproveitamento dos créditos.

Contudo, embora não tenha prevalecido tal exigência, a EC nº 132/2023 mencionou que a lei complementar poderá estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito

ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

Nessas hipóteses, elimina-se a insegurança, porque, sendo possível ao próprio adquirente recolher o imposto incidente em suas aquisições, não dependerá ele da atuação de terceiros para fazer valer seu direito aos créditos.

Igualmente, havendo possibilidade de recolhimento do imposto de maneira automática no momento liquidação financeira da operação (*split payment*), ou seja, no momento do pagamento ao fornecedor, o adquirente garante que seu direito ao aproveitamento dos créditos será preservado.

Essa última possibilidade – recolhimento do imposto no momento liquidação financeira da operação – é materializada pelo chamado *split payment*, sistemática pela qual o adquirente realiza o pagamento da operação e, automaticamente, parte do valor já é destinado ao pagamento do tributo incidente. O fornecedor recebe o valor líquido, já descontado o valor da obrigação tributária, que fora automaticamente liquidada no ato do pagamento.

Art. 156-A. (...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (...)

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

19.2.3.3 Princípio da transparência

Grande anseio da sociedade é saber quanto, efetivamente, é gasto com o pagamento de tributos.

Na prática, é muito difícil de se chegar a um número preciso dada a complexidade normativa existente, a multiplicidade de regimes especiais, a vasta gama de exceções aplicáveis, as incidências sucessivas e cumulativas etc.

Com a busca pela simplificação do sistema, a unicidade normativa, a redução das exceções e regimes especiais, a previsão da não cumulatividade plena e a extinção da cobrança “por dentro”, pretende-se que o IBS traga maior transparência ao contribuinte e ao Sistema Tributário Nacional como um todo.

Assim, como princípio informador, a Constituição estabelece que, **sempre que possível, o IBS terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal**. Havendo essa discriminação de maneira clara, saberá o adquirente do bem ou serviço quanto, de fato, é o preço do que está a adquirir e quanto corresponde à tributação incidente.

Art. 156-A. (...)

XIII – sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

19.2.4 Hipóteses de incidência do IBS e da CBS

IBS e CBS incidirão sobre **operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços**.

Portanto, observa-se que houve uma espécie de “fusão” da incidência do ICMS e do ISS, ampliando a incidência para abranger também operações que, a rigor, não se enquadrariam nas definições tradicionais de “mercadorias” e “prestação de serviços”.

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.

(...)

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.

O IBS também incidirá 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.

Conforme se observa, a incidência do IBS é ampla, abrangendo **quaisquer operações envolvendo bens e serviços**, ampliando, repise-se, a incidência para abranger também operações que, a rigor, não se enquadrariam nas definições tradicionais de “mercadorias”, “prestação de serviços” e “industrialização de bens”.

Em atendimento ao mandamento constitucional, a LC nº 214/2025 define o que se entende como operação com bens e serviços para fins de incidência de IBS e CBS.

As **operações com bens são todas aquelas que envolvem bens móveis ou imóveis, materiais e imateriais, incluindo direitos**. Isso significa que o fornecimento de ativos

intangíveis, como marcas, patentes, licenciamento de software e cessão de direitos autorais, também será tributado.

Outro ponto relevante desse dispositivo é a **equiparação entre energia e bens materiais**, de modo que a tributação do IBS e da CBS abrange eletricidade, gás e até mesmo créditos de carbono.

Em relação aos serviços, a EC dispõe que a lei complementar poderá estabelecer o conceito de **operações com serviços**, seu conteúdo e alcance. Para a definição desse conceito de **operações com serviços**, admite-se que seja assim classificada **qualquer operação que não se configure uma operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos**.

A LC 214/25, por sua vez, definiu como **operações com serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens**.

Há, portanto, a previsão de uma **classificação residual em relação às operações com serviços**: não sendo classificada como bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, a operação pode ser classificada como serviço.

Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

I – operações com:

a) bens todas e quaisquer que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos;

b) serviços todas as demais que não sejam enquadradas como operações com bens nos termos da alínea “a” deste inciso;

(...)

§ 1º Para fins desta Lei Complementar, equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico.

Para garantir um modelo tributário amplo e coerente, a LC 214/2025, nos artigos 4º a 7º, estabelece de forma detalhada as hipóteses em que os novos tributos serão exigidos, as operações que estarão isentas e as regras para situações complexas, como fornecimentos combinados de bens e serviços.

O artigo 4º determina que o IBS e a CBS incidem sobre **operações onerosas com bens e serviços**. Ou seja, sempre que houver uma **contraprestação**, os tributos serão devidos.

O conceito de “operação onerosa” é abrangente e inclui não apenas compra e venda, mas também **trocas, permutas, dação em pagamento, arrendamentos, licenciamento de direitos, concessões, cessões e até doações com alguma vantagem ao doador**.

De maneira ampla, havendo qualquer **contraprestação ao fornecedor**, a operação será caracterizada como onerosa. A lei busca impedir que certos negócios sejam estruturados de forma a escapar da tributação simplesmente mudando a forma jurídica da transação.

Para reforçar esse ponto, o dispositivo estabelece que são **irrelevantes para fins de incidência** dos tributos:

- I) O título jurídico que justifica a posse do bem pelo fornecedor;
- II) A espécie, o tipo, a forma jurídica, a validade ou os efeitos do ato ou negócio jurídico realizado;
- III) O fato de a operação ser lucrativa ou não para o fornecedor;

IV) O cumprimento de exigências legais ou regulamentares associadas à operação.

Isso significa que **a essência econômica da transação prevalece sobre a forma**. Isso porque há diversas formas diferentes pelas quais uma empresa pode transferir bens ou serviços sem que, à primeira vista, pareçam operações comerciais. Por exemplo, se uma empresa realiza uma cessão gratuita de um direito sobre um bem, mas essa cessão gera um benefício indireto para o fornecedor, pode haver incidência do IBS e da CBS.

Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre **operações onerosas com bens ou com serviços**.

§ 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se **operação onerosa com bens ou com serviços** qualquer **fornecimento com contraprestação**, incluindo o decorrente de:

I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;

II – locação;

III – licenciamento, concessão, cessão;

IV – mútuo oneroso;

V – doação com contraprestação em benefício do doador;

VI – instituição onerosa de direitos reais;

VII – arrendamento, inclusive mercantil; e

VIII – prestação de serviços.

§ 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo:

I – o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor;

II – a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos;

III – a obtenção de lucro com a operação; e

IV – o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas.

§ 4º O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4º do art. 57 desta Lei Complementar.

§ 5º A incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o *caput* deste artigo não altera a base de cálculo do:

I – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata o inciso I do *caput* do art. 155 da Constituição Federal;

II – Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI), de que trata o inciso II do *caput* do art. 156 da Constituição Federal.

O artigo 5º complementa essa regra ao incluir operações que, embora possam não parecer onerosas à primeira vista, são tributáveis por envolverem transferência de bens ou serviços a valores inferiores ao de mercado. Entre elas, destacam-se:

I) **Bonificações e brindes**: quando representam uma vantagem econômica para o adquirente;

II) **Distribuição de dividendos *in natura* ou devolução de capital em bens:** quando esses bens tenham gerado créditos ao contribuinte.

O objetivo dessa previsão é impedir que empresas realizem planejamento tributário agressivo, utilizando transferências a preços artificiais para reduzir a carga tributária.

O § 1º do artigo 5º apresenta uma distinção importante sobre a tributação de brindes e bonificações. O dispositivo esclarece que as bonificações concedidas não serão tributadas se constarem expressamente no documento fiscal e não dependerem de evento futuro. Ou seja, se uma empresa oferece um desconto promocional diretamente na nota fiscal ou concede um item adicional sem condições posteriores, essa operação não será alcançada pelo IBS e pela CBS.

No entanto, se a bonificação envolver bens sujeitos a alíquota específica por unidade de medida, como ocorre com combustíveis e cigarros, o fornecimento será tributado mesmo que o desconto esteja na nota.

Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

I – fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar;

II – fornecimento de brindes e bonificações;

III – transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; e

IV – demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

§ 1º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo:

I – não se aplica às bonificações que constem do respectivo documento fiscal e que não dependam de evento posterior; e

II – aplica-se ao bem dado em bonificação sujeito a alíquota específica por unidade de medida, inclusive na hipótese do inciso I deste parágrafo.

19.2.4.1 **Definição legal dos conceitos de fornecedor, fornecimento, adquirente e destinatário**

Fornecedor é a pessoa física ou jurídica que, residente ou domiciliado no País ou no exterior, realiza o **fornecimento** de bens ou serviços.

A lei também estende o conceito de fornecedor para incluir entidades sem personalidade jurídica, como sociedades em conta de participação, consórcios, fundos de investimento e condomínios, evitando lacunas na tributação.

O **fornecimento**, por sua vez, é definido como:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação ou disponibilização de serviço.

Adquirente é aquele que assume a **contraprestação** pelo fornecimento do bem ou serviço, usualmente o pagamento. Nos casos de aquisições por conta e ordem de terceiros,