

Mary Elbe Queiroz
Antonio Carlos de Souza Júnior

REGIME JURÍDICO

do IBS e da CBS

para a Advocacia

Apresentação:
José Alberto Simonetti
Ronnie Duarte

NSM Editora

CENAPRET
Centro Nacional para a Prevenção e
Resolução de Conflitos Tributários

REGIME JURÍDICO

do IBS e da CBS para a Advocacia

Mary Elbe Queiroz
Antonio Carlos de Souza Júnior

REGIME JURÍDICO

do IBS e da CBS

para a Advocacia

Apresentação:
José Alberto Simonetti
Ronnie Duarte

 **NSM Editora**

2025

© Mary Elbe Queiroz / Antonio Carlos de Souza Júnior
Todos os direitos desta edição reservados.



NSM Editora e Livraria Ltda.
Rua Correia Salgado, 591 – Ipiranga
CEP 04211-020 – São Paulo / SP
WhatsApp (11) 93385-4451
www.nsmeditora.com.br
e-mail: nsmeditora@gmail.com

Diretor editorial: Nelson Mitsuhashi
Revisão: Sabrina Dupim Moriki
Capa: Mônica Landi Colobone
Impressão e acabamento: Docuprint

A NSM Editora não se responsabiliza pelas opiniões emitidas nesta obra por seus autores.
É proibida a reprodução total ou parcial, por quaisquer meios ou processos, sem a autorização por escrito da editora.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de
Q45r Regime jurídico do IBS e da CBS para a advocacia. São
Paulo / SP: NSM Editora, 2025.

124 p. ; 16 x 23 cm.

ISBN 978-65-83772-06-0

1. Direito Tributário 2. Reforma Tributária 3. Sistema
Constitucional Tributário 4. Advocacia 5. Brasil

I. Mary Elbe Queiroz II. Antonio Carlos de Souza
Júnior III. NSM IV. Título.

CDDir 341.39

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário: Brasil
2. Reforma Tributária: Brasil
3. Sistema Constitucional Tributário: Brasil
4. Advocacia: Brasil

APRESENTAÇÃO

A comunidade jurídica brasileira tem sido desafiada, nos últimos anos, por transformações estruturais no sistema tributário nacional que demandam reflexão doutrinária aprofundada e sistematizada. Nesse contexto, a obra *Regime jurídico do IBS e da CBS para a advocacia*, de autoria de Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos de Souza Júnior, surge como contribuição significativa ao debate técnico-jurídico, propondo-se a examinar, de maneira minuciosa, os impactos decorrentes da Reforma Tributária brasileira especificamente sobre o exercício da advocacia.

Há de se registrar, com especial relevo, que a obra ora examinada constitui o primeiro livro voltado exclusivamente para o estudo do impacto da reforma tributária sobre a advocacia, preenchendo lacuna doutrinária até então existente e estabelecendo marco inaugural na literatura jurídica especializada sobre a matéria. Tal pioneirismo confere à contribuição dos autores caráter não apenas técnico, mas também histórico, no contexto da evolução do pensamento tributário aplicado aos profissionais da advocacia.

Será que as transformações introduzidas pelo novel arcabouço normativo atendem efetivamente aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco? Será que a advocacia, enquanto atividade essencial à administração da justiça, recebeu tratamento diferenciado adequado na nova sistemática tributária? Qual o impacto efetivo da transição para as sociedades de advogados e profissionais liberais? São incontáveis os questionamentos suscitados pela reforma, o que destaca a relevância da produção ora examinada.

O livro em referência ostenta estruturação temática que revela preocupação metodológica dos autores em oferecer tratamento sistemático à matéria. Com efeito, a organização em capítulos temáticos permite ao leitor uma compreensão progressiva e abrangente dos institutos examinados, partindo dos fundamentos constitucionais e legais do novo modelo tributário até alcançar a sua aplicação prática no âmbito das sociedades e profissionais da advocacia.

A metodologia adotada demonstra preocupação legítima dos autores em conferir à obra caráter não apenas descritivo, mas analítico-crítico, o que se verifica particularmente na abordagem dos impactos na tributação da renda e nas considerações sobre o aumento da carga tributária para os profissionais da advocacia.

Cumprir registrar, com especial apreço, a louvável iniciativa dos autores em contribuir com o sistema OAB mediante a produção de obra especializada que atende diretamente às necessidades da classe advocatícia no contexto de transfor-

mação tributária. Tal contribuição revela não apenas comprometimento técnico-científico, mas também consciência cívica e solidariedade profissional exemplares.

O Conselho Federal da OAB, reconhecendo a importância da matéria e a necessidade de aprofundamento do debate acadêmico, constitui-se como ambiente propício para profundas discussões acadêmicas sobre a tributação dos advogados.

Trata-se, indubitavelmente, de contribuição essencial para a prática tributária no Brasil contemporâneo, especialmente considerando-se a escassez de produção doutrinária consolidada sobre os novos tributos instituídos pela reforma. A obra preenche, assim, lacuna importante na literatura jurídica especializada, oferecendo instrumental teórico e prático indispensável para o enfrentamento dos desafios decorrentes da transição tributária em curso.

José Alberto Simonetti

Presidente do Conselho Federal da OAB

Ronnie Duarte

Diretor-geral da Faculdade OAB Nacional

NOTA DOS AUTORES

Toda mudança gera expectativas e incertezas sobre o futuro, somente com a experiência é que se pode concluir se as novidades contribuíram para melhorar o sistema ou não!

Daí por que é com um misto de orgulho e expectativa que apresentamos este estudo sobre a incidência dos novos tributos IBS/CBS e como aplicar as novas regras do nosso sistema tributário para a advocacia. A reforma somente estará inteiramente completa no ano de 2097¹, porém, a partir do ano de 2026, todos já terão que adotá-la em seus negócios, contratos, atividades e obrigações tributárias a cumprir, daí a importância de conhecer, estudar, pesquisar e torcer para que a opção legislada tenha sido para melhorar o sistema tributário brasileiro.

Este trabalho tem o objetivo de estudar a carga tributária dos prestadores de serviço de advocacia, contudo, por se tratar de espécies idênticas, ele também poderá ser consultado por todas as demais categorias de prestadores de serviços. Inclusive, alguns conceitos gerais são aplicados integralmente ao IBS/CBS e a todos que se submeterão à nova tributação, como a indústria e o comércio.

Não tivemos a pretensão de exaurir os temas, até porque as novas leis são extensas e ainda há muito a ser regulamentado, mas aqui esperamos trazer contribuições para o aprofundado estudo da incidência dos novos tributos IBS/CBS e orientar a sua aplicação na prática do dia a dia da advocacia.

Agradecemos a todos que contribuíram para a edição deste trabalho, especialmente ao Presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Alberto Simonetti, e ao Dr. Ronnie Duarte, Diretor-geral da Faculdade OAB Nacional.

¹ ADCT: “Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a esses entes federativos conforme o disposto neste artigo. § 1º Serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos arts. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, ‘b’, todos da Constituição Federal: I – de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento); II – em 2033, 90% (noventa por cento); III – de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.” Se considerado o artigo seguinte, o período de transição financeira será até maior: “Art. 132. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 131, § 1º, será retido montante correspondente a 5% (cinco por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre: (...)§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução gradativa, entre 2078 e 2097, do percentual de que trata o *caput*, até a sua extinção.”

Estamos diante das expectativas criadas com essa grande revolução tributária que está acontecendo no Brasil. Ocorreu uma total mudança de paradigmas no nosso sistema, contudo, ainda estamos cercados de muitas incertezas sobre o real impacto da carga tributária sobre todos os setores, especialmente porque ainda carecemos de várias regulamentações. Igualmente, com o desconhecimento das alíquotas para a incidência dos tributos, não se consegue nem mesmo saber qual o verdadeiro valor a ser pago.

Apesar da ausência de normas infralegais, como no Brasil ainda prevalece o princípio da legalidade, acreditamos firmemente que as normas infralegais apenas exercerão o seu papel de interpretar e detalhar, sem alargar o seu poder regulamentador. Assim, já é oportuno refletirmos sobre como deverá ser a prática dos novos tributos e os procedimentos a serem adotados, inclusive, com vistas a ser feito o correto e legal planejamento das futuras prestações dos serviços advocatícios.

Lembramos que o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) continua vigente e aplicável para todos os tributos, inclusive para o IBS/CBS. Lembramos que o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) continua vigente e aplicável para todos os tributos, inclusive para o IBS/CBS, ressalvadas as questões tratadas especificamente na Lei Complementar n. 214/2025.

Como nada ainda está pronto, nós também estamos abertos a críticas, sugestões e outras interpretações e às novas regulamentações, na busca do necessário aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e do mais correto cumprimento dessas novas regras.

Desejamos uma boa leitura para todos!

Brasil, maio de 2025

Mary Elbe Queiroz

Advogada sócia de Queiroz Advogados Associados. Pós-doutora, pela Universidade de Lisboa, e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, e Mestre em Direito Público (UFPE). Especialização em Direito Tributário: Universidade de Salamanca – Espanha e Universidade Austral – Argentina. Pós-graduada em Neurociência e Pós-graduada em Psicologia Positiva (PUC/RS). Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Presidente do Conselho Jurídico do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento de Relações Internacionais – IBREI. Membro Consultivo da Comissão Tributária da OAB Nacional. Membro Imortal da Academia Nacional de Ciências Econômicas e Políticas Sociais – ANE. Professora dos cursos de Pós-graduação do IBET, da PUC/RS e da UERJ. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e no exterior.

Antonio Carlos de Souza Júnior

Advogado sócio de Queiroz Advogados Associados. Doutor em Direito Tributário (USP). Mestre em Direito (UNICAP). Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET/SP. Vice-Presidente do Centro Nacional para a Prevenção e Resolução de Conflitos Tributários – CENAPRET. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual – ABDPro. Membro da Associação Norte e Nordeste de Professores de Processo – ANNEP. Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	5
NOTA DOS AUTORES	7
INTRODUÇÃO	13

CAPÍTULO 1

REGIMES DIFERENCIADOS DE TRIBUTAÇÃO

1. Fundamento constitucional: Emenda Constitucional n. 132/2023	19
2. Disposições gerais sobre os regimes diferenciados do IBS e da CBS	21
3. Redução em 30% das alíquotas do IBS e da CBS e a advocacia.....	22

CAPÍTULO 2

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IBS E DA CBS

1. Regra-matriz de incidência tributária.....	33
2. Critério material da regra-matriz de incidência do IBS/CBS	34
3. IBS/CBS e os honorários de sucumbência.....	37
4. Critério temporal da regra-matriz de incidência do IBS/CBS	45
5. Local da prestação do serviço (critério espacial)	47
6. Base de cálculo do IBS e da CBS (critério quantitativo)	51
7. Alíquota-padrão que será reduzida em 30% (critério quantitativo)	53
8. Sujeição passiva e o nanoempreendedor (critério pessoal)	55
9. Periodicidade da apuração e formas de extinção do IBS e da CBS.....	59

10. Recolhimento na liquidação financeira (<i>split payment</i>).....	62
11. Recolhimento pelo adquirente	66
12. Apuração assistida do IBS e da CBS.....	67

CAPÍTULO 3

NÃO CUMULATIVIDADE DO IBS E DA CBS

1. Regime constitucional da não cumulatividade.....	71
2. Regras de creditamento na Lei Complementar n. 214/2025 – IBS/CBS.....	78
3. Prazo e formas de aproveitamento dos créditos	81
4. Bens de uso e consumo e o direito ao creditamento	82
5. Necessidade de criação de um crédito presumido para corrigir as assimetrias do setor de serviços intelectuais	86
6. Regime do Simples Nacional e o IBS/CBS.....	88

CAPÍTULO 4

OPERACIONALIZAÇÃO DO IBS E DA CBS

1. Atuação conjunta do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil	95
2. Cadastro com identificação única	96
3. Documento fiscal eletrônico	97
4. Regime de compras governamentais e a advocacia.....	98

CAPÍTULO 5

IMPACTOS DO IBS/CBS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

1. Tributação da Pessoa Física (IRPF)	105
---	-----

2. Tributação da Pessoa Jurídica (IRPJ e CSLL).....	106
3. Exclusão dos valores repassados outros advogados ou sociedades parceiras no atendimento ao cliente da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS e seus impactos no IBS/CBS.....	113
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	117
REFERÊNCIAS.....	121

INTRODUÇÃO

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, foi dado o primeiro passo para a realização de uma ampla reforma da tributação sobre o consumo, com a substituição dos tributos federais PIS e COFINS pela CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços e, também, a substituição dos impostos estaduais, municipais e do Distrito Federal ICMS e ISS pelo IBS – Imposto sobre Bens e Serviços e, ainda, a criação do Imposto sobre a Produção, Extração, Comercialização ou Importação de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente (Imposto Seletivo). Em linhas gerais, a reforma pode ser resumida no seguinte gráfico:



Substituição de Tributos

CBS (PIS/COFINS) e IBS (ICMS/ISS): Simplificação do sistema tributário.



