

A BASE DE CÁLCULO E AS ALÍQUOTAS DO IBS E DA CBS

Luciana Rita Laurenza Saldanha Gasparini¹

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Dos princípios inseridos pela Emenda Constitucional 132/2023 e sua relevância para a definição da base de cálculo e alíquotas do IBS e da CBS; 3. Base de cálculo do IBS e da CBS; 3.1. Do arbitramento do valor da operação; 4. Das alíquotas do IBS e da CBS; 4.1. Das alíquotas no período de transição; 5. Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: Após décadas de debates e a certeza quanto à necessidade de se efetuar uma reforma do sistema tributário brasileiro, foi finalmente editada, com muita polêmica, a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que introduziu profundas mudanças na tributação sobre o consumo. Conquanto as críticas à complexidade do sistema de tributação vigente fossem firmes, sendo inegáveis os altos custos, a litigiosidade excessiva e a insegurança jurídica decorrentes dessa complexidade, o modelo tributário aprovado pelo Congresso Nacional foi recebido com intensa polêmica na doutrina. O presente artigo não pretende ampliar a controvérsia, mas sim partir da legislação editada para analisar os elementos quantitativos da regra matriz de incidência tributária relativos ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – base de cálculo e alíquotas –, evidenciando as diferenças em relação ao regime de tributação sobre o consumo anterior, bem como examinando-os à luz dos objetivos perseguidos pela Reforma Tributária.

¹ Procuradora do Estado de São Paulo. Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-SP). Atualmente em exercício na Procuradoria de Assuntos Tributários da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Emenda Constitucional nº 132/2023. Lei Complementar nº 214/2025. IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços. Base de Cálculo. Alíquotas.

1. INTRODUÇÃO

Não obstante as muitas alterações no sistema tributário nacional, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, persiste, há décadas, o debate sobre a necessidade de uma reforma com caráter mais amplo e profundo, que seja capaz de simplificar o sistema de tributação vigente. As críticas estendem-se desde a complexidade, burocracia excessiva e distorções que elevam custos e reduzem a competitividade das empresas², até a ausência de neutralidade, elevado volume e baixa transparência na concessão de renúncias tributárias, que geram distorções nas decisões econômicas³. Os próprios entes federativos são prejudicados pela guerra fiscal e pelos elevados custos para a fiscalização, além dos consumidores, que têm dificuldade para compreender a efetiva carga tributária, e precisar arcar com uma onerosidade muitas vezes excessiva, especialmente para as classes econômicas com menor poder aquisitivo.

A despeito da posição largamente majoritária na defesa da necessidade de uma Reforma Tributária, a escolha das soluções a serem implementadas sempre ensejou intensos debates e muita divergência. Dessa forma, diante da polêmica que a discussão do tema gerava há muito, o Congresso Nacional optou pela cisão da Reforma Tributária, introduzindo, primeiramente, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, as modificações dos tributos que incidem sobre o consumo.

Em matéria divulgada em 16 de dezembro de 2023 pela Secretaria de Comunicação Social do Governo Federal, destacou-se que a Reforma Tributária foi aprovada após quarenta anos em discussão no Brasil,

2 O SISTEMA tributário brasileiro é complexo, burocrático e repleto de distorções. **Portal da Indústria**, Brasília, DF, [2020]. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/reforma-tributaria/entenda/problemas-do-sistema-tributario>. Acesso em: 5 nov. 2025.

3 NEUTRALIDADE e complexidade do sistema tributário federal. **Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/2022/neutralidade-e-complexidade-do-sistema-tributario-federal.html>. Acesso em: 5 nov. 2025.

promovendo a substituição de “cinco tributos extremamente disfuncionais – Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)⁴ – por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA)⁵ Dual de padrão internacional, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), subnacional (de estados e municípios)”⁶.

Antes de promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023, e ainda durante a tramitação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45 e da PEC 110 no Congresso Nacional, Melina Rocha⁷ antecipou a maior probabilidade da aprovação de um modelo de IVA dual, ponderando acerca das dificuldades de aprovação de um IVA único no Brasil, especialmente em decorrência do conflito de interesses entre os entes federativos. Na ocasião, observou que o modelo de IVA ideal deveria ser adaptado ao contexto federativo brasileiro, da mesma forma que ocorreu em outros países – como Canadá e Índia – que adotaram sistemas de IVA dual. Seguindo modelos internacionais, a autora alertou quanto à importância de que tanto o IVA federal como o IVA dos Estados e Municípios incidissem sobre operações com bens e serviços. Além disso, recomendou que a harmonização também se desse no que se refere ao modelo de incidência, apuração e creditamento, para que as principais regras fossem praticamente as mesmas, de modo a reduzir a complexidade para o contribuinte.

4 Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

5 Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

6 SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL. Reforma Tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados. **Secom**, Brasília, DF, 16 dez. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputados>. Acesso em: 5 nov. 2025.

7 ROCHA, Melina. Reforma Tributária ampla: o caminho do IVA Dual. **Jota**, São Paulo, 13 ago. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/colunas-acervo/politicas-tributarias/reforma-tributaria-ampla-o-caminho-do-iva-dual>. Acesso em: 4 nov. 2025.

Na linha defendida por Rocha, o inciso I do artigo 149-B da Constituição Federal⁸, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023⁹, previu que IBS (art. 156-A, CF/1988¹⁰) e CBS (art. 195, V, CF¹¹) deveriam observar as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, reservando-se à competência de cada ente federativo a definição das respectivas alíquotas (art. 156-A, § 1º, V¹² e art. 195, § 16¹³, CF/1988).

Esta análise percorrerá os dispositivos constitucionais que, como os anteriormente citados, possuem papel central na conformação do novo sistema de tributação sobre o consumo, especialmente no que se relaciona à definição das regras referentes à base de cálculo e às alíquotas do IBS e da CBS, os quais serão examinados em conjunto com a regulamentação veiculada pela Lei Complementar (LC) nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (também chamada de Lei Geral do IBS, CBS e do Imposto Seletivo), destacando-se os aspectos principais para compreensão dos elementos quantitativos da regra matriz de incidência desses impostos,

8 “Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023) [...]”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

9 BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

10 “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023) [...]”. Ibid.

11 “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. (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023) [...]”. Ibid.

12 “Art. 156-A. [...]”

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023) [...] V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)”. Ibid.

13 “Art. 195. [...]”

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

efetuando-se, ainda, a avaliação desses elementos à luz de princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, como a simplicidade, a transparência, a neutralidade e a justiça tributária.

2. DOS PRINCÍPIOS INSERIDOS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 E SUA RELEVÂNCIA PARA A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DO IBS E DA CBS

Dentre as diversas mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, destaca-se a inclusão do § 3º ao art. 145 da Constituição Federal, prevendo que o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Em relação ao IBS e à CBS, a mesma emenda estabeleceu a aplicação do princípio da neutralidade (arts. 156-A, § 1º e 195, § 16, CF).

No que tange à matéria em exame – base de cálculo e alíquotas do IBS e da CBS –, entendemos haver especial relevância quanto aos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da neutralidade.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza¹⁴, “etimologicamente, o termo ‘princípio’ (do latim *principium*, *principii*) encerra a ideia de começo, origem, base”. Mais especificamente quanto à noção de princípio jurídico, o autor entende tratar-se de

um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.¹⁵

O princípio da transparência não é uma novidade na Carta da República, possuindo conexão, no que se refere à atuação da Administração Pública em geral, com diversos dispositivos, como, por exemplo, o art. 5º, inciso XXXIII, que assegura o direito à informação. Além disso, o art. 37 prevê, entre os princípios que norteiam a atividade pública, a publicidade.

14 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 44.

15 Ibid., p. 46-47.

Embora publicidade e transparência não sejam sinônimos, há estreita ligação entre eles, o primeiro se relacionando, mais diretamente, à divulgação dos atos administrativos e viabilização do acesso à informação, enquanto a transparência envolve não apenas a divulgação, mas também a clareza e a preocupação com a facilidade na sua compreensão.

Para Fabrício Motta¹⁶, publicidade e transparência parecem ser complementares, podendo-se entender a publicidade como a característica do que é público, enquanto a transparência “é o atributo do que é transparente, límpido, cristalino, visível”. Com amparo na doutrina, o autor registra o reconhecimento de um princípio implícito da transparência fiscal, que pode ser extraído, dentre outros, dos §§ 1º e 6º do art. 165 da Constituição Federal, e que tem objetivo de permitir o controle das leis orçamentárias. A transparência se traduz não apenas na divulgação, mas também na “clareza de linguagem, de forma a possibilitar, para o cidadão e também para os entes públicos, o correto entendimento das leis orçamentárias”.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 reforçou o dever de transparência, relacionando-o, desta feita, expressamente, como princípio aplicável ao Sistema Tributário Nacional. Tal princípio, juntamente com o também incluído princípio da simplicidade, revelam a intenção de que a Reforma Tributária auxilie no enfrentamento da complexidade do sistema tributário, que é responsável pelo alto custo de conformidade para os contribuintes, dificuldades para a fiscalização e elevada litigiosidade.

Conforme destacam Camila Abrunhosa Tapias e Ilse Salazar Andriotti¹⁷,

Segundo estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde a promulgação da Constituição em 1988, foram aprovadas aproximadamente 7 milhões de normas tributárias. Em média, são editadas 813 normas por dia útil. Além disso, em 2019, o Banco

16 MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. *A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 7, n. 30, p. 91-108, 2007.

17 TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Novos princípios constitucionais tributários à luz da Emenda Constitucional 132/23. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Reforma Tributária brasileira: valores e contravalores*. São Paulo: Editora Noeses, 2024, p. 207-224.

Mundial estimou que as empresas no Brasil gastam cerca de 1500 (hum mil e quinhentas) horas por ano apenas para cumprir com as obrigações acessórias, posicionando o país como um dos mais burocráticos do mundo.

Para Eduardo Muniz Machado Cavalcanti¹⁸, o princípio da simplicidade tributária refere-se a duas perspectivas que o autor qualificou como regulamentares:

[...] primeiro quanto à noção de construir um sistema de mais fácil compreensão, inclusive a partir de uma estrutura de linguagem mais clara e, portanto, acessível, com uma estrutura lógica sequencial, não somente para os contribuintes como para a própria gestão da administração fiscal. E, num segundo aspecto, a redução da quantidade e diversidade de leis, regulamentos e obrigações fiscais complexas (simplicidade de liquidação e arrecadação, inclusive por sistemas com modelos de apuração pré-preenchida), com o objetivo de facilitar o pagamento de tributos e contribuir para a redução de erros e da sonegação. [...]

O mesmo autor também fala em uma dimensão da simplicidade fiscal, que se insere na perspectiva administrativa:

[...] relativamente aos custos do sistema fiscal, seja pela maneira e extensão de uso dos recursos necessários para a manutenção da máquina pública, incluídos, portanto, nos custos do setor público (remunerações dos funcionários do Fisco, materiais usados, aparelhamentos, instalações) e, também, aqueles necessários para o setor privado, no que diz respeito ao cumprimento das obrigações tributárias (salários de empregados, contadores, despesas com insumos, *softwares*). [...]¹⁹

Cavalcanti registra que, no Brasil, a simplicidade fiscal, “como orientação normativa, é novidade, mas a diretiva da simplicidade compõe as instruções dos sistemas fiscais mais modernos do mundo ocidental capitalista”²⁰.

18 CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o consumo**: CBS, IBS e imposto seletivo. São Paulo: Forense Jurídico, 2025, p. 17.

19 Ibid., p. 17-18.

20 Ibid., p. 18.

A fim de ilustrar a materialização dos princípios da simplicidade e da transparência, Camila Abrunhosa Tapias e Ilse Salazar Andriotti reportam-se ao conteúdo dos incisos IV, VI e IX, do § 1º, e inciso IX, do § 5º, do art. 156-A, incluídos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que estabelecem, respectivamente, que o IBS terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, salvo quanto à fixação das alíquotas (art. 156-A, § 1º, IV, CF); que a alíquota do IBS estabelecida pelo ente federativo será a mesma para todas as operações com bens materiais e imateriais (art. 156-A, § 1º, VI, CF); que o IBS não integrará sua própria base de cálculo (art. 156-A, § 1º, IX, CF); e que lei complementar disporá sobre os critérios para as obrigações tributárias acessórias do IBS, visando à sua simplificação.

Entendem, Tapias e Andriotti²¹, que a unificação da legislação relativa ao IBS e à CBS no território nacional, em substituição à anteriormente editada por 27 estados e mais de 5.500 municípios, facilitará a compreensão pelos contribuintes e o cumprimento das obrigações fiscais e reduzirá os custos de conformidade. Além disso, a previsão de alíquota única, salvo exceções expressamente previstas, simplificará o cálculo dos tributos. Ponderam, ainda, que a obrigatoriedade de informar o valor do tributo aumenta a transparência e a confiança no sistema, além de facilitar a fiscalização. Destacam, por fim, a importância conferida à simplificação das obrigações acessórias.

Nota-se, portanto, que um dos vieses de expressão dos princípios da transparência e da simplicidade manifesta-se, exatamente, por meio das diretivas da legislação aplicável à base de cálculo e às alíquotas do IBS e da CBS, as quais serão examinadas mais adiante.

O princípio da justiça tributária, por sua vez, também previsto pela Emenda Constitucional nº 132/2023, fixou uma diretriz ao legislador, que deverá envidar esforços para que a distribuição da carga tributária se realize de forma equitativa, procurando observar a capacidade contributiva dos contribuintes. Busca-se, assim, reduzir a carga que onera os indivíduos com menor renda.

21 TAPIAS; ANDRIOTTI, op. cit.

Conquanto seja certo que o sistema de tributação sobre a renda e sobre a propriedade possam apresentar uma resposta mais efetiva no alcance da justiça tributária, algumas iniciativas já foram incluídas na aprovada reforma da tributação sobre o consumo visando esse fim. Nessa linha, podemos mencionar, por exemplo, a devolução personalizada dos tributos sobre o consumo (*cashback*).

No que se relaciona às alíquotas do IBS e da CBS, uma medida com objetivo relacionado à justiça tributária encontra-se nas reduções de até 100% previstas para itens considerados essenciais, como a Cesta Básica Nacional de Alimentos, serviços de educação, saúde, medicamentos, entre outros.

Ainda quanto aos princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, destacando-se aqui aqueles que possuem uma conexão mais estreita com a definição das regras aplicáveis à base de cálculo e às alíquotas do IBS e da CBS, o § 1º do artigo 156-A estabeleceu que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade. Tal princípio objetiva evitar que as decisões econômicas e negociais dos contribuintes sejam influenciadas pela política tributária.

O art. 2º da Lei Complementar nº 214/2025 reproduziu a vinculação do IBS e da CBS com o princípio da neutralidade, “segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica [...]”²².

Como bem observa Eduardo Muniz Machado Cavalcanti²³ a respeito da neutralidade,

A tributação não deve ser fator precípua na forma de organização e definição de operações e atividades das empresas, pois essas circunstâncias podem levá-las à adoção de estruturas menos eficientes e produtivas simplesmente para tirar proveito de regras tributárias mais benéficas.

22 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária.. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

23 CAVALCANTI, op. cit., p. 63.

A guerra fiscal entre os Estados, relativa ao ICMS, e entre os Municípios, relativa ao ISS, bem ilustra um dos graves problemas que se buscam solucionar com a adoção da neutralidade, vez que vários contribuintes norteavam suas decisões quanto ao local de instalação de seus estabelecimentos a partir de benefícios fiscais negociados com os entes públicos, muitas vezes com prejuízo de outros critérios relacionados à eficiência no processo produtivo, ou na existência de infraestrutura energética ou de transporte, e outros.

Cavalcanti²⁴ ressalta a importância dos mecanismos para assegurar o crédito dos impostos sobre o consumo como forma de alcançar a efetiva neutralidade e permitir que os operadores econômicos se desonerem desse custo da atividade, atribuindo-o ao consumidor final.

Tendo como ponto de partida os princípios a serem observados pelo sistema tributário, com destaque para aqueles mais estreitamente ligados ao objeto de análise neste artigo, passa-se ao exame da disciplina aplicável à base de cálculo e alíquotas do IBS e da CBS.

3. BASE DE CÁLCULO DO IBS E DA CBS

O art. 149-B, inciso I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, determinou que IBS e CBS observarão as mesmas regras em relação às bases de cálculo.

Ao fixar que o IBS incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, o art. 156-A, § 1º, I, da Constituição Federal, igualmente delimitou os contornos a serem observados para a definição da base de cálculo deste imposto, pois, como recorda Hugo de Brito Machado Segundo²⁵, “a base de cálculo há de ser, sempre, o fato gerador do tributo transformado em moeda, ou economicamente dimensionado”. Observa, nesse sentido, que:

É a base de cálculo que confirma o verdadeiro fato escolhido como “gerador” para o tributo, denunciando, por igual, eventuais distorções ou extrapolações deste, por parte do legislador. Nessa ordem de ideias,

²⁴ Ibid., p. 64.

²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025, p. 24.

sendo o fato gerador do IBS, e da CBS, a prática de operações com bens ou serviços, a base de cálculo há de ser o valor de tais operações. Admite-se que se recorram a outros critérios, quando o valor da operação não for conhecido, como ocorre nas hipóteses de arbitramento; mas, mesmo nesses casos, o que se procura é chegar o mais próximo possível do verdadeiro, conquanto desconhecido, valor dessa operação.²⁶

De forma coerente ao disposto no texto constitucional, o art. 12²⁷ da Lei Complementar nº 214/2025 previu que a base de cálculo do IBS

26 Ibid., p. 24.

27 “Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar.

§ 1º O valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, inclusive os valores correspondentes a:

I – acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação;

II – juros, multas, acréscimos e encargos;

III – descontos concedidos sob condição;

IV – valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta e ordem;

V – tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, exceto aqueles previstos no § 2º deste artigo; e

VI – demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

§ 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:

I – o montante do IBS e da CBS incidentes sobre a operação;

II – o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

III – os descontos incondicionais;

IV – os reembolsos ou ressarcimentos recebidos por valores pagos relativos a operações por conta e ordem ou em nome de terceiros, desde que a documentação fiscal relativa a essas operações seja emitida em nome do terceiro; e

V – o montante incidente na operação dos tributos a que se referem o inciso II do *caput* do art. 155, o inciso III do *caput* do art. 156 e a alínea “b” do inciso I e o inciso IV do *caput* do art. 195 da Constituição Federal, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) a que se refere o art. 239 da Constituição Federal, de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032;

VI – a contribuição de que trata o art. 149-A da Constituição Federal.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso III do § 2º deste artigo, considera-se desconto incondicional a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior, inclusive se realizado por meio de programa de fidelidade concedido de forma não onerosa pelo próprio fornecedor.

§ 4º A base de cálculo corresponderá ao valor de mercado dos bens ou serviços, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas, nas seguintes hipóteses:

e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário, prevista na mesma lei complementar. O § 1º do citado dispositivo legal esclarece que o valor da operação compreende o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título, inclusive os valores correspondentes a: (i) acréscimos decorrentes de ajustes no valor da operação; (ii) juros, multas, acréscimos e encargos; (iii) descontos concedidos sob condição; (iv) valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta e ordem; (v) tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor (exceto aqueles excluídos pelo § 2º do mesmo artigo); e (vi) demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

O § 3º do art. 12 da Lei Complementar nº 214/2025 define “desconto incondicional” como “a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior, inclusive se realizado por meio de programa de fidelidade concedido de forma não onerosa pelo próprio fornecedor”²⁸.

Conquanto a ideia de desconto incondicional já tenha sido bastante abordada na doutrina e na jurisprudência, vale lembrar, sobre o tema, a lição de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que:

I – falta do valor da operação;

II – operação sem valor determinado;

III – valor da operação não representado em dinheiro; e

IV – operação entre partes relacionadas, nos termos do inciso IV do *caput* do art. 5º, observado o disposto nos seus § 2º a 7º.

§ 5º Caso o valor da operação esteja expresso em moeda estrangeira, será feita sua conversão em moeda nacional por taxa de câmbio apurada pelo Banco Central do Brasil, de acordo com o disposto no regulamento.

§ 6º Caso o contribuinte contrate instrumentos financeiros derivativos fora de condições de mercado e que ocultem, parcial ou integralmente, o valor da operação, o ganho no derivativo comporá a base de cálculo do IBS e da CBS.

§ 7º A base de cálculo relativa à devolução ou ao cancelamento será a mesma utilizada na operação original.

§ 8º No transporte internacional de passageiros, caso os trechos de ida e volta sejam vendidos em conjunto, a base de cálculo será a metade do valor cobrado”. BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit. Grifos nossos.

28 Ibid.

[...] a distinção essencial entre descontos condicionais e incondicionais está no *momento* em que são efetivados: descontos concedidos sob condição são aqueles que ficam a depender da ocorrência de um fato futuro e incerto, a se realizar **depois da ocorrência do fato gerador do tributo**.²⁹

Para maior clareza, exemplifica o autor observando que será condicional um desconto a ser concedido a um contribuinte que adquiriu uma mercadoria por R\$ 100,00, para pagamento em 60 dias, mas que poderá (ou não) fazer o pagamento em 30 dias, hipótese em que receberá o desconto de 10%. No entanto, um desconto de 10%, concedido no momento da venda, porque a mercadoria tinha um pequeno defeito, será um desconto incondicional, e, portanto, não será incluído na base de cálculo do IBS e da CBS.

Alinhado às previsões contidas no inciso IX, do § 1º, do art. 156-A³⁰ e no § 17 do art. 195³¹, ambos da Constituição Federal, o § 2º do art. 12 da Lei Complementar nº 214/2025, ao tratar das exclusões da base de cálculo do IBS e da CBS, estabeleceu que tais tributos não integrarão sua própria base de cálculo, diferentemente do que ocorria em relação ao ICMS. A exclusão do IBS e da CBS de suas bases de cálculo é uma das disposições da Reforma Tributária que guardam sintonia com o princípio da transparência, porque permitirão ao contribuinte de fato a visualização, com maior clareza, do valor final pago a título desses tributos. Afasta-se, ademais, a tão criticada incidência de tributo sobre tributo,

29 MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 25, grifos nossos.

30 “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]

IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)”. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Op. cit.

31 “Art. 195 [...]

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do *caput* não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, 156-A e 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”. Ibid.

com seus reflexos econômicos, que era causada pelo chamado “cálculo por dentro” do ICMS.

O § 2º do art. 12 da Lei Complementar nº 214/2025 também excluiu da base de cálculo do IBS e da CBS o montante do IPI, ICMS e ISS, além do PIS e da Cofins (enquanto permanecer a cobrança desses tributos, evidentemente).

Por fim, não devem, igualmente, ser incluídos na base de cálculo do IBS e da CBS os reembolsos ou ressarcimentos recebidos por valores pagos relativos a operações por conta e ordem ou em nome de terceiros, desde que a documentação fiscal relativa a essas operações seja emitida em nome do terceiro; os descontos incondicionais e a contribuição de que trata o art. 149-A da Constituição Federal.

Na hipótese de falta do valor da operação, operação sem valor determinado, valor da operação não representado em dinheiro e operação entre partes relacionadas, o § 4º do art. 12 estabelece que a base de cálculo corresponderá ao valor de mercado dos bens ou serviços, “entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas”³². Em síntese, o que se pretende é que, à falta do valor da operação, ou se o negócio se der entre partes relacionadas, o que muitas vezes significa a aplicação de condições diversas daquelas vigentes no mercado, a base de cálculo deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços.

O § 2º do art. 5º da Lei Complementar nº 214/2025 esclarece que se considera que as partes são relacionadas³³, para os efeitos da referida Lei Complementar:

[...] quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis³⁴.

32 BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit

33 Sobre a noção de partes relacionadas, confira-se, ainda, o disposto nos §§ 3º a 7º, do art. 5º, da Lei Complementar nº 214/2025.

34 Ibid.

Sem prejuízo do conceito estampado no dispositivo citado, são exemplos de partes relacionadas, de acordo com a Lei Complementar nº 214/2025 (art. 5º, § 3º), o controlador e as suas controladas; as coligadas; as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas; e outras hipóteses expressamente listadas.

Nas operações com valor expresso em moeda estrangeira, deverá ser feita sua conversão em moeda nacional por taxa de câmbio apurada pelo Banco Central do Brasil (art. 12, § 5º, LC 214/2025).

Com relação ao transporte internacional de passageiros, a Lei Complementar nº 214/2025 (art. 12, § 8º) prevê que, caso os trechos de ida e volta sejam vendidos em conjunto, a base de cálculo será a metade do valor cobrado pela operação.

Por fim, na hipótese de devolução ou cancelamento, a base de cálculo será a mesma utilizada na operação original (art. 12, § 7º, LC 214/2025).

3.1. Do arbitramento do valor da operação

O art. 13³⁵ da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que o valor da operação será arbitrado pela administração tributária, quando

35 “Art. 13. O valor da operação será arbitrado pela administração tributária quando:

I – não forem exibidos à fiscalização, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro, os elementos necessários à comprovação do valor da operação nos casos em que:

a) for realizada a operação sem emissão de documento fiscal ou estiver acobertada por documentação inidônea; ou

b) for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao valor de mercado da operação;

II – em qualquer outra hipótese em que forem omissos, conflitantes ou não merecerem fé as declarações, informações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

Parágrafo único. Para fins do arbitramento de que trata este artigo, a base de cálculo do IBS e da CBS será:

I – o valor de mercado dos bens ou serviços fornecidos, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas; ou

II – quando não estiver disponível o valor de que trata o inciso I deste parágrafo, aquela calculada:

a) com base no custo do bem ou serviço, acrescido das despesas indispensáveis à manutenção das atividades do sujeito passivo ou do lucro bruto apurado com base na escrita contábil ou fiscal; ou

b) pelo valor fixado por órgão competente, pelo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou pelo preço divulgado ou fornecido por entidades representativas dos respectivos setores, conforme o caso”. Ibid.

não forem exibidos os elementos necessários à comprovação desse valor, nos casos em que (i) realizada a operação sem emissão de documento fiscal ou estiver acobertada por documentação fiscal inidônea; ou (ii) declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao valor de mercado da operação (art. 13, I, a” e “b”). O arbitramento também é previsto em qualquer outra hipótese em que forem omissos, conflitantes ou não merecerem fé as declarações, informações ou documentos apresentados pelo contribuinte (art. 13, II, LC 214/2025).

O arbitramento do valor da operação não é novidade, estando fixado no art. 148³⁶ do Código Tributário Nacional. No entanto, o art. 13 da LC 2014/2025 oferece, em seu parágrafo único, critérios para se efetuar o arbitramento, elencando, nesse sentido, sempre com o objetivo de aproximar-se do efetivo valor da operação: (i) o valor de mercado dos bens ou serviços fornecidos, praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas; ou, à sua falta, (ii) considerando o custo do bem ou serviço, acrescido de despesas indispensáveis à manutenção das atividades do sujeito passivo; ou (iii) pelo valor fixado por órgão competente, preço de venda sugerido pelo fabricante ou preço divulgado por entidades representativas de setores.

Como bem observou Hugo de Brito Machado Segundo³⁷, a previsão legal de critérios para arbitramento do valor da operação é uma providência bem-vinda, na medida em que reduz a subjetividade, buscando uma aproximação com o efetivo valor da operação.

4. DAS ALÍQUOTAS DO IBS E DA CBS

Em sintonia com o princípio da simplicidade, a Reforma Tributária previu que o IBS e a CBS terão legislação única e uniforme em todo o território nacional, consubstanciada na Lei Complementar nº 214/2025

36 “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

37 MACHADO SEGUNDO, op. cit, p. 27.

(Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo), já referida diversas vezes. No entanto, o exercício da competência tributária para definição das alíquotas foi reservado aos respectivos entes federativos (arts 156-A, § 1º³⁸, IV e V, e 195, § 16, CF).

Desse modo, as alíquotas da CBS serão fixadas por lei específica a ser editada pela União³⁹, cabendo a cada um dos Estados e dos Municípios estabelecer, sempre mediante lei específica, suas alíquotas do IBS (art 14⁴⁰, I a III, LC 214/2025). O Distrito Federal exercerá as

38 “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

§ 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

[...]

IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

[...]

XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo; (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)

[...]”. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Op. cit.

39 “Art. 195 [...]

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. (Incluído pela Emenda Constitucional 132, de 2023)”. Ibid.

40 “Art. 14. As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo, nos seguintes termos:

I – a União fixará a alíquota da CBS;

II – cada Estado fixará sua alíquota do IBS;

III – cada Município fixará sua alíquota do IBS; e

IV – o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 1º Para fins do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, o Estado de Pernambuco exercerá a competência municipal relativamente às operações realizadas no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, conforme o art. 15 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

[...]”. BRASIL. *Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. Op. cit.

competências estadual e municipal na definição de suas alíquotas (art. 14, IV, LC 214/2025); cabendo, ao Estado de Pernambuco, exercer a competência municipal em relação às operações realizadas em Fernando de Noronha (art. 14, § 1º, LC 214/2025).

São denominadas alíquotas padrão as alíquotas estabelecidas pelos respectivos entes federativos, no exercício da competência mencionada no art. 14 da Lei Complementar nº 214/2025 (art 14, § 4^{o41}).

Diferentemente do que ocorria em relação ao ICMS e ao ISS, a Constituição Federal previu que a alíquota fixada pelo ente federativo seria a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as exceções previstas na própria Carta da República (art. 156-A, § 1º, VI, CF, e art. 16⁴², LC 214/2025). Conforme bem observam Ana Carolina Carpinetti e Eurico Marcos Diniz de Santi⁴³, a uniformidade das alíquotas-padrão representa

[...] norma que reforça o princípio da neutralidade tributária, uma das premissas fundamentais do novo modelo de tributação sobre o consumo.

Ao impedir a fixação de alíquotas diferenciadas por setor, atividade ou tipo de bem ou serviço, a norma visa evitar distorções alocativas e concorrenciais, assegurando que as decisões econômicas dos agentes não sejam influenciadas por diferenciações tributárias arbitrárias. Essa sistemática é típica dos modelos de IVA e é coerente com a diretriz de uniformidade fiscal entre os entes federativos.

41 “Art. 14 [...]”

§ 4º As referências nesta Lei Complementar às **alíquotas-padrão** devem ser entendidas como remissões às alíquotas fixadas por cada ente federativo nos termos deste artigo”. Ibid.

42 “Art. 16. A alíquota fixada por cada ente federativo na forma do art. 14 desta Lei Complementar será a mesma para todas as operações com bens ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar. [...]”. Ibid.

43 CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil: EC 132/2023 e LC 214/2025**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025, p. 305-321.

Embora algumas críticas tenham sido formuladas quanto a possíveis dificuldades que decorrerão do grande número de alíquotas que serão estabelecidas para o IBS, considerada a quantidade de Estados e Municípios, além de outras tantas opiniões desfavoráveis ao extenso volume de dispositivos contidos na Lei Complementar nº 214/2025, que consolida as regras aplicáveis ao IBS e à CBS, questionando-se a efetiva simplicidade do novo sistema, há que se recordar, como contraponto, que o sistema que será substituído era extremamente complexo, com regulamentação específica editada pelos entes federativos para cada um dos tributos então vigentes, especialmente no caso do ICMS e do ISS. Conquanto qualquer avaliação sobre o funcionamento do novo sistema seja prematura, não nos parece que a quantidade de normas editadas seja, de fato, uma objeção relevante, especialmente se comparada não apenas ao volume de regulamentos anteriores, mas também à insegurança jurídica e litigiosidade em decorrência de dúvidas relacionadas à aplicação de um ou outro imposto.

Ademais, a previsão de alíquota única para cada ente federativo e a vedação à concessão de benefícios fiscais ou regimes especiais, exceto os autorizados pela Emenda Constitucional nº 132/2023, também operam como incentivos ao fim da guerra fiscal, que há décadas enseja litigiosidade e prejuízos.

Para efeito de determinação da alíquota do IBS incidente sobre cada operação, deverão ser somadas as alíquotas do Estado e do Município, sempre considerado o destino (art. 15⁴⁴, LC nº 214/2025), assim entendido como o local da ocorrência da operação (art. 11⁴⁵, LC nº 214/2025).

44 “Art. 15. A alíquota do IBS incidente sobre cada operação corresponderá:

I – à soma:

a) da alíquota do Estado de destino da operação; e

b) da alíquota do Município de destino da operação; ou

II – à alíquota do Distrito Federal, quando este for o destino da operação.

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, o destino da operação é o local da ocorrência da operação, definido nos termos do art. 11 desta Lei Complementar”. BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

45 “Art. 11. Considera-se local da operação com:

I – bem móvel material, o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário;

I I – bem imóvel, bem móvel imaterial, inclusive direito, relacionado a bem imóvel, serviço

Conquanto não seja possível quantificar com precisão os reflexos econômicos da introdução do princípio do destino, é certo que tal mudança trará importante vantagem de também contribuir para o fim da guerra fiscal. Diante da aplicação das alíquotas estabelecidas pelo ente federativo destinatário da operação, torna-se inócua a concessão de benefícios fiscais disfarçados pelos Estados e Municípios, visando à atração de empresas. Como bem observam Ricardo Alexandre e Tatiane Costa⁴⁶, essa prática, frequente em relação ao ICMS,

[...] agride a desejada neutralidade do tributo e gera uma série de distorções, como a opção de empresas por se estabelecerem em localidades fora de sua cadeia logística. Ademais, concedido o benefício por algum ente, resta aos demais conceder o mesmo benefício em igual ou superior patamar. Ao final, grandes grupos econômicos acabam por, em flagrante agressão ao princípio da capacidade contributiva, serem desonerados do pagamento de tributos que continuam sendo pagos pelas empresas menores.

prestado fisicamente sobre bem imóvel e serviço de administração e intermediação de bem imóvel, o local onde o imóvel estiver situado;

III – serviço prestado fisicamente sobre a pessoa física ou fruído presencialmente por pessoa física, o local da prestação do serviço;

IV – serviço de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos, espetáculos, exibições e congêneres, o local do evento a que se refere o serviço;

V – serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários, o local da prestação do serviço;

VI – serviço de transporte de passageiros, o local de início do transporte;

VII – serviço de transporte de carga, o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário constante no documento fiscal;

VIII – serviço de exploração de via, mediante cobrança de valor a qualquer título, incluindo tarifas, pedágios e quaisquer outras formas de cobrança, o território de cada Município e Estado, ou do Distrito Federal, proporcionalmente à correspondente extensão da via explorada;

IX – serviço de telefonia fixa e demais serviços de comunicação prestados por meio de cabos, fios, fibras e meios similares, o local de instalação do terminal; e

X – demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos, o local do domicílio principal do:

a) adquirente, nas operações onerosas;

b) destinatário, nas operações não onerosas.

[...]”. BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Op. cit.

46 ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária: a nova tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 104.

As chamadas alíquotas de referência serão fixadas por resolução do Senado Federal (art. 18, LC nº 214/2025). A Lei Complementar nº 214/2025 faculta aos entes federativos a vinculação de suas alíquotas padrão à alíquota de referência estabelecida pelo Senado Federal para a respectiva esfera federativa, hipótese em que poderão acrescer ou reduzir pontos percentuais (art. 14, § 2º, I, LC nº 214/2025).

Caso o Estado ou Município não estabeleçam suas próprias alíquotas padrão, por meio de lei específica, será aplicada a alíquota de referência do imposto (art. 156-A, § 1º, XII, CF, e art. 14, § 3º, LC nº 214/2025).

De acordo com o art. 19⁴⁷ da Lei Complementar nº 214/2025, qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, da alíquota de referência da CBS e do IBS, com objetivo de preservar a arrecadação das esferas federativas. As alterações na legislação federal que aumentem ou reduzam a arrecadação contemplarão, por exemplo, alterações na sistemática do *cashback*, alterações nos regimes diferenciados específicos ou favorecidos de tributação, e outras (art. 19, § 1º). Além disso, é importante registrar que as

47 “Art. 19. Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, da alíquota de referência da CBS e das alíquotas de referência estadual e municipal do IBS, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste *caput*.

§ 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo:

I – deverá ser considerada qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS, contemplando, entre outros:

a) alterações nos critérios relativos à devolução geral de IBS e de CBS a pessoas físicas, de que trata o Capítulo I do Título III deste Livro;

b) alterações nos regimes diferenciados, específicos ou favorecidos de tributação previstos nesta Lei Complementar, inclusive em decorrência da avaliação quinquenal de que trata o Capítulo I do Título III do Livro III desta Lei Complementar; e

c) alterações no regime favorecido de tributação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e do Microempreendedor Individual (MEI), de que trata a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006;

[...]”. BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Op. cit.

alterações referidas entrarão em vigor somente com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência (art. 19, II).

Ricardo Alexandre e Tatiane Costa Arruda entendem que o conhecimento da dinâmica das alíquotas de referência é fundamental para compreender o funcionamento do IVA dual brasileiro e alguns mecanismos sofisticados introduzidos pela EC 132/2023. Os autores ponderam que:

Tal dinâmica é engendrada principalmente para o cumprimento de três objetivos: a) **estabilizar a arrecadação da tributação do consumo** durante as fases de transição do antigo regime para o novo; b) operacionalizar a **transição do regime de tributação na origem para o de tributação no destino**; e c) possibilitar o funcionamento das **travas ao aumento da carga tributária**. [...]

Quanto ao papel estabilizador das alíquotas de referência, convém destacar que não se restringirá às fases de transição para o novo regime de tributação do consumo. Segundo o artigo 156-A, § 9º, I, da Constituição, qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência. Além disso, numa regra fundada tanto na responsabilidade fiscal quanto na proteção ao contribuinte, o inciso II do mesmo § 9º condiciona a entrada em vigor da legislação que gere impacto sobre a arrecadação do imposto ao início da produção de efeitos das alíquotas de referência

Apesar de ser digna de reconhecimento a engenhosidade dos mecanismos criados, é necessário ressaltar que a eficácia da sistemática das alíquotas de referência como **mantenedora da carga tributária** dependerá integralmente do grau de adesão dos entes federativos. Isto porque, como a própria nomenclatura deixa entrever, tais alíquotas são apenas uma referência, não sendo de adoção obrigatória pelos entes federados nem funcionando como piso ou teto para suas alíquotas.⁴⁸

O inciso III do § 1º do art. 19 da Lei Complementar nº 214/2025 determina que o ajuste das alíquotas de referência deverá ser estabelecido

48 ALEXANDRE; ARRUDA, op. cit, p. 62-63, grifos nossos.

pelo Senado Federal, com base em cálculos elaborados pelo Comitê Gestor do IBS e pelo Poder Executivo da União, e homologados pelo Tribunal de Contas da União, observada a anterioridade nonagesimal e, para o IBS, também a anterioridade anual.

Em complementação, o art. 20 do mesmo diploma prevê que os projetos de lei complementar que reduzam ou aumentem a arrecadação do IBS ou da CBS somente serão apreciados pelo Congresso Nacional se estiverem acompanhados de estimativa de impacto nas alíquotas de referência do IBS e da CBS.

O art. 9º da Emenda Constitucional nº 132/2023 autorizou que a lei complementar de instituição do IBS e da CBS (LC nº 214/2025) previsse regimes diferenciados de tributação, desde que uniformes em todo o território nacional e realizados ajustes nas alíquotas de referência para reequilibrar a arrecadação da esfera federativa. Tais regimes diferenciados foram estabelecidos no Título IV do Livro I da Lei Complementar nº 214/2025, consistindo, a grande maioria deles⁴⁹, em percentuais de redução das alíquotas de referência, que podem ser de 60%, 30% ou 100%.

Dentre os regimes com redução de 30% das alíquotas do IBS e da CBS, pode-se mencionar a prestação de serviços pelos profissionais listados no art. 127 da Lei Complementar nº 214/2025 que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional, tais como administradores, advogados, arquitetos, contabilistas, economistas, médicos veterinários e outros.

O art. 128 da Lei Geral do IBS e da CBS prevê redução de 60% nas alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre operações com: serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas

49 Embora nem todos se caracterizem por redução do percentual da alíquota de referências, havendo alguns regimes diferenciados sustentados na criação de crédito presumido, alteração de base de cálculo ou isenção.

vegetais *in natura*; insumos agropecuários e aquícolas; produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais; comunicação institucional; atividades desportivas; e bens e serviços relacionados à soberania e à segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

É importante esclarecer que a redução de 60% nas alíquotas dos produtos e serviços listados no art. 128 não se aplica a todo e qualquer produto ou serviço que se enquadre no rol, sendo necessário o atendimento de requisitos previstos nos demais dispositivos do Capítulo III do Título IV e do Capítulo I da Lei Complementar nº 214/2025, o que inclui estar previsto em Anexos do aludido diploma legal.

O Capítulo IV do Título IV do Livro I da Lei Complementar (arts. 143 a 156) trata das operações beneficiadas com redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS, aplicável a: dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; produtos hortícolas, frutas e ovos; automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista; automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); e serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos. Vale aqui também a exigência de atendimento das definições e demais disposições indicadas no Capítulo IV, que limitam o universo das operações beneficiadas.

Há, ainda, outras operações beneficiadas, de acordo com a Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025, como a isenção de IBS e CBS no fornecimento de serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano (art. 157, LC 214/2025); e a redução de alíquotas de IBS e CBS em 60% em operações e projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

Conclui-se, portanto, que a despeito da preocupação com a neutralidade e simplicidade, o legislador houve por bem excepcionar operações com alguns bens e serviços que considerou mais essenciais, aplicando-lhes tratamento favorecido, em especial mediante redução de alíquotas,

conforme os casos citados, fato, porém, que não é inédito e pode ser visto em países que serviram de inspiração para o IVA brasileiro⁵⁰.

Cumprir registrar que o § 10 do art. 9º da Emenda Constitucional nº 132/2023 prevê que os regimes diferenciados de que trata o dispositivo serão submetidos à avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, caso se conclua que os benefícios produzidos não são suficientes para justificar a redução da carga tributária.

4.1. Das alíquotas no período de transição

O art. 2º da Emenda Constitucional nº 132/2023 incluiu, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os arts. 125 a 133, que estabelecem critérios para o período de transição para o IBS e a CBS.

Já no ano de 2026 é prevista a introdução de uma alíquota-teste estadual de 0,1% para o IBS e de 0,9% para a CBS (art. 125, ADCT). Como expõem Ricardo Alexandre e Tatiane Costa Arruda⁵¹:

O objetivo é exatamente testar o potencial arrecadatário desses tributos, a fim de colher informações que subsidiem a fixação da alíquota de referência pelo Senado Federal, para vigência em 2027, nos termos do art. 130 do ADCT.

Para tanto, será necessária a obtenção de elementos que permitam uma estimativa (baseada na realidade brasileira) do hiato de conformidade do IBS e da CBS, entendido como a diferença entre arrecadação esperada, de acordo com a legislação do tributo, e a arrecadação efetiva, normalmente reduzida por fatores como sonegação, judicialização, divergências interpretativas entre a Fazenda e o contribuinte e a inadimplência.

Em 2027, será iniciada a cobrança do Imposto Seletivo, sem período de transição, e da CBS, não mais como alíquota teste, prevendo-se, ainda, a extinção da Cofins e do PIS, inclusive na importação (art. 126,

50 ALEXANDRE; ARRUDA, op. cit., p. 79.

51 Ibid., p. 138-139, grifos nossos.

I e II⁵², ADCT). O art. 130, I, a”, “b” e “c”, do ADCT⁵³ determina que resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência do IBS e da CBS, de modo a assegurar, em relação à CBS, no período de 2027 a 2033, que a receita da União com a CBS e o Imposto Seletivo sejam equivalentes à redução da receita da Cofins, do PIS, do IPI e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre operações de seguro.

Em 2027 e 2028, o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% e à alíquota municipal de 0,05%, fixando-se, no mesmo período, com intuito de não estabelecer um ônus adicional para o contribuinte, uma redução de 0,1% na alíquota da CBS (art. 127, parágrafo único, ADCT⁵⁴), vez que, nesse período, estará mantida a cobrança plena do ICMS e do ISS.

52 “Art. 126. A partir de 2027: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]”. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Op. cit.

53 “Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]”. Ibid.

54 “Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Parágrafo único. No período referido no *caput*, a alíquota da contribuição prevista no

De 2029 a 2032, o art. 128, incisos I a IV, do ADCT⁵⁵ prevê uma gradual redução das alíquotas do ICMS e do ISS, iniciando-se com uma redução de 10% em 2029, que será anualmente elevada em mais 10% até uma redução total de 40% em 2032. Finalmente, a partir de 2033, é determinada a extinção do ICMS e do ISS (art. 129, ADCT⁵⁶).

Também a partir de 2029 passará a ser aplicado o regime de alíquotas do IBS, com a definição da alíquota de referência por resolução do Senado Federal e a fixação das alíquotas padrão pelos respectivos entes, as quais, como já explicado anteriormente, poderão ser atreladas (ou não) à alíquota de referência. Como o ICMS e o ISS ainda estarão sendo cobrados de 2029 a 2032, embora com gradual redução das alíquotas, a alíquota de referência do IBS será calculada de forma a manter o nível de arrecadação anterior (art. 130, II e III, ADCT⁵⁷).

art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)". Ibid.

- 55 "Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – 9/10 (nove décimos), em 2029; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – 8/10 (oito décimos), em 2030; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III – 7/10 (sete décimos), em 2031; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

IV – 6/10 (seis décimos), em 2032. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]". Ibid.

- 56 "Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)". Ibid.

- 57 "Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]

II – de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

5. CONCLUSÃO

A excessiva complexidade, burocracia e distorções que elevam custos e reduzem a competitividade das empresas, a ausência de neutralidade, elevado volume e baixa transparência na concessão de renúncias tributárias e litigiosidade do sistema tributário brasileiro rendem, há décadas, muitas críticas e a constatação da necessidade de uma ampla reforma. A opção do Congresso Nacional foi prever, inicialmente, a Reforma da Tributação sobre o consumo, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023.

Tal reforma previu a substituição de PIS, Cofins, ICMS, ISS e IPI por um IVA dual, composto pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), federal, e pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), subnacional (de Estados e Municípios).

Percorremos os aspectos principais para a compreensão dos elementos quantitativos da regra matriz de incidência desses impostos – base de cálculo e alíquota –, com a finalidade de definir seus contornos gerais, bem como efetuar o cotejamento dos novos tributos – IBS e CBS – com princípios introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023, como a simplicidade, a transparência, a neutralidade e a justiça tributária.

Embora não se possa avaliar o sistema como simples, podendo-se questionar, igualmente, a redução da autonomia de Estados e Municípios no exercício de sua competência tributária, parece caminhar no sentido da simplicidade a substituição da extensa legislação editada pelos respectivos entes federativos para o ICMS e o ISS, por uma Lei Geral do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo (LC nº 214/2025). É digna de destaque, igualmente, a não inclusão do IBS e da CBS em suas próprias bases de cálculo, o que certamente contribuirá para a transparência, permitindo que os contribuintes possam identificar com maior facilidade o montante da carga tributária nas operações com bens e serviços. Por sua vez, a determinação de alíquotas únicas para todas as operações, salvo exceções previstas na própria Constituição Federal, além da vedação à concessão de benefícios

III – de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...]”. Ibid.

fiscais que não estejam expressamente previstos na Carta da República, são medidas que contribuem para a simplicidade e a neutralidade. Por último, a fixação de alíquotas reduzidas para algumas mercadorias e serviços considerados essenciais caminham no sentido da justiça tributária, embora, para se alcançar tal objetivo com maior efetividade, seja necessária uma reavaliação da tributação sobre a renda e o patrimônio.

É difícil prever o efetivo êxito da reforma no alcance dos objetivos pretendidos, porém, ao menos em tese, alterações introduzidas em relação aos elementos quantitativos da regra matriz de incidência tributária dos novos tributos (IBS e CBS) têm potencial para contribuir no alcance de um sistema menos disfuncional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária: a nova tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jan. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 4 nov. 2025.

CARPINETTI, Ana Carolina; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, base de cálculo e alíquotas no novo modelo do IBS e da CBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Análise e comentários sobre a Reforma Tributária do Brasil**: EC 132/2023 e LC 214/2025. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025. p. 305-321.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Tributação sobre o consumo: CBS, IBS e imposto seletivo**. São Paulo: Forense Jurídico, 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lei Complementar 214/2025 comentada: IBS, CBS e IS**. São Paulo: Atlas Jurídico, 2025.

MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 7, n. 30, p. 91-108, 2007.

NEUTRALIDADE e complexidade do sistema tributário federal. **Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://sites.tcu.gov.br/relatorio-de-politicas/2022/neutralidade-e-complexidade-do-sistema-tributario-federal.html>. Acesso em: 5 nov. 2025.

O SISTEMA tributário brasileiro é complexo, burocrático e repleto de distorções. **Portal da Indústria**, Brasília, DF, [2020]. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/reforma-tributaria/entenda/problemas-do-sistema-tributario>. Acesso em: 5 nov. 2025.

ROCHA, Melina. Reforma Tributária ampla: o caminho do IVA Dual. **Jota**, São Paulo, 13 ago. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/colunas-acervo/politicas-tributarias/reforma-tributaria-ampla-o-caminho-do-iva-dual>. Acesso em: 4 nov. 2025.

SECRETARIA DE COMUNICAÇÃO SOCIAL. Reforma Tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados. **Secom**, Brasília, DF, 16 dez. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputados>. Acesso em: 5 nov. 2025.

TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Novos princípios constitucionais tributários à luz da Emenda Constitucional 132/23. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **Reforma Tributária brasileira: valores e contravalores**. São Paulo: Editora Noeses, 2024. p. 207-224.