Imposto Seletivo

Foco em bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.



IVA Dual

Modelo de Imposto sobre Valor Agregado inspirado em padrões internacionais.



IPI na Zona Franca de Manaus

Manutenção do IPI com alíquota zero e criação de incentivos fiscais.

Assim, aqui no Brasil foi criado um IVA-dual, como citado por aqueles que gostam de importar os exemplos de outros países, como sendo o modelo ideal, esquecendo-se das peculiaridades brasileiras. Importa esclarecer que o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) não foi extinto nem substituído, ele continua a existir com a alíquota zero e foi criado o IPI Zona Franca de Manaus com alíquota a incidir em operações com bens ou serviços provenientes daquela área.

Ressalte-se que esse IVA-dual está previsto em uma única Lei (Lei Complementar n. 214/2025), porém, a arrecadação se dará para os três entes da federação e, por conta disso, se não houver urgentes ajustes nas regulamentações, todas as administrações tributárias poderão fixar as suas alíquotas, interpretar essa mesma Lei, fiscalizar, autuar, cobrar, ter seus próprios processos e julgamentos administrativos e judiciais etc. Em permanecendo assim, estarão comprometidas as pretendidas simplificação do sistema tributário e redução dos litígios tributários que retardam a arrecadação, impactam as atividades econômicas e produzirão maior congestionamento do Judiciário.

A primeira parte da regulamentação da reforma tributária foi aprovada e veiculada na Lei Complementar n. 214/2025, e revela a intenção de se estabelecer uma

grande reformulação na operacionalização e no modo de administração dos novos tributos criados pela Emenda Constitucional n. 132/2023. A pretensa reformulação está ancorada em sofisticados sistemas informáticos, que serão criados e deverão ser capazes de promover uma integração entre os arranjos de pagamento, recepção da emissão de notas fiscais, apuração de créditos em tempo real para subsidiar o recolhimento operação por operação, o *split payment*, com a segregação do pagamento ao fornecedor e direcionamento em tempo real dos tributos para a administração tributária, entre outras questões.

Especificamente para o tema da presente obra, é de bom alvitre abordar na introdução alguns aspectos macroeconômicos e os possíveis impactos da reforma tributária do consumo no setor de serviços, especialmente para atividades intelectuais como é a advocacia.

O setor de serviços constitui elemento estruturante da economia brasileira contemporânea, representando parcela preponderante na composição do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e configurando-se como principal fonte absorvedora de mão de obra no mercado. Considerando-se a heterogeneidade estrutural do setor de serviços brasileiro, as alterações propostas pela reforma tributária sobre o consumo tendem a produzir efeitos assimétricos entre os diversos segmentos que o compõem, exigindo, portanto, análise setorizada e metodologicamente rigorosa¹.

O Governo Federal, todavia, vem insistindo em afirmar que o impacto no setor de serviços não será tão grande. Os estudos até então apresentados não analisam os subsetores da prestação de serviços, o que acaba interditando o debate sobre os setores específicos. Para ilustrar, destacamos o trecho do “perguntas e respostas” publicado no período de debates da reforma²:

<p>×</p> <p>A reforma tributária vai prejudicar o setor de serviços.</p>	<p>✓</p> <p>Estudos apontam que mesmo num cenário conservador de impacto da reforma tributária sobre a economia e ainda que fosse adotada uma alíquota padrão da CBS e do IBS, sem exceções, o setor de serviços teria um crescimento adicional de 10,1%.</p> <p>As empresas de serviços que prestam serviços a outras empresas (estão no meio da cadeia de produção) serão beneficiadas pela reforma, pois passarão a se creditar dos impostos pagos por seus fornecedores e a transferir integralmente o crédito para os tomadores de seus serviços.</p> <p>As empresas de serviços enquadradas no Simples Nacional continuarão com as mesmas regras e ainda poderão optar por recolher o IBS e a CBS pelo regime normal de apuração, se isso lhes for mais vantajoso.</p> <p>Por fim, o texto aprovado pela Câmara dos Deputados assegura alíquota reduzida, correspondente a 40% da alíquota padrão, a serviços como os de cultura, educação, saúde e transporte coletivo.</p>
--	--

¹ Carga tributária pode aumentar 40% para muitos setores de serviços | Monitor Mercantil.

² Mitos e Verdades – Ministério da Fazenda.

A aposta governamental é claramente redistribuir a carga tributária e o setor de serviços intelectuais especializados será diretamente atingido com um aumento da carga tributária, até mesmo aqueles que foram enquadrados na incidência com alíquota padrão reduzida em 30%³.

Aqui gostaríamos de registrar o nosso esforço pessoal, juntamente com a OAB, o Dr. Gustavo Brigagão, presidente do CESA e o Grupo Mulheres no Tributário, para conseguir uma alíquota diferenciada para os que exercem a advocacia e mais algumas categorias de prestadores de serviços de profissões intelectuais.

As características únicas dos serviços jurídicos, como sua natureza intensiva em mão de obra e dependência de capital intelectual, podem levar a resultados distintos sob o novo regime tributário em comparação com outros tipos de serviços ou indústrias focadas em bens tangíveis.

O setor de serviços jurídicos no Brasil, por exemplo, é caracterizado por sua diversidade, abrangendo uma ampla gama de profissionais, desde advogados individuais e pequenas sociedades até grandes escritórios de advocacia com múltiplos sócios e, ainda, departamentos jurídicos internos em empresas.

Utilizaremos, de modo meramente ilustrativo, uma comparação dos impactos da reforma tributária para advogados pessoa física e sociedade de advogados tributados pelo lucro presumido. Para tanto, vamos utilizar os seguintes dados, considerando que o percentual incidirá sobre o total da receita auferida, mesma base de cálculo do Imposto sobre a Renda:

Pessoa Jurídica (carga tributária atual)

ISS cobrado de forma fixa por profissional, supondo que isso represente aproximadamente 1,50% da receita bruta mensal (exemplo meramente ilustrativo)⁴.

PIS/COFINS: 3,65% sobre a receita bruta.

Assim, a carga total aproximada fica em torno de 5,15% (1,50% + 3,65%).

Pessoa Jurídica (após a reforma tributária)

Substituição de ISS + PIS/COFINS por IBS/CBS de 19,6% (28% menos o redutor de 30%).

Logo, a carga passa de 5,15% para 19,6%.

³ “Art. 127. Ficam reduzidas em 30% (trinta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços pelos seguintes profissionais, que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional: (...) II – advogados;”

⁴ Destaca-se que, considerando o recolhimento fixo por profissional, o valor da carga tributária deverá ser muito menor do que o estimado no presente exemplo. Contudo, para fins meramente didáticos, estimamos o referido valor em 1,5%, percentual muito maior do que a grande maioria das sociedades de advogados e profissionais autônomos.

Pessoa Física (carga tributária atual)

ISS em valor fixo por profissional. Supondo que essa cobrança fixa represente, no exemplo, cerca de 1,50% sobre a receita bruta.

Não há incidência de PIS/COFINS para PF na prestação de serviços advocatícios.

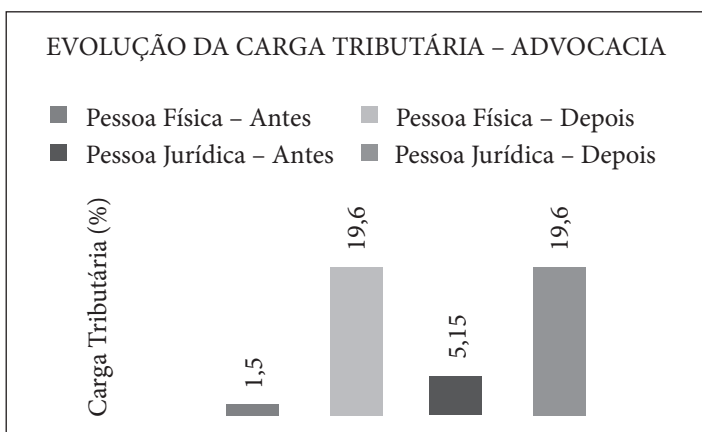
Carga total aproximada de 1,50%.

Pessoa Física (após a reforma tributária)

Substituição do ISS por IBS/CBS de 19,6%.

Carga passa de 1,50% para 19,6%.

O aumento da carga tributária demonstrado nos dados acima fica ainda mais evidente quando analisamos o quadro comparativo a seguir, no qual o aumento da carga tributária poderá variar entre 280% até 1.207%:



Por outro lado, em atenção a um argumento largamente utilizado no sentido de que o valor do IBS/CBS gerará crédito para o adquirente do serviço e, consequentemente, o valor seria automaticamente repassado ao adquirente do serviço, deve-se considerar que nem sempre é possível repassar os valores no preço de modo automático, notadamente nos serviços intelectuais de advocacia⁵.

⁵ No mesmo sentido, Cf. UTUMI, Ana Cláudia; TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Reforma Tributária e o setor de serviços: muitos desafios à vista. *A reforma tributária por elas*, p. 41. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-e-o-setor-de-servicos-muitos-desafios-a-vista>: “O ponto que esse raciocínio de ‘crédito pleno’ na prestação de serviços desconsidera é a dificuldade que os prestadores de serviços têm para estabelecer seus preços perante as empresas. Assim, inúmeras vezes os prestadores de serviços são pressionados por seus clientes a reduzir ao máximo o preço total dos serviços para continuarem fazendo negócios com eles. Ora, existe a possibilidade de uma boa parte do aumento da carga tributária supostamente ‘creditável’ ser assumido pelo próprio prestador de serviços, reduzindo sua lucratividade, ou mesmo inviabilizando, com o tempo, a continuidade de suas atividades”.

E mais, os adquirentes dos serviços jurídicos são pessoas físicas e pessoas jurídicas com as mais diversas formas de tributação e que podem não integrar a cadeia do IBS/CBS geradora de crédito. Em tal contexto, esse repasse automático não existirá.

Imagine, por exemplo, um escritório de advocacia especializado em direito previdenciário ou em direito de família. É razoável supor que a sua clientela será predominantemente de pessoas físicas e, por isso, dificilmente os créditos de IBS/CBS gerados com o serviço serão apropriados pelos adquirentes dos serviços.

Caso seja viável repassar o custo da elevação da carga tributária, na verdade, haverá “o aumento de preços dos serviços para os consumidores pessoas físicas, bem como para entidades que não se aproveitem dos créditos tributários do IVA Dual, como são os casos de fundos de investimento, fundos de pensão e entidades sem fins lucrativos”⁶.

É justamente nesse contexto que a presente obra pretende traçar o regime jurídico do IBS e da CBS para a atividade de advocacia. Destacamos que, dada a ausência da regulamentação completa da reforma, sobretudo a pendência de criação do Comitê Gestor do IBS, iremos abordar o tema sob o enfoque constitucional e na Lei Complementar n. 214/2025, pois o PLP n. 108/2024, ainda se encontra em tramitação no Congresso Nacional.

No tocante à CBS, é importante destacar que, por expressa disposição constitucional⁷, o seu regime deve ser idêntico ao do IBS. Na verdade, temos um só tributo com a destinação da arrecadação para os diferentes entes da federação. Desta

⁶ UTUMI, Ana Cláudia; TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Reforma Tributária e o setor de serviços: muitos desafios à vista. *A reforma tributária por elas*, p. 42. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-e-o-setor-de-servicos-muitos-desafios-a-vista>.

⁷ “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. 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. § 15. A contribuição prevista no inciso V do *caput* poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária. § 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. § 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. § 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do *caput* a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.”

feita, sempre que um dispositivo constitucional do art. 156-A da Constituição Federal for citado, ele também se aplicará tanto para o IBS quanto para a CBS. Daí por que deverá ser adotada uma única interpretação, sob pena de insegurança jurídica.

CAPÍTULO 1

REGIMES DIFERENCIADOS DE TRIBUTAÇÃO

1. Fundamento constitucional: Emenda Constitucional n. 132/2023

O art. 9º da Emenda Constitucional n. 132/2023 previu a instituição, por meio de lei complementar, de regimes diferenciados de tributação do IBS e da CBS. Para serem válidos, os regimes diferenciados devem ser uniformes em todo o território nacional e deverão ser materializados por meio de ajustes nas alíquotas de referência do IBS/CBS. Lembrando que cada Estado, Município ou o Distrito federal poderá fixar a sua alíquota.

Ela estabelece dois patamares distintos de alíquotas. O primeiro regime diferenciado de redução consiste na redução de 60% (sessenta por cento) da alíquota do IBS/CBS das seguintes categorias:

“Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I – serviços de educação;
- II – serviços de saúde;
- III – dispositivos médicos;
- IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V – medicamentos;
- VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metropolitano de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII – alimentos destinados ao consumo humano;
- IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*;
- XI – insumos agropecuários e aquícolas;

XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

O segundo regime diferenciado de redução, previsto no art. 9º, § 12, da Emenda Constitucional n. 132/2023, consiste na redução de 30% (trinta por cento) para prestação de serviços de profissão intelectual, científica, literária ou artística, condicionada à fiscalização por conselho profissional¹.

Com razão, Gustavo Brigagão, grande defensor dessa tributação diferenciada, assevera a existência de uma quebra de isonomia na diferenciação das atividades sujeitas ao regime de 60% e ao de 30% de redução. Isto é, a redução de alíquotas para serviços profissionais deveria ser de 60% e não de 30%, considerando que atividades como advocacia possuem essencialidade equiparável a outros serviços que já usufruem desse percentual maior, como produções artísticas e jornalísticas. Ademais, sustenta que a advocacia tem reconhecimento constitucional de sua essencialidade no art. 133² da Constituição Federal, sendo indispensável à administração da justiça e à garantia da democracia, de forma análoga ao jornalismo³.

A norma constitucional proíbe expressamente a fixação de percentuais de redução distintos dos previstos no § 1º (60%) para as hipóteses ali enumeradas (§ 2º⁴), bem como a incidência do Imposto Seletivo sobre bens ou serviços com alíquotas reduzidas (§ 9º), mediante a instituição dos regimes diferenciados de redução.

O art. 9º, §§ 10 e 11⁵, da Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu um sistema de avaliação periódica dos regimes diferenciados, por meio de uma avalia-

¹ “Art. 9º. (...) § 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o *caput* relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.”

² “Art. 133. O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.”

³ BRIGAGÃO, Gustavo. Limitações constitucionais às imposições tributárias relativas aos serviços de profissão intelectual – IBS e CBS. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025, p. 218.

⁴ “Art. 9º. (...) § 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.”

⁵ “Art. 9º. (...) § 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o *caput* deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.”

ção quinquenal obrigatória de custo-benefício, a possibilidade de a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão e análise específica quanto ao impacto na igualdade entre homens e mulheres.

Note-se que a garantia constitucional dos regimes diferenciados prevista no art. 9º da Emenda Constitucional n. 132/2023 ficará restrita aos 5 (cinco) primeiros anos de vigência do novo modelo de tributação, podendo o regime ser suprimido ou mitigado após avaliação periódica.

A única garantia em eventual supressão do regime será a instituição de um regime de transição para a o regime padrão ou geral. Contudo, “a transição da alíquota reduzida de 30% para a alíquota padrão, conforme determinado pela emenda constitucional, é exclusivamente condicionada aos resultados da avaliação quinquenal de custo-benefício em relação a cada uma das atividades beneficiadas pela referida redução”⁶, não podendo ser estendida para outras atividades.

Não “basta que a alíquota de referência sofra elevações, pelo motivo que for (inclusão da carne na cesta básica por exemplo, ou qualquer outro elemento fomentador de aumento de carga tributária), para que sejam alteradas as reduções de alíquotas a que submetidos os regimes diferenciados”⁷. Admitir-se essa possibilidade seria caso de flagrante violação desse direito constitucional.

2. Disposições gerais sobre os regimes diferenciados do IBS e da CBS

Os arts.126 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025 instituíram os regimes diferenciados do IBS e da CBS, aplicáveis de maneira uniforme em todo o território nacional. Estes regimes podem se manifestar de duas formas: (i) a primeira é a instituição de alíquotas reduzidas, subdivididas em redução de 30% (trinta por cento) e redução de 60% (sessenta por cento); (ii) a segunda é a criação de créditos presumidos do IBS/CBS.

O § 1º estabelece que estes regimes diferenciados se aplicam também à importação dos bens e serviços, desde que atendidos os requisitos próprios para tal. Já o § 2º introduz regra de estabilidade arrecadatória ao determinar que alterações nas operações beneficiadas pelos regimes diferenciados (seja por acréscimo, exclusão

⁶ BRIGAGÃO, Gustavo. Limitações constitucionais às imposições tributárias relativas aos serviços de profissão intelectual – IBS e CBS. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025, p. 219.

⁷ BRIGAGÃO, Gustavo. Limitações constitucionais às imposições tributárias relativas aos serviços de profissão intelectual – IBS e CBS. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025, p. 219.

ou substituição) só entrarão em vigor após o cumprimento do disposto nos §§ 9º e 11 do art. 156-A da Constituição Federal⁸.

A exceção está contemplada no § 3º, que permite a revisão periódica da lista de dispositivos médicos, composições de produtos, insumos agropecuários, medicamentos e dispositivos de acessibilidade, desde que seus efeitos, considerados conjuntamente a cada período de revisão, não resultem em elevação superior a 0,02 ponto percentual das alíquotas de referência do IBS/CBS.

O § 4º esclarece que as reduções de alíquotas previstas serão aplicadas sobre as alíquotas-padrão do IBS e da CBS de cada ente federativo, fixadas conforme o art. 14 da Lei Complementar.

Por fim, o § 5º estabelece duas condições cumulativas para a apropriação dos créditos presumidos: (i) a emissão de documento fiscal eletrônico relativo à operação pelo adquirente, com identificação do fornecedor, e (ii) o efetivo pagamento ao fornecedor.

3. Redução em 30% das alíquotas do IBS e da CBS e a advocacia

O art. 127 estabeleceu o regime diferenciado de redução de 30% (trinta por cento) aplicável aos profissionais liberais que exercem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística e sujeitas à fiscalização por conselho profissional.

No entanto, apesar da menção genérica contida no art. 9º, § 12, da Emenda Constitucional n. 132/2023, a legislação complementar optou pela criação de um rol taxativo de atividades intelectuais sujeitas ao regime de alíquota reduzida:

“Art. 127. Ficam reduzidas em 30% (trinta por cento) as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a prestação de serviços pelos seguintes profissionais, que exercerem atividades intelectuais de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional:

I – administradores;

II – advogados;

III – arquitetos e urbanistas;

IV – assistentes sociais;

⁸ “Art. 156-A. (...) § 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto: I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar; 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 parágrafo. (...) § 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.”

- V – bibliotecários;
- VI – biólogos;
- VII – contabilistas;
- VIII – economistas;
- IX – economistas domésticos;
- X – profissionais de educação física;
- XI – engenheiros e agrônomos;
- XII – estatísticos;
- XIII – médicos veterinários e zootecnistas;
- XIV – museólogos;
- XV – químicos;
- XVI – profissionais de relações públicas;
- XVII – técnicos industriais; e
- XVIII – técnicos agrícolas.”

O § 1º estabelece as condições para a fruição do regime, segmentando-as entre as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. A pessoa física poderá utilizar o regime de alíquota reduzida quando os serviços prestados estiverem vinculados à habilitação profissional.

Já a pessoa jurídica poderá utilizar o regime de alíquota reduzida, desde que observados os seguintes requisitos de forma cumulativa: (i) os sócios devem possuir habilitações profissionais diretamente relacionadas com os objetivos da sociedade; (ii) os sócios devem estar submetidos à fiscalização de conselho profissional; (iii) vedação à participação de pessoa jurídica como sócia; (iv) vedação à participação como sócia em outra pessoa jurídica; (v) restrição do objeto social às habilitações profissionais dos sócios; (vi) os serviços relacionados à atividade-fim devem ser prestados diretamente pelos sócios, com possibilidade de auxílio por colaboradores.

Com relação aos dois primeiros requisitos, o seu preenchimento para a atividade de advocacia é condição própria prevista no Estatuto da Advocacia, aprovado pela Lei n. 8.906/1994⁹. Inclusive, no caso da pessoa jurídica, a forma de constituição da sociedade de advogados ou sociedade unipessoal de advocacia é expressamente disciplinada no art. 15¹⁰.

⁹ “Art. 4º São nulos os atos privativos de advogado praticados por pessoa não inscrita na OAB, sem prejuízo das sanções civis, penais e administrativas. Parágrafo único. São também nulos os atos praticados por advogado impedido – no âmbito do impedimento – suspenso, licenciado ou que passar a exercer atividade incompatível com a advocacia.”

¹⁰ “Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. § 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. § 2º Aplica-se à sociedade de advogados e à sociedade unipessoal de advo-

O terceiro e o quarto requisitos tratam da participação da pessoa jurídica como sócia de outras sociedades ou de ter no seu quadro social uma pessoa jurídica. No caso da atividade de advocacia, a proibição também pode ser extraída do Estatuto da OAB. Contudo, é possível constituir associação e/ou parceria entre sociedades para atendimento de determinados clientes ou patrocínio conjunto de determinadas causas. A conclusão decorre de uma análise conjunta dos seguintes dispositivos do Estatuto da OAB:

“Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral.

(...)

§ 9º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.

cacia o Código de Ética e Disciplina, no que couber. § 3º As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte. § 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional. § 5º O ato de constituição de filial deve ser averbado no registro da sociedade e arquivado no Conselho Seccional onde se instalar, ficando os sócios, inclusive o titular da sociedade unipessoal de advocacia, obrigados à inscrição suplementar. § 6º Os advogados sócios de uma mesma sociedade profissional não podem representar em juízo clientes de interesses opostos. § 7º A sociedade unipessoal de advocacia pode resultar da concentração por um advogado das quotas de uma sociedade de advogados, independentemente das razões que motivaram tal concentração. § 8º Nas sociedades de advogados, a escolha do sócio-administrador poderá recair sobre advogado que atue como servidor da administração direta, indireta e fundacional, desde que não esteja sujeito ao regime de dedicação exclusiva, não lhe sendo aplicável o disposto no inciso X do *caput* do art. 117 da Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, no que se refere à sociedade de advogados. § 9º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente. § 10. Cabem ao Conselho Federal da OAB a fiscalização, o acompanhamento e a definição de parâmetros e de diretrizes da relação jurídica mantida entre advogados e sociedades de advogados ou entre escritório de advogados sócios e advogado associado, inclusive no que se refere ao cumprimento dos requisitos norteadores da associação sem vínculo empregatício autorizada expressamente neste artigo. § 11. Não será admitida a averbação do contrato de associação que contenha, em conjunto, os elementos caracterizadores de relação de emprego previstos na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. § 12. A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia podem ter como sede, filial ou local de trabalho espaço de uso individual ou compartilhado com outros escritórios de advocacia ou empresas, desde que respeitadas as hipóteses de sigilo previstas nesta Lei e no Código de Ética e Disciplina.”

Art. 17-A. O advogado poderá associar-se a uma ou mais sociedades de advogados ou sociedades unipessoais de advocacia, sem que estejam presentes os requisitos legais de vínculo empregatício, para prestação de serviços e participação nos resultados, na forma do Regulamento Geral e de Provimientos do Conselho Federal da OAB.

Art. 17-B. A associação de que trata o art. 17-A desta Lei dar-se-á por meio de pactuação de contrato próprio, que poderá ser de caráter geral ou restringir-se a determinada causa ou trabalho e que deverá ser registrado no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede a sociedade de advogados que dele tomar parte.

Art. 22. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência.

(...)

§ 8º Consideram-se também honorários convencionados aqueles decorrentes da indicação de cliente entre advogados ou sociedade de advogados, aplicada a regra prevista no § 9º do art. 15 desta Lei.”

A conclusão acima também é reforçada por diversos provimentos editados pelo Conselho Federal da OAB:

<i>Ato Normativo</i>	<i>Dispositivo</i>
<i>Provimento n. 204/2021</i>	<p>Art. 3º É legítima a contratação de diversos advogados ou de distintas sociedades de advogados para atuação consultiva ou litigiosa sobre o mesmo objeto, aplicando-se, nesse caso, todas as obrigações previstas neste provimento.</p> <p>Art. 9º No caso de recebimento de honorários advocatícios representativos de remuneração pela orientação de outro advogado ou sociedade de advogados para atuação em favor do cliente, a comprovação deverá ser feita por meio da apresentação do contrato de parceria entre o advogado ou sociedade de advogados indicante e o advogado ou sociedade de advogados indicada, onde deverão constar:</p> <ul style="list-style-type: none">a) O valor total da remuneração do advogado ou sociedade de advogados indicante, em razão da indicação;b) O valor do contrato de origem firmado pelo advogado ou sociedade de advogados com o cliente indicado;c) A especificação dos trabalhos a serem desenvolvidos pelo advogado ou sociedade de advogados ao cliente indicado; ed) As condições de recebimento dos honorários.

<i>Provimento n. 112/2006</i>	<p>Art. 8º Serão averbados à margem do registro da sociedade e, a juízo de cada Conselho Seccional, em livro próprio ou ficha de controle mantidos para tal fim: (...)</p> <p>IV – os ajustes e distratos de associação ou de colaboração com outras Sociedades de Advogados;</p> <p>Art. 12. O Contrato de Associação firmado entre Sociedades de Advogados de Unidades da Federação diferentes tem a sua eficácia vinculada à respectiva averbação nos Conselhos Seccionais envolvidos, com a apresentação, em cada um deles, de certidões de breve relato, comprovando sua regularidade.</p>
-------------------------------	---

O quinto requisito trata da restrição da atuação da sociedade à habilitação do profissional, ou seja, a sociedade somente poderá prestar serviços para os quais os seus sócios estejam habilitados. O Estatuto da Advocacia também contempla disposição semelhante no art. 16 ao dispor que “não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar”.

Aqui, merece destaque a questão da atuação do advogado na qualidade de árbitro, mediador ou outra forma de resolução de conflitos por meios extrajudiciais. A Lei n. 9.307/1996, no seu art. 13¹¹, permite que o árbitro seja qualquer pessoa capaz, isto é, a atividade não é privativa da advocacia.

A polêmica surgiu porque a Receita Federal do Brasil vem autuando árbitros advogados sob o argumento de que o rendimento auferido na condição de árbitro não pode ser qualificado como serviço de advocacia e, por conseguinte, ser tributado na sociedade de advogado que ele integra. Infelizmente, o referido entendimento vem sendo chancelado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser observado em recente precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Processo administrativo fiscal. Recurso especial. Pressupostos. Conhecimento. Atendidos os pressupostos regimentais, mormente quanto à demonstração da alegada divergência jurisprudencial, o Recurso Especial deve ser conhecido.

¹¹ “Art. 13. Pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes. Art. 17. Os árbitros, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, ficam equiparados aos funcionários públicos, para os efeitos da legislação penal. Art. 18. O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário.”

Honorários. Atividade de arbitragem realizada por advogado. Artigo 129 da Lei 11.196/05. Inaplicável. Tributação na pessoa física.

A arbitragem é meio de resolução de conflitos exercida por qualquer pessoa física (não jurídica), que, na condição de árbitro, equipara-se a funcionário público, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, para os efeitos da legislação penal, e deve ser independente, imparcial e competente, atuando com diligência e discrição. A inteligência do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é no sentido de afastar a caracterização de vínculo entre profissionais ligados à determinada sociedade (sócios ou empregados), quando da prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, ou não, e o tomador de serviços/contratante, em detrimento do vínculo já existente daqueles com a empresa prestadora de serviços.

Não se aplica o art. 129 da Lei n. 11.196/1996 à prestação de serviço de arbitragem, quando o profissional vinculado à Sociedade de Advogados exerce a função de árbitro, em virtude da própria natureza dessa função, que prescinde, para o afastamento daquele dispositivo legal, da materialização das hipóteses do art. 50 do Código Civil.”¹²

O fato de a função de árbitro ser exercida por qualquer pessoa capaz não significa que a atuação do advogado como árbitro possa ser excluída do rol das atividades do advogado. Tanto é que o art. 48, § 4º¹³, do Código de Ética e Disciplina da OAB, aprovado pela Resolução n. 02/2015, conceitua a remuneração decorrente da atuação na arbitragem como honorários advocatícios.

O Conselho Federal da OAB, no mesmo sentido, editou o Provimento n. 196/2020 ratificando a inclusão da atividade como serviço atrelado ao exercício da advocacia:

“Art. 1º Constitui atividade advocatícia, para todos os fins, a atuação de advogados como conciliadores ou mediadores, nos termos da Lei n. 13.140/2015, ou árbitros, nos moldes preconizados pela Lei n. 9.307/1996.

§ 1º A atuação de advogados como conciliadores, mediadores, árbitros ou pareceristas e no testemunho (*expert witness*) ou no assessoramento às partes em arbitragem não desconfigura a atividade advocatícia por eles prestada exclusivamente no âmbito das sociedades individuais de advocacia ou das sociedades de advogados das quais figurem como sócios.

§ 2º A remuneração pela prática da atividade referida no *caput* tem natureza de

¹² CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. 9202-011.354 | 12448.730776/2014-91, Rel. Mauricio Nogueira Righetti, julgado em 20.06.2024, publicado em 26.07.2024.

¹³ “Art. 48. A prestação de serviços profissionais por advogado, individualmente ou integrado em sociedades, será contratada, preferentemente, por escrito. (...) § 4º As disposições deste capítulo aplicam-se à mediação, à conciliação, à arbitragem ou a qualquer outro método adequado de solução dos conflitos.”

honorários advocatícios e pode ser recebida pelos advogados como pessoas físicas ou pelas sociedades das quais sejam sócios.”

O sexto requisito exige que os serviços prestados pela sociedade “sejam relacionados à atividade-fim prestados diretamente pelos sócios, admitido o concurso de auxiliares ou colaboradores”. Não obstante a ressalva no sentido de que os serviços poderão ser prestados em conjunto com auxiliares e colaboradores da sociedade, a expressão *diretamente pelos sócios* poderá ocasionar alguns desvios interpretativos.

Imagine uma sociedade de advogados com grande número de sócios, colaboradores advogados (sênior, pleno e júnior), estagiários, entre outros. Caso o processo ou serviço jurídico não seja acompanhado diretamente por um sócio, haveria a tributação pelo regime normal? O que seria um acompanhamento direto? Seria necessária a prática de algum ato processual para a configuração do acompanhamento direto?

O emprego do vocábulo “direto”, ao nosso ver, foi infeliz e não deve ser interpretado como uma necessidade de participação de um sócio em todos os processos administrativos, processos judiciais ou qualquer outro serviço jurídico. No caso da advocacia, a participação do sócio decorre da própria responsabilidade funcional e ilimitada pela prestação do serviço, conforme expressa disposição do art. 17¹⁴, que atribui ao sócio da sociedade de advogados (individual ou coletiva) a responsabilidade subsidiária e ilimitada pelos danos causados aos clientes em decorrência de ação ou omissão no exercício da advocacia.

Inclusive, o art. 6º do Provimento n. 112/2006 do CFOAB deixa ainda mais clara a possibilidade de a atividade-fim da sociedade ser realizada mediante profissional ligado à sociedade de advogados, independentemente da sua qualificação como sócio:

“Art. 6º As Sociedades de Advogados, no exercício de suas atividades, somente podem praticar os atos indispensáveis às suas finalidades, assim compreendidos, entre outros, os de sua administração regular, a celebração de contratos em geral para representação, consultoria, resolução extrajudicial de conflitos, assessoria e defesa de clientes por intermédio de seus sócios, associados e advogados empregados, ou serviços de advocacia por elas contratados.

Parágrafo único. Os atos privativos de advogado devem ser exercidos pelos sócios ou por advogados vinculados à sociedade, como associados ou como empregados, mesmo que os resultados revertam para o patrimônio social.”

¹⁴ “Art. 17. Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.”

Logo, no caso das sociedades de advogados, os sócios possuem responsabilidade pelos serviços prestados pelos seus auxiliares e colaboradores, o que, para fins de enquadramento do regime de tributação reduzida, consiste em responsabilidade direta dos sócios pelos serviços, nos moldes do art. 127, § 1º, inciso II, alínea “e”.

Para fins de aplicação dos requisitos estabelecidos acima para a pessoa jurídica, o art. 127, § 2º, incisos I e II, explicita que não impedem a aplicação da redução de alíquotas a natureza jurídica da sociedade (permitindo qualquer formato societário), bem como a união de diferentes profissionais listados no *caput* (sociedade multiprofissional), desde que cada sócio atue conforme sua habilitação.

O dispositivo evita, para fins de IBS e CBS, discussões recorrentes no âmbito do Superior Tribunal de Justiça envolvendo a aplicação do regime específico do ISSQN para as sociedades uniprofissionais, notadamente a possibilidade de constituir sociedade de pessoas por meio de sociedade limitada¹⁵ e a inclusão no quadro societário de pessoas com outra habilitação profissional (exemplo, contador e administrador)¹⁶.

¹⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *AgInt no REsp n. 1.998.658/RS*. Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15.12.2022, *DJe* 19.12.2022: “Tributário. ISS. Sociedade de engenheiros constituída sob a forma de sociedade limitada. ISSQN. Art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/1968. Caráter empresarial afastado na origem. Súmula 7/STJ. Recolhimento por alíquota fixa. Possibilidade. Deficiência de fundamentação. Incidência da Súmula n. 284 do STF. 1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/1968 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. 2. ‘A forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais (...) exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços’ (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, *DJe* 13.8.2015). 3. No caso dos autos, não obstante a agravada ser uma sociedade limitada, o Tribunal de origem assentou que ela se dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, sem caráter empresarial, razão pela qual é cabível o benefício da tributação por alíquota fixa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). 4. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que, quando a parte apresenta razões dissociadas do que foi decidido pela Corte local, incide a Súmula 284 do STF, ante a impossibilidade de compreensão da controvérsia. 5. Agravo Interno não provido.”

¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *AgRg no REsp n. 1.486.568/RS*. Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 06.11.2014, *DJe* 13.11.2014: “Tributário. ISS. Art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/68. Sociedade pluriprofissional de arquitetos e engenheiros. Inexistência de caráter empresarial. Recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. Possibilidade. Conclusão do Tribunal de Origem com base em fatos e provas dos autos. Óbice da Súmula 7/STJ.1. O Tribunal *a quo* ao analisar os fatos e as provas dos autos, concluiu que a parte agravada não apresenta natureza de organização empresarial, permitindo o recolhimento do ISS sobre alíquota fixa. A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme o óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedente.2. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Todavia, a disposição não se aplica para as sociedades de advogados, pois o art. 16 do Estatuto da Advocacia¹⁷ veda tanto a utilização de outra forma de constituição da sociedade (sociedade simples e limitada) quanto a inclusão no quadro societário de pessoas sem a habilitação para advogar.

O art. 127, § 2º, inciso III, ratifica que a forma de distribuição de lucros da sociedade (proporcional ou desproporcional) não desnatura a sua inclusão no regime de alíquota reduzida. Isso porque, nas sociedades de pessoas, é bastante comum que os lucros sejam apurados e distribuídos por múltiplos critérios. Essa peculiaridade não pode desnaturar a sua qualificação jurídica, ressalvado apenas os casos de evidente fraude.

Aliás, o Provimento n. 226/2024 do Conselho Federal da OAB alterou o provimento que dispõe sobre a constituição da sociedade de advogados para incluir a expressa possibilidade de distribuição desproporcional de lucros:

“Art. 1º O art. 2º do Provimento n. 112/2006 que ‘Dispõe sobre as Sociedades de Advogados.’ passa a vigorar com a alteração do inciso IV e o acréscimo do § 5º, com as seguintes redações:

‘Art. 2º (...)

VI – as formas de distribuição dos resultados e dos prejuízos verificados nos períodos que indicar, na forma do § 5º deste artigo;

(...)

§ 5º Apontando se haverá possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, sem a necessidade de especificação dos critérios para tanto em cláusula contratual, os quais poderão ser objeto de deliberação em reunião ou assembleia, observado o quórum do art. 1.071, IV c/c art. 1.076, III do Código Civil, se o contato social não dispuser de forma diferente.”

O tema vem sendo discutido no âmbito estadual, pois alguns estados da federação estão, equivocadamente, caracterizando a distribuição desproporcional como uma doação passível de incidência do ITCMD¹⁸. Por outro lado, na regula-

¹⁷ “Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. (...) § 3º É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia.”

¹⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. *Acórdão n. 18872363 | 1087688-18.2023.8.26.0053*. Rel. Maria Olivia Alves, julgado em 12.02.2025: “Direito tributário. Apelação. Mandado de segurança. ITCMD. Recurso desprovido. I. Caso em Exame. 1. Mandado de segurança impetrado para obter a nulidade de autos de infração por suposto não recolhimento de ITCMD. Sentença pela qual foi denegada a ordem. Apelação dos impetrantes sustentando não se tratar de doação, mas de distribuição desproporcional de lucros, a afastar a incidência de ITCMD. II. Questão em Discussão. 2. Determi-

mentação da 2ª parte da reforma tributária (PLP n. 108/2024), houve uma tentativa de inserir, no capítulo destinado a regular as normas gerais do ITCMD, um dispositivo que previa a incidência do tributo no caso da distribuição desproporcional de lucros¹⁹. Felizmente, o dispositivo não constou na redação final do projeto aprovado pela Câmara dos Deputados e enviado para o Senado Federal para análise e votação.

nar se a distribuição desproporcional de lucros caracteriza fato gerador do ITCMD. III. Razões de Decidir. 3. Em mandado de segurança, é necessário demonstrar direito líquido e certo, o que não foi comprovado pelos impetrantes. 4. A autoridade tributária pode desconsiderar atos que dissimulem o fato gerador do tributo. A distribuição desproporcional de lucros, sem justificativa negocial clara, foi considerada dissimulação de doação. IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso desprovido. Tese de julgamento: 1. A distribuição desproporcional de lucros sem justificativa negocial pode ser considerada dissimulação de doação para fins de ITCMD. 2. A ausência de comprovação de direito líquido e certo inviabiliza a concessão de mandado de segurança.” Em sentido contrário: *Apelação | 5005960-13.2022.8.24.0008*, Rel. Alexandre Morais da Rosa, julgado em 12.11.2024: “Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Tributário. Agravo interno em apelação. ITCMD. Ação anulatória de crédito tributário. Impossibilidade de enquadramento da distribuição de lucros da sociedade empresária como doação. Hipótese de incidência tributária não configurada. Ato negocial autorizado pela lei civil. Pedido de fixação dos honorários sucumbenciais por apreciação equitativa, em razão do expressivo valor da causa. Impossibilidade. Tema n. 1.076/STJ. Decisão monocrática mantida. Recurso desprovido.”

¹⁹ PLP n. 108/2024 (versão original): “Art. 160. (...) § 5º Consideram-se, ainda, como doações, para fins da incidência do ITCMD, em transmissões entre pessoas vinculadas: I – os atos societários que resultem em benefícios desproporcionais para sócio ou acionista praticados por liberalidade e sem justificativa negocial passível de comprovação, incluindo distribuição desproporcional de dividendos, cisão desproporcional e aumento ou redução de capital a preços diferenciados;”

CAPÍTULO 2

REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IBS E DA CBS

1. Regra-matriz de incidência tributária

A teoria da regra-matriz de incidência tributária foi concebida como uma importante ferramenta para a compreensão das relações tributárias, pois oferece uma estrutura sintática da norma, formalizada com base nos conhecimentos da lógica deôntica, e permite o avanço nos planos semântico e pragmático do texto normativo.

Nas palavras do seu criador, o grande mestre Paulo de Barros Carvalho, ela pode ser considerada como “instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é um subproduto da teoria da norma jurídica, o que significa reconhecer tratar-se de contribuição efetiva da Teoria Geral e da Filosofia do Direito”¹.

Na hipótese, temos a seguinte decomposição: (i) critério material composto pelo verbo e o seu complemento; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal. Formalizando: Cm(v.c).Ce.Ct. O preenchimento dos conteúdos concretos, porém, ocorre no plano da criação dos fatos jurídicos por meio da linguagem. No prescritor, vamos subdividir os critérios em: (i) pessoal, que formaliza os sujeitos da relação jurídica; e (ii) quantitativo (base de cálculo e alíquota), que delimita o objeto da obrigação tributária. Formalizando: Cp(sa.sp).Cq(bc.al).

O sucesso do método ocasionou a utilização do vocábulo regra-matriz de incidência tributária ou RMIT também para designar o produto da utilização da ferramenta metodológica nos textos jurídicos tributários. Com isso, a designação pode ser validamente empregada tanto para tratar do método de trabalho quanto como sinônimo da norma-padrão de determinado tributo, construída a partir das significações extraídas da linguagem jurídica aplicável².

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 153.

² Em sentido análogo, Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 392: “a expressão ‘regra-matriz’ pode ser utilizada em duas acepções, significando realidades distintas: (i) estrutura lógica; e (ii) norma jurídica em sentido estrito. (...) A regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é despro-

Paulo de Barros Carvalho, analisando a dimensão normativa constitucional da não cumulatividade, assevera que a sua efetivação ocorrerá mediante a conjunção de duas relações jurídicas distintas. A primeira regra introduz um direito de crédito oriundo da entrada jurídica do produto, que será efetivado mediante compensação ou utilização escritural. A segunda regra é a relação jurídica tributária originária da saída do produto no contexto da cadeia de consumo³.

Ou seja, para ele, “o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos ‘regra-matriz do direito ao crédito’. Sua incidência implica relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado”⁴.

A exposição teórica acima ganha importância quando assumimos a não cumulatividade como um limite objetivo introduzido no nosso sistema constitucional tributário para garantir diversos valores, entre eles a capacidade contributiva, a isonomia e, considerando a Emenda Constitucional n. 132/2023, a neutralidade tributária⁵.

2. Critério material da regra-matriz de incidência do IBS/CBS

O critério material do IBS/CBS está delimitado em duas materialidades principais: operações com bens (materiais ou imateriais, inclusive direitos) e serviços, bem como a importação desses mesmos bens ou serviços, realizada por qualquer pessoa física ou jurídica, independentemente de sua finalidade. Esse desenho cons-

vida de conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático que auxilia o intérprete no arranjo das suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica, aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados”.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 757. “Estão aí presentes, portanto, dois momentos distintos, duas situações diversas que dão origem a duas consequências diferentes: dois antecedentes e dois consequentes, ou seja, duas normas jurídicas, incidindo sobre fatos jurídicos independentes (embora participantes de uma mesma cadeia de circulação de mercadoria) e impondo comportamentos específicos no seio de relações jurídicas igualmente distintas”.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 731.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 334-335. “Resumidamente, os ‘limites objetivos’ distinguem-se dos valores pois são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o aporte de valores. Aqueles limites não são valores, se considerados em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores de forma indireta, mediata. (...) O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor. É um ‘limite objetivo’, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.”

titucional representa uma significativa ampliação conceitual em relação ao termo “mercadorias”, anteriormente utilizado na sistemática tributária brasileira⁶.

Em outros termos, o legislador constituinte quis estabelecer um notável alargamento da base de incidência tributária ao criar o IBS e a CBS, adotando uma abordagem significativamente distinta da tradição brasileira que historicamente privilegiava tipos tributários com interpretação restritiva. A principal inovação está na amplitude conceitual dessas novas figuras tributárias, que devem incidir sobre todas as operações de consumo geradoras de valor agregado, independentemente da classificação ou da natureza jurídica do bem ou serviço transacionado, representando uma ruptura paradigmática com o sistema anterior⁷.

Inclusive, ao considerar que os novos tributos têm uma base ampla, pois o que não for “operação” será considerado “serviço”, mesmo que não tenha essa característica e denominação, no seu art. 12, § 4º, e art. 13 da Lei Complementar n. 214/2025, deu poderes para haver a desconsideração ampla de atos, negócios, operações pelas autoridades fiscais. Com isso, violando os conceitos das leis civil e societária, pois a caracterização como serviço independe de título, forma, natureza jurídica, lei ou contrato.

Destaque importante vai para o vocábulo “operações”, que assume dimensão abrangente no texto constitucional, não se limitando apenas às transações que en-

⁶ BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 180-181.

⁷ CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 123-124: “Com a redação do art. 156-A, § 1º, I, da Constituição, e, especialmente, em virtude da parte final do § 8º do mesmo artigo, o legislador constituinte pretendeu dar amplo alcance aos novos tributos sobre o consumo brasileiro, afastando-se radicalmente da tradição brasileira de tipos com interpretação fechada. O IBS e a CBS devem incidir sobre todas as operações de consumo, sempre que elas gerarem valor agregado para os contribuintes do imposto, independentemente da natureza ou classificação do bem ou serviço transacionado. Com efeito, comparando-se o critério material da hipótese tributária do IBS e da CBS com o de seus antecessores (especialmente o ICMS e o ISS), percebe-se uma significativa alteração. No que toca ao ICMS, seu critério material é efetuar operações relativas à circulação de mercadorias, ou prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como se desprende do próprio art. 155, II, da Constituição. Ou seja, ainda que a técnica de apuração do ICMS reflita o valor agregado por cada contribuinte no processo produtivo (já que se trata de imposto parcialmente não cumulativo), o critério material dele é muito mais restrito do que o do IBS e da CBS, não abrangendo toda e qualquer operação da qual possa surgir o valor agregado. O ISS, por sua vez, tem critério material ainda mais restrito, já que, apesar de potencialmente incidir sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, como se lê no art. 156, III, da Constituição, sua incidência fica limitada aos serviços enumerados na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, o que inevitavelmente importa em zonas de não-incidência do imposto, por falta de previsão na lista.”

volvem efetiva transferência de propriedade, compreendendo qualquer negócio jurídico que promova circulação de riqueza, independentemente da configuração formal do ato. Diferentemente do modelo anterior aplicado ao ICMS, que exigia circulação jurídica efetiva de mercadorias, o novo sistema tributário alcança modalidades negociais variadas como permuta, doação, arrendamento, empréstimos, dação em pagamento, locação e cessão de direitos de uso, representando significativa ampliação do escopo de incidência tributária sobre o consumo no Brasil⁸.

Outro aspecto relevante na configuração do critério material do IBS é a vinculação dos conceitos de “bens” e “serviços” ao princípio da capacidade contributiva, evidenciando a natureza fiscal desse tributo. Conforme a análise doutrinária, somente podem ser tributadas as manifestações de riqueza decorrentes de operações com bens ou prestações de serviços⁹.

A atribuição de sentido ao signo “serviços” apresenta desafios hermenêuticos significativos. Embora a emenda pareça delegar à lei complementar a definição do conceito de “operações com serviços”, essa delegação não é absoluta, devendo ser interpretada dentro dos limites semânticos constitucionais e considerando as competências tributárias já atribuídas exclusivamente a outros entes¹⁰, inclusive, com observância de outra Lei Complementar, o art. 110 do Código Tributário Nacional.

O art. 4º¹¹ da Lei Complementar n. 214/2025 ratifica a incidência sobre as “operações onerosas com bens ou com serviços”. A norma adota a onerosidade

⁸ CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 128.

⁹ BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p.181.

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 182.

¹¹ “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

como elemento central para a caracterização do fato gerador. O § 1º estabelece uma regra de exceção, admitindo que operações não onerosas também possam ser tributadas, desde que expressamente previstas na própria regulamentação.

O § 2º apresenta um conceito abrangente de “operação onerosa”, definindo-a como “qualquer fornecimento com contraprestação”. Essa definição revela a amplitude conferida pelo legislador ao aspecto material da hipótese de incidência, não se limitando ao tradicional conceito de “circulação de mercadorias” do ICMS ou de “prestação de serviços” do ISS, mas abarcando qualquer operação econômica que envolva contraprestação. O dispositivo apresenta um rol exemplificativo de operações consideradas onerosas.

Ou seja, a hipótese de incidência do IBS/CBS não se restringe às operações tradicionalmente tributadas pelo ICMS e pelo ISS, mas abrange uma gama muito mais ampla de operações econômicas com bens e serviços, desde que presentes os elementos de onerosidade e contraprestação.

O § 3º estabelece elementos considerados irrelevantes para a caracterização das operações tributáveis, revelando a adoção de um critério material substantivo e não meramente formal, isto é, a norma busca privilegiar a substância econômica sobre a forma jurídica.

3. IBS/CBS e os honorários de sucumbência

Inicialmente, o sistema processual brasileiro não contemplava expressamente o regime de honorários sucumbenciais. O ordenamento jurídico nacional, ainda em fase de consolidação após o período colonial, apresentava lacunas significativas quanto à regulamentação dos encargos financeiros decorrentes da sucumbência processual.

Cumpra analisar, sob uma perspectiva histórico-evolutiva, as principais inflexões normativas nessa matéria, destacando seus fundamentos teóricos e implicações práticas no âmbito jurisdicional.

Com a edição do CPC/1939, foi estabelecido um sistema misto de causalidade e culpa, pelo qual os honorários eram fixados apenas quando a parte vencida atuasse de má-fé ou com culpa, contratual ou extracontratual. Tratava-se, portanto, de hipótese de responsabilidade subjetiva, fundamentada na teoria da sucumbência, porém qualificada pelo elemento volitivo do vencido¹².

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.”

¹² AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025, p. 153: “a condenação nos honorários de advogados, nos termos da redação originária do art. 64, exigia a presença de

A edição da Lei n. 4.215/1963, que instituiu o Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, representou verdadeira ruptura paradigmática no tratamento jurídico dos honorários sucumbenciais. O art. 99, §§ 1º e 2º, do referido diploma normativo, operou significativa alteração na titularidade da verba honorária, transferindo-a da parte vencedora para seu advogado¹³.

Significativa alteração na hipótese de condenação dos honorários de sucumbência ocorreu com o advento da Lei n. 4.632/1965, que alterou o CPC/1939 e passou a estabelecer o pagamento pelo vencido ao vencedor independentemente de qualquer indagação acerca de sua culpa ou falta de decoro processual. “Com a alteração, a condenação nos honorários advocatícios deixou de fundar-se numa responsabilização subjetiva, que dependia de dolo ou culpa da parte vencida. A responsabilidade passou a ser objetiva pelo critério da sucumbência. A parte vencida – independentemente de sua intenção – seria condenada a arcar com os honorários advocatícios, devidos ao advogado (em razão do art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963)”¹⁴.

A edição do CPC/1973 consolidou o princípio da sucumbência no ordenamento jurídico brasileiro. O diploma estabeleceu em seu art. 20 que “a sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios”.

O legislador ordinário, ao elaborar o novel diploma processual, manteve a responsabilidade objetiva como regra para a imposição dos custos processuais, incluindo os honorários, dispensando a verificação de elementos subjetivos como má-fé, culpa ou dolo. Entretanto, promoveu significativa alteração quanto à titularidade da verba honorária, restaurando sua natureza essencialmente ressarcitória. O art. 20 do CPC/1973 preceituava expressamente que a parte vencida deveria pagar ao vencedor os honorários advocatícios, o que foi interpretado pela doutrina majoritária como revogação tácita do art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963¹⁵.

dolo ou culpa, contratual ou extracontratual, da parte vencida. Ademais, os honorários eram destinados à parte vencedora, como forma de ressarcimento do que gastou com os serviços de seu advogado. Cuidava-se, pois, de uma responsabilidade subjetiva pelo critério da sucumbência e, igualmente, com o objetivo ressarcitório da parte vencedora”.

¹³ AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025, p. 153.

¹⁴ AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025, p. 154.

¹⁵ AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025, p. 155: “Com o advento do CPC-1973, dois pontos merecem destaque: (a) manteve-se como regra geral uma responsabilidade objetiva pelas despesas e honorários, sem necessidade de perquirir dolo, culpa ou má-fé; e, (b) os honorários regrediram para sua natureza ressarcitória, ou seja, um[a] rubrica inclusa na condenação para reparar a parte. O texto expressamente afirma que o vencido pagará os honorários ao vencedor. Desse modo, após longos debates, firmou-se o entendimento que o CPC-1973 revogou

Note-se que, no contexto normativo do CPC/1973, os honorários de sucumbência eram devidos à parte vencedora do processo e, com isso, representavam uma verdadeira indenização pelos custos incorridos para custear a remuneração do advogado contratado para atuar na demanda.

O cenário mudou novamente após a edição da Lei n. 8.906/1994, que aprovou o novo Estatuto da Advocacia. Isso porque o art. 23¹⁶ combinado com o art. 24¹⁷, garantiu ao advogado o direito integral aos honorários de sucumbência, asseverando, inclusive, o caráter alimentar da aludida verba.

O art. 85, *caput* e § 14, do CPC-2015¹⁸ reforçou a natureza autônoma dos honorários advocatícios. Não se trata de uma contraprestação pelo fornecimento de um serviço, mas sim de uma indenização processual paga pela parte adversa ao advogado da parte vencedora, ou seja, o advogado ou sociedade de advogado que recebe honorários de sucumbência nada recebe do adquirente do serviço.

tacitamente o art. 99, §§ 1º e 2º, do Estatuto da OAB de 1963/56. Em outras palavras, os honorários sucumbenciais voltaram ser devidos à parte, reassumindo sua função ressarcitória. A condenação em honorários advocatícios deixou de beneficiar diretamente o advogado, voltando a ser titularizada pela parte, como forma de reparar eventuais gastos com serviços de advocacia”.

¹⁶ “Art. 23. Os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte, podendo requerer que o precatório, quando necessário, seja expedido em seu favor.”

¹⁷ “Art. 24. A decisão judicial que fixar ou arbitrar honorários e o contrato escrito que os estipular são títulos executivos e constituem crédito privilegiado na falência, concordata, concurso de credores, insolvência civil e liquidação extrajudicial. § 1º A execução dos honorários pode ser promovida nos mesmos autos da ação em que tenha atuado o advogado, se assim lhe convier. § 2º Na hipótese de falecimento ou incapacidade civil do advogado, os honorários de sucumbência, proporcionais ao trabalho realizado, são recebidos por seus sucessores ou representantes legais. § 3º-A. Nos casos judiciais e administrativos, as disposições, as cláusulas, os regulamentos ou as convenções individuais ou coletivas que retirem do sócio o direito ao recebimento dos honorários de sucumbência serão válidos somente após o protocolo de petição que revogue os poderes que lhe foram outorgados ou que noticie a renúncia a eles, e os honorários serão devidos proporcionalmente ao trabalho realizado nos processos. § 4º O acordo feito pelo cliente do advogado e a parte contrária, salvo aquiescência do profissional, não lhe prejudica os honorários, quer os convencionados, quer os concedidos por sentença. § 5º Salvo renúncia expressa do advogado aos honorários pactuados na hipótese de encerramento da relação contratual com o cliente, o advogado mantém o direito aos honorários proporcionais ao trabalho realizado nos processos judiciais e administrativos em que tenha atuado, nos exatos termos do contrato celebrado, inclusive em relação aos eventos de sucesso que porventura venham a ocorrer após o encerramento da relação contratual. § 6º O distrato e a rescisão do contrato de prestação de serviços advocatícios, mesmo que formalmente celebrados, não configuram renúncia expressa aos honorários pactuados. § 7º Na ausência do contrato referido no § 6º deste artigo, os honorários advocatícios serão arbitrados conforme o disposto no art. 22 desta Lei.”

¹⁸ “Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. (...) § 14. Os honorários constituem direito do advogado e têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho, sendo vedada a compensação em caso de sucumbência parcial.”

A jurisprudência brasileira, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, passou a reconhecer o caráter alimentar dos honorários advocatícios, incluindo os sucumbenciais. Essa compreensão foi cristalizada no Enunciado n. 47 da Súmula Vinculante do STF: “Os honorários advocatícios incluídos na condenação ou destacados do montante principal devido ao credor consubstanciam verba de natureza alimentar cuja satisfação ocorrerá com a expedição de precatório ou requisição de pequeno valor”¹⁹.

No entanto, existe certa controvérsia se a verba constitui uma remuneração decorrente diretamente do serviço prestado nos autos do processo ou se corresponde a uma remuneração autônoma decorrente do exercício da advocacia, porém, não incluída no preço do serviço pactuado com o cliente.

Aqui, cabe destacar duas manifestações proferidas no voto condutor do julgamento do Plenário do STF na ADI n. 6.353/DF²⁰.

A primeira manifestação, da lavra do Ministro Alexandre de Moraes, considera a existência de um caráter contraprestacional aos honorários de sucumbência, pois “o pagamento de verbas honorárias sucumbenciais vincula-se indissociavelmente à própria natureza e qualidade dos serviços efetivamente prestados pelo profissional da advocacia, assumindo, em razão disso, feição contraprestacional e remuneratória”. Em seguida, o Eminentíssimo Ministro assevera que:

“O fato de os honorários sucumbenciais não serem devidos por alguém que se tenha beneficiado dos respectivos serviços profissionais não é suficiente para, por si só, descaracterizar essa natureza remuneratória. Não é por outro motivo, aliás, que tais verbas são fixadas entre percentuais limitadores de um mínimo e de um máximo, moduláveis precisamente em razão de determinados qualificativos imputáveis ao serviço objeto da contraprestação.”²¹

Por outro lado, no mesmo voto condutor, iniciado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, consta expressamente a seguinte manifestação: “No que interessa diretamente à compreensão da problemática sob exame, a figura dos honorários sucumbenciais – ligada à retribuição pelo resultado alcançado, por profissional da advocacia, em determinada demanda judicial, não se confundindo com a contraprestação negociada entre cliente e advogado, considerado o serviço prestado”²².

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante n. 47*. Aprovada em Sessão Plenária de 27.05.2015.

²⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6053/DF*, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22.06.2020.

²¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6053/DF*, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22.06.2020, p. 49.

²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6053/DF*, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22.06.2020, p. 19.

Logo, mesmo considerando a natureza remuneratória (contraprestacional ou não) dos honorários de sucumbência e a sua relação com a atuação do advogado no caso, há um expresse reconhecimento de que a verba não decorre do preço contratado para o fornecimento do serviço, salvo convenção das partes com expressa inclusão dos honorários de sucumbência no preço do serviço.

Essa peculiaridade é relevante para a definição do critério material do IBS/CBS, visto que os tributos incidem sobre operações com bens e serviços e o conceito de operação onerosa é relevante para definição da sua materialidade. Portanto, se os honorários de sucumbência não estiverem qualificados juridicamente como uma operação onerosa paga pelo adquirente em função do fornecimento dos serviços, eles não poderão compor o critério material do IBS/CBS.

A qualificação dos honorários advocatícios como serviço não é uma questão nova e a discussão remanesce do regime do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. A incidência tributária do ISSQN sobre honorários advocatícios sucumbenciais apresenta controvérsia significativa quanto à subsunção ao critério material do imposto.

Embora a atividade advocatícia constitua serviço tributável previsto na Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, os honorários sucumbenciais carecem do elemento essencial caracterizador da hipótese de incidência: a bilateralidade contraprestacional. Isso porque, diferentemente dos honorários contratuais, a verba sucumbencial possui natureza jurídica híbrida, configurando obrigação *ex lege* decorrente de relação jurídica processual, não contratual²³.

Assim, enquanto todo fenômeno contraprestacional insere-se numa relação causal, nem toda causalidade configura contraprestação tributável, sendo esta última pressuposto necessário ao “prestar serviço” como núcleo do critério material do ISSQN. A mera decorrência causal entre a atuação profissional e a condenação em honorários sucumbenciais não satisfaz, portanto, a exigência normativa de bilateralidade contraprestacional inerente ao conceito jurídico-tributário de serviço²⁴.

Sobre o tema, além das referências acima, merecem destaque alguns trechos do Parecer Jurídico aprovado pela Comissão Especial de Direito Tributário do

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. *Segurança jurídica, proteção da confiança e Reforma Tributária*: Relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024 (no prelo).

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. *Segurança jurídica, proteção da confiança e Reforma Tributária*: Relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024 (no prelo).

Conselho Federal da OAB, presidida pela notável Professora Misabel Abreu Machado Derzi:

“Conforme sustentado linhas atrás, os honorários advocatícios de sucumbência são obrigação *ex lege*, de natureza jurídica híbrida, decorrente de uma relação jurídica de direito processual, imposta ao vencido no processo, como forma de remunerar o advogado da parte vencedora. Ou seja, os honorários de sucumbência não decorrem de uma relação de direto material (contratual), pautado pela bilateralidade.

Nessa perspectiva, interessa diferenciar ‘*decorrência*’ de ‘*contrapartida*’. É que o argumento mais comum em favor da incidência é o de que o pagamento dos honorários sucumbenciais decorre da prestação de serviços advocatícios contratada junto a uma das partes, a vencedora da contenda.

(...)

O conceito de ‘*contrapartida*’, com efeito, está intimamente vinculado à noção de troca, ou de bilateralidade. Essa correspondência pressupõe uma causalidade: um dos contratantes só realiza o pagamento em função do compromisso da parte contrária de prestar um serviço; enquanto o outro apenas presta o serviço como consequência da assunção, por outrem, de um dever de prestação pecuniária.

Há, portanto, uma relação de continência conceitual, ou de gênero e espécie entre, respectivamente, ‘*causalidade*’ e ‘*contraprestação*’. Toda contraprestação se insere numa relação de causalidade, mas nem toda causalidade é uma contraprestação. Esta pressupõe realidade institucional, pois necessita de sujeitos cognoscentes, com capacidade volitiva, para que estejam aptos a fazer algo *em troca* de outro algo, em ato essencialmente de convenção. Em outros termos, enquanto a causalidade exige apenas que a realidade empírica gere um fato como consequência do outro, a relação de contraprestação requer que haja vontade e, mais precisamente, um sujeito correspondendo ao outro.

Encerrada essa necessária digressão, a ideia de ‘prestar’, que compõe o núcleo do critério material, exige contrapartida, e não apenas causalidade. (...)”²⁵

O entendimento em questão vem sendo acolhido em diferentes Tribunais de Justiça da federação. Destacamos, exemplificativamente, alguns julgados:

“Agravos de instrumento. Tributação ISS sobre honorários sucumbenciais. Incabível. 1. o item Advocacia da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, ou seja, serviços de natureza advocatícia, decorrem estritamente da relação

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. *Segurança jurídica, proteção da confiança e Reforma Tributária*: Relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024 (no prelo).

contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente, não abrangendo a verba sucumbencial. 2. Dispõe o artigo 1º da Lei Complementar Federal n. 116/2003: 'Art. 1º: O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.' 3. Nesse contexto, não estão inseridos os honorários sucumbenciais, pois não equivale a serviço, mas de condenação judicial com dupla natureza: indenizatória ao advogado da parte vencedora e penalizadora para a parte perdedora. 4. Assim, verifica-se que os honorários advocatícios constituem direito autônomo do advogado e não pode ser tributado com o ISS."²⁶

"Direito tributário. Apelação. ISS. Incidência sobre honorários advocatícios sucumbenciais. Recurso desprovido. I. Caso em Exame Ação ordinária ajuizada por sociedade individual de advocacia contra o Município de São Paulo, visando o reconhecimento da inexigibilidade do ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais. II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste na incidência do ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais, que a parte autora alega não serem contraprestação pelos serviços advocatícios prestados. III. Razões de Decidir 3. Os honorários de sucumbência não constituem contraprestação pelos serviços advocatícios, mas sim um prêmio remuneratório que decorre da norma processual civil, não configurando fato gerador do ISS conforme a Lei Complementar 116/2003. IV. Dispositivo e Tese 4. Recurso desprovido. Tese de julgamento: Honorários sucumbenciais não são tributáveis pelo ISS, pois não decorrem de contrato de prestação de serviços advocatícios, mas de obrigação legal reconhecida judicialmente."²⁷

"Tributário. Mandado de segurança. ISS. Honorários advocatícios sucumbenciais. Incidência descabida. Sentença reformada. Ordem concedida. Recurso conhecido e provido. I. Caso em exame. 1. Trata-se de mandado de segurança impetrado contra a incidência de ISS sobre honorários advocatícios sucumbenciais. A impetrante recorre da decisão que denegou a ordem. II. Questão em discussão. 2. A questão em discussão consiste em saber se os honorários advocatícios sucumbenciais estão sujeitos à incidência do ISS, considerando a ausência de vínculo contratual entre o advogado e a parte vencida. III. Razões de decidir. 3. Os honorários de sucumbência não fazem parte do vínculo contratual firmado entre o advogado e seu constituinte, pois o profissional não presta serviços à parte adversa. O elo entre eles decorre da aplicação das nor-

²⁶ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE GOIÁS. 5028342-11.2022.8.09.0010, Rel. Des. Gerson Santana Cintra, publicado em 01.07.2022.

²⁷ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO. Acórdão n. 18685116 | 1082097-75.2023.8.26.0053, Rel. Marcelo L. Theodosio, julgado em 10.12.2024, publicado em 10.12.2024.

mas do processo civil, sem vínculo ou expressão de vontade bilateral. 4. Nesse contexto, os honorários sucumbenciais não compõem a hipótese de incidência fiscal do ISS, por não decorrerem do contrato de prestação de serviços advocatícios, mas sim de obrigação legal reconhecida por decisão judicial. IV. Dispositivo e tese. 5. Recurso conhecido e provido. Sentença reformada. Tese de julgamento: ‘1. Os honorários sucumbenciais não são tributáveis pelo ISS, pois não decorrem de contrato de prestação de serviços advocatícios, mas de obrigação legal reconhecida por decisão judicial’.”²⁸

Em que pesem as relevantes diferenças entre a materialidade do IBS/CBS e a do ISSQN, devidamente tratadas no item antecedente, parece-nos que os critérios distintivos para não incidência do ISSQN sobre os honorários de sucumbência são plenamente aplicáveis ao IBS e à CBS.

Ademais, o pagamento dos honorários de sucumbência, ainda que direta ou indiretamente ligado a um fornecimento de serviços, não corresponde a um acréscimo ao preço, pois economicamente é arcado pela parte contrária. Trata-se de questão relevante, pois o IBS/CBS adota a sistemática de tributação por fora e o valor da contraprestação deve ser acrescido do IBS/CBS.

Ora, se a condenação em honorários de sucumbência é o “valor complementar” do fornecimento de serviços advocatícios, ela seria o valor original sem os tributos incidentes? Interpretação em sentido contrário, para admitir suposta tributação, não teria o condão de diminuir o valor da condenação fixada pelo Poder Judiciário?

Noutro prisma, considerando que o adquirente do serviço possui direito ao creditamento dos tributos pagos, haveria necessidade de criação de uma relação jurídica tributária entre a parte vencida e a parte vencedora? Caso a parte vencida aproveite o crédito do IBS/CBS, ela deverá arcar com o ônus do recolhimento do tributo?

Finalmente, considerando que os honorários de sucumbência poderão ser suportados pela Fazenda Pública (art. 85, § 3º, do CPC), em caso de entendimento pela incidência do IBS e da CBS, seria possível aplicar o regime do IBS/CBS das compras governamentais, previsto nos arts. 472 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025?

A lógica do regime específico (art. 149-C da CF²⁹) para compras governamentais é justamente a de preservar a neutralidade de tributação e evitar a oneração

²⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA. Apelação | 5007415-06.2024.8.24.0020, Rel. Joao Henrique Blasi, julgado em 04.02.2025, publicado em 04.02.2025.

²⁹ “Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente

para o adquirente. “O principal fundamento para a desoneração das compras públicas decorre do fato de que o IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) acabarão repassados à sociedade (na forma de custo das compras governamentais). Assim, caso estas compras não sejam desoneradas, elas pressionarão para aumentar ainda mais a carga tributária, já que a despesa pública é financiada com receitas tributárias”³⁰.

Assim, se o IBS/CBS incidir sobre os honorários de sucumbência devidos pela Fazenda Pública, o valor dos tributos deverá ser adicionado ao montante da condenação e, com isso, aumentar a despesa pública, que é justamente o fundamento para instituição do regime específico para as compras governamentais e, por isso, completamente aplicável.

Os vários questionamentos relacionados acima reforçam que a interpretação mais adequada sistematicamente é aquela no sentido de que o pagamento dos honorários de sucumbência não constitui o fato gerador do IBS/CBS.

4. Critério temporal da regra-matriz de incidência do IBS/CBS

Como regra geral, o fato gerador do IBS e da CBS ocorre no momento do término do fornecimento nas operações com bens ou serviços, mesmo quando a execução é continuada ou fracionada³¹. Ou seja, a regra geral adota uma sistemática de regime de competência que permite a incidência do IBS e da CBS, independentemente da realização do efetivo pagamento.

A regra geral poderá afetar diretamente o regime de apuração na advocacia, especialmente com grande impacto sobre o fluxo de caixa, pois há uma prática no setor de serem apurados os seus tributos com base no efetivo ingresso (pagamento), isto é, utiliza-se, em geral, a apuração com base no regime de caixa. Inclusive, é muito comum que o pagamento somente ocorra em momento muito posterior ao da prestação de serviços jurídicos, o que pode ensejar a antecipação do pagamento

federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. § 1º As operações de que trata o *caput* poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar. § 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no *caput* e no § 1º. § 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, ‘a’, será implementado na forma do disposto no *caput* e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.”

³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaías *et al.* *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Max Limonad, 2023, p. 313.

³¹ “Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento do fornecimento nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada. § 1º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, considera-se ocorrido o fornecimento no momento: (...) III – do término do fornecimento, no caso dos demais serviços;”

dos tributos antes mesmo do recebimento dos respectivos valores de honorários. Ademais, a legislação acaba sendo omissa quanto à possibilidade de estorno do IBS e da CBS na hipótese de completa ausência de posterior pagamento pelo serviço.

Destaca-se que, conforme o regime de apropriação do crédito previsto na Lei Complementar n. 214/2025, o crédito somente poderá ser aproveitado com o efetivo pagamento, em decorrência da implantação da sistemática de pagamento segregado (*split payment*) ou do mecanismo de opção pelo pagamento do IBS/CBS pelo adquirente do serviço.

Para as aquisições realizadas pela administração pública direta, autarquias e fundações públicas sujeitas ao art. 473 da Lei Complementar n. 214/2025³², o fato gerador ocorre no momento do pagamento, constituindo exceção à regra geral.

O art. 10, § 4º³³, estabelece um regime complexo para casos de pagamento antecipado (total ou parcial). O sistema de débitos e créditos criado para pagamen-

³² “Art. 473. O produto da arrecadação do IBS e da CBS sobre as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS devidos aos demais entes federativos e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. § 1º Para fins do atendimento ao disposto no *caput* deste artigo: I – nas aquisições pela União: a) serão reduzidas a zero as alíquotas do IBS dos demais entes federativos; e b) será a alíquota da CBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; II – nas aquisições por Estado: a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota municipal do IBS; e b) será a alíquota estadual do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; III – nas aquisições por Município: a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota estadual do IBS; b) será a alíquota municipal do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; e IV – nas aquisições pelo Distrito Federal: a) será reduzida a zero a alíquota da CBS; b) será a alíquota distrital do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar. § 2º Não se aplica o disposto no *caput* e no § 1º deste artigo às aquisições que, cumulativamente, sejam efetuadas de forma presencial e sejam dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica. § 3º Aplica-se o disposto neste artigo às importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições no País.”

³³ “Art. 10. (...) § 4º Para fins do disposto no *caput* deste artigo, caso ocorra pagamento, integral ou parcial, antes do fornecimento: I – na data de pagamento de cada parcela: a) serão exigidas antecipações dos tributos, calculadas da seguinte forma: 1. a base de cálculo corresponderá ao valor de cada parcela paga; 2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do pagamento de cada parcela; b) as antecipações de que trata a alínea ‘a’ deste inciso constarão como débitos na apuração; II – na data do fornecimento: a) os valores definitivos dos tributos serão calculados da seguinte forma: 1. a base de cálculo será o valor total da operação, incluindo as parcelas pagas antecipadamente; 2. as alíquotas serão aquelas vigentes na data do fornecimento; b) caso os valores das antecipações sejam inferiores aos definitivos, as diferenças constarão como débitos na apuração; e c) caso os valores das antecipações sejam superiores aos definitivos, as diferenças serão apropriadas como créditos na apuração.”

tos antecipados pode gerar complexidades contábeis e de fluxo de caixa para os contribuintes.

Na data de cada pagamento parcial ou antecipado, serão exigidos o IBS e a CBS, com natureza jurídica de antecipação tributária, calculadas sobre: (i) o valor de cada parcela paga ou antecipada; (ii) a aplicação das alíquotas vigentes no momento do pagamento parcial ou antecipado. Em seguida, a antecipação será registrada como débitos na apuração do IBS e da CBS.

Na data efetiva do fornecimento (momento efetivo do fato gerador), calcula-se o valor definitivo dos tributos considerando como base de cálculo o valor total da operação (incluindo parcelas antecipadas) e aplicando a alíquota vigente na data do fornecimento. Realiza-se, por fim, o seguinte ajuste: (i) se o valor das antecipações for menor do que o valor definitivo apurado, a diferença é registrada como débito; (ii) se o valor das antecipações for maior que o valor definitivo apurado, a diferença é apropriada como crédito.

Na hipótese de não ocorrência do fornecimento (inclusive por distrato), o art. 10, § 5º, concede ao fornecedor o direito de apropriar créditos com base no valor das parcelas das antecipações que foram devolvidas³⁴.

5. Local da prestação do serviço (critério espacial)

O art. 156-A, § 1º, inciso VII³⁵, da Constituição Federal adota o denominado “princípio do destino”, motivo pelo qual o IBS será devido no Estado e no Município do destino da operação, no caso, a prestação de serviço. O § 5º, inciso IV, do mesmo dispositivo constitucional, por sua vez, delegou à lei complementar a possibilidade de estabelecer “os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação”.

No regime em exame, os critérios para definição do local da operação do serviço advocatício estão associados aos demais serviços, previstos no art. 11, inciso X, da Lei Complementar n. 214/2025.

O inciso X estabelece uma regra geral para “demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos”, determinando como local da operação o domicílio principal do adquirente, nas operações onerosas (alínea “a”) e do destinatário

³⁴ “Art. 10 (...) § 5º Na hipótese do § 4º deste artigo, caso não ocorra o fornecimento a que se refere o pagamento, inclusive em decorrência de distrato, o fornecedor poderá apropriar créditos com base no valor das parcelas das antecipações devolvidas.”

³⁵ “Art. 156-A. (...) VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;”

rio, nas operações não onerosas (alínea “b”). Esta distinção é fundamental, pois separa claramente o tratamento entre operações com contraprestação (onerosas) e sem contraprestação (não onerosas).

O art. 11, § 3º³⁶, estabelece uma hierarquia de critérios para determinação do “domicílio principal”. Dividiremos a abordagem em critério primário, critério secundário ou subsidiário e critério residual.

O *critério primário* (inciso I) é o local constante do cadastro com identificação única (art. 59). Para pessoas físicas, será a habitação permanente ou local de relações econômicas mais relevantes. Para pessoas jurídicas, será o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço.

O *critério secundário ou subsidiário* (inciso II) é destinado a adquirentes não regularmente cadastrados e será a combinação de ao menos dois parâmetros não conflitantes entre: (i) endereço declarado ao fornecedor; (ii) endereço obtido por outras informações comercialmente relevantes; (iii) endereço do cadastro do arranjo de pagamento; (iv) endereço de IP ou geolocalização.

Finalmente, o *critério residual* (inciso III) será o endereço declarado ao fornecedor, quando não for possível aplicar o critério secundário ou subsidiário.

Para contribuintes sujeitos ao regime regular do IBS e da CBS com múltiplos estabelecimentos, considera-se como domicílio principal o local do estabelecimento matriz. Esta regra simplifica a tributação para empresas com estrutura complexa, evitando a fragmentação do crédito.

Se a autoridade tributária constatar informações incorretas prestadas pelo adquirente que resultem em pagamento inferior do IBS e da CBS, a diferença será exigida do adquirente, com acréscimos legais. Esta disposição cria uma corresponsabilidade tributária, incentivando a precisão das informações fornecidas³⁷.

³⁶ “Art. 11. (...) § 3º Para fins desta Lei Complementar, considera-se local do domicílio principal do adquirente ou, conforme o caso, do destinatário: I – o local constante do cadastro com identificação única de que trata o art. 59 desta Lei Complementar, que deverá considerar: a) para as pessoas físicas, o local da sua habitação permanente ou, na hipótese de inexistência ou de mais de uma habitação permanente, o local onde as suas relações econômicas forem mais relevantes; e b) para as pessoas jurídicas e entidades sem personalidade jurídica, conforme aplicável, o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço; II – na hipótese de adquirente ou destinatário não regularmente cadastrado, o que resultar da combinação de ao menos 2 (dois) critérios não conflitantes entre si, à escolha do fornecedor, entre os seguintes: a) endereço declarado ao fornecedor; b) endereço obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; c) endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e d) endereço de Protocolo de Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização; III – caso não seja possível cumprir o disposto no inciso II deste parágrafo, será considerado o endereço declarado ao fornecedor.”

³⁷ “Art. 11. (...) § 6º Caso a autoridade tributária constate que as informações prestadas pelo adquiren-

Por fim, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior e o destinatário for residente ou domiciliado no Brasil, considera-se como local da operação o domicílio do destinatário³⁸.

O regramento acima apresenta alguns desafios para os serviços advocatícios, sobretudo pela possibilidade de sua prestação poder se dar em todo o território nacional, desde que respeitadas as regras de inscrição suplementar previstas no Estatuto da OAB e normas complementares. Com isso, um mesmo advogado ou sociedade de advogados poderá ser contribuinte de vários estados e municípios da federação.

Não obstante as promessas de simplificação e uniformização trazidas nos debates reformistas e contempladas na Constituição Federal³⁹, especialmente a simplificação, é preocupante o andamento do PLP n. 108/2024, que regulamenta as regras de funcionamento do Comitê Gestor do IBS, da fiscalização, das autuações, do Processo Administrativo Tributário, da Cobrança do Crédito, entre outros. Explica-se.

A Emenda Constitucional n. 123/2024 introduziu a figura da *Competência Compartilhada* entre Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 156-A da CF). Porém, o que devemos entender como competência compartilhada? Ela significa o compartilhamento da competência legislativa, transferência da administração do IBS ao Comitê Gestor ou compartilhamento da administração de cada ente com o Comitê Gestor?

O art. 156-B, *caput*⁴⁰, da Constituição Federal estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada e exclusiva, por meio do Comitê Gestor do IBS, as competências administrativas relativas ao imposto. Essa centralização, ao nosso ver, é necessária para dar uniformidade e eficiência na gestão do IBS.

Contudo, aparentando uma contradição, o § 2º, inciso V, do mesmo dispositivo constitucional possui a seguinte redação: “a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao im-

te nos termos do § 3º deste artigo estejam incorretas e resultem em pagamento a menor do IBS e da CBS, a diferença será exigida do adquirente, com acréscimos legais.”

³⁸ “Art. 11. (...) § 8º Na hipótese de que trata o inciso X do *caput* deste artigo, caso o adquirente seja residente ou domiciliado no exterior e o destinatário seja residente ou domiciliado no País, considera-se como local da operação o domicílio do destinatário.”

³⁹ “Art. 145. (...) § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

⁴⁰ “Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:”

posto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos”.

Em outras palavras, apesar da necessidade de centralização da administração tributária na figura do Comitê Gestor do IBS, o inciso V, destacado acima, garantiu a possibilidade de atuação isolada e de modo concomitante de todas as administrações tributárias envolvidas na competência compartilhada, ressaltando a possibilidade de delegação.

Entendemos que a necessária delegação deveria vir já na Lei Complementar, porém, o PLP n. 108/2024⁴¹ parece não querer enfrentar o problema político e, basicamente, assegura a competência de todos os entes, ressaltando a possibilidade de delegação. Isso terá um efeito nocivo aos contribuintes como, no exemplo, os advogados e suas respectivas sociedades, pois terão que dialogar com vários entes e estarão sujeitos a múltiplas fiscalizações ao mesmo tempo, o que contraria a pretendida simplificação.

A garantia de simplicidade e uniformidade somente virá se o contribuinte enxergar uma única administração tributária para o IBS, centrada no Comitê-Ges-

⁴¹ Nesse sentido, destacamos os seguintes dispositivos: “Art. 1º (...) Parágrafo único. O CG-IBS, nos termos da Constituição e desta Lei Complementar: I – definirá as diretrizes e coordenará a atuação, de forma integrada, das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observadas as respectivas competências. Art. 2º (...) VI – coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, no âmbito de suas respectivas competências, as atividades de: a) fiscalização, lançamento, cobrança e representação administrativas, relativas ao IBS, que serão realizadas pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; b) cobrança judicial e extrajudicial do IBS e representação administrativa e judicial relativas ao IBS, que serão realizadas pelas procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e c) inscrição em dívida ativa; IX – coordenar, em âmbito administrativo e judicial, a adoção dos métodos de solução adequada de conflitos relacionados ao IBS entre os entes federativos e os sujeitos passivos e estabelecer a padronização dos critérios para a sua realização, observado o disposto em lei específica; XX – solicitar a cessão dos servidores das carreiras das administrações tributárias e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e servidores de outras carreiras das Secretarias de Economia, Fazenda, Finanças ou Tributação ou das Procuradorias, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para atuarem no CG-IBS, conforme as respectivas áreas de competência, nos termos do regulamento; § 3º Para os efeitos do exercício da coordenação da cobrança administrativa ou judicial, o CG-IBS realizará todos os atos necessários ao controle centralizado das inscrições em dívida ativa, mediante sistema único, sendo estas realizadas nos termos da legislação de cada ente federativo titular da parcela do crédito tributário constituído definitivamente. § 5º Exaurido o prazo de doze meses, contados da constituição definitiva do crédito tributário, a administração tributária encaminhará o expediente à respectiva procuradoria, para as providências de cobrança judicial ou extrajudicial cabíveis, nos termos definidos no regulamento único do IBS.”

tor do IBS, que funcionará como uma representação em todos os Estados da federação.

Devendo-se lembrar que, mesmo havendo uma única ação para o IBS, em relação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, ainda assim haverá duplicidade de atuações, a federal para a CBS e as demais para o IBS.

6. Base de cálculo do IBS e da CBS (critério quantitativo)

O art. 12⁴² estabelece como regra geral que a base de cálculo de ambos os tributos é “o valor da operação”, salvo disposição em contrário prevista na Lei Com-

⁴² “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: 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 oculte, 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.”

plementar n. 214/2025. Essa disposição evidencia a adoção do critério do valor da transação como elemento quantificador da obrigação tributária.

O § 1º do art. 12 especifica elementos que compõem obrigatoriamente o valor da operação, incluindo: (i) acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; (ii) juros, multas e encargos; (iii) descontos condicionais; (iv) valor do transporte quando parte da operação; (v) outros tributos e preços públicos incidentes; e (vi) demais importâncias cobradas como parte da operação (seguros, taxas).

Em outras palavras, a norma adotou um conceito amplo de “valor da operação”, englobando não apenas o preço básico, mas todos os elementos econômicos e valores que compõem a contraprestação.

O § 2º do art. 12 estabelece as exclusões da base de cálculo: (i) o próprio montante do IBS e da CBS (evitando a incidência “por dentro”). Trata-se de concretização de expressa disposição do art. 156-A, § 1º, inciso IX, da Constituição Federal; (ii) o montante do IPI, aplicável notadamente no regime de transição; (iii) descontos incondicionais; (iv) reembolsos ou ressarcimentos de operações por conta de terceiros. Tal hipótese, para a advocacia, pode justificar a não incidência do IBS/CBS sobre os reembolsos de despesas pagos pelo cliente, desde que obedecidas as condições do dispositivo, alertando-se que o documento da despesa terá que ser emitido em nomes do terceiro⁴³; (v) outros tributos específicos mencionados na Constituição Federal, com limitação temporal (2026-2032); (vi) a contribuição do art. 149-A da CF (iluminação pública).

O § 3º do art. 12 define desconto incondicional como a redução de preço que consta no documento fiscal e não depende de evento posterior, incluindo programas de fidelidade não onerosos.

O § 4º estabelece situações em que a base de cálculo corresponderá ao valor de mercado, tais como: a falta de valor da operação, operação sem valor determinado, o valor não representado em dinheiro e operações entre partes relacionadas.

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 a ser editado.

Nos casos de devolução ou cancelamento, a base de cálculo será a mesma utilizada na operação original.

O art. 13 estabelece hipóteses de arbitramento da base de cálculo pela administração tributária em duas situações distintas. A primeira consiste na ausência de exibição de elementos necessários à comprovação do valor da operação, incluindo

⁴³ “Art. 12, § 2º, 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;”

casos de operação sem documento fiscal ou com documentação inidônea e de valor declarado notoriamente inferior ao valor de mercado. A segunda decorre de declarações, informações ou documentos omissos, conflitantes ou sem credibilidade.

O parágrafo único define os seguintes critérios para o arbitramento: (i) valor de mercado (operações comparáveis entre partes não relacionadas); (ii) na indisponibilidade do valor de mercado, a base no custo acrescido de despesas ou lucro bruto ou o valor fixado por órgão competente, preço sugerido pelo fabricante/importador ou preço divulgado por entidades do setor. Aqui é importante refletir como serão aplicados esses critérios para se chegar a esse chamado “valor de mercado”, pois as divergências poderão fazer surgir mais litígios.

7. Alíquota-padrão que será reduzida em 30% (critério quantitativo)

O art. 14⁴⁴ estabelece uma estrutura federativa para a fixação das alíquotas, na qual à União compete fixar a alíquota da CBS e a cada Estado e a cada Município, igualmente, fixar as próprias alíquotas do IBS. O Distrito Federal exerce dupla competência (estadual e municipal) na fixação de suas alíquotas.

O Estado de Pernambuco exercerá competência municipal para operações realizadas no Distrito Estadual de Fernando de Noronha, conforme previsão do art. 15 do ADCT⁴⁵.

O texto prevê dois mecanismos para a fixação das alíquotas pelos entes federativos: (i) vinculação à alíquota de referência – com possibilidade de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais; ou (ii) definição autônoma – sem vinculação à alíquota de referência. Na ausência de lei específica, será aplicada a alíquota de referência da respectiva esfera federativa. Aqui poderão ser geradas tributações diferentes para aqueles que prestam serviços a destinatários localizados em Estados ou

⁴⁴ “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). § 2º Ao fixar sua alíquota, cada ente federativo poderá: I – vinculá-la à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, de que trata o art. 18 desta Lei Complementar, por meio de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais; ou II – defini-la sem vinculação à alíquota de referência da respectiva esfera federativa. § 3º Na ausência de lei específica que estabeleça a alíquota do ente federativo, será aplicada a alíquota de referência da respectiva esfera federativa. § 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.”

⁴⁵ “Art. 15. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco.”

Municípios diferentes. Um escritório que preste serviço para clientes em vários locais estará sujeito à tributação (às alíquotas) de cada um dos entes federativos em que estejam situados esses adquirentes dos serviços advocatícios.

O art. 15⁴⁶ estabelece que a alíquota corresponderá à soma da alíquota do Estado de destino e da alíquota do Município de destino. Para operações destinadas ao Distrito Federal, aplicar-se-á simplesmente a alíquota deste. Lembrando que a União também terá a sua própria alíquota da CBS.

O art. 16⁴⁷ estabelece o princípio da uniformidade das alíquotas: cada ente federativo, dentro do seu território, aplicará a mesma alíquota para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as exceções previstas na própria Lei Complementar n. 214/2025.

As normas jurídicas descritas acima concretizam o disposto no art. 153-A, § 1º, incisos IV, V, VI e VII, da Constituição Federal⁴⁸.

Na devolução ou no cancelamento de operação, será aplicada a mesma alíquota cobrada na operação original, preservando a segurança jurídica e a neutralidade do sistema.

Finalmente, destacamos que ainda não temos a alíquota de referência do IBS⁴⁹ e da CBS e/ou alíquotas específicas introduzidas pela União, pelos Estados e pelos Municípios. Porém, a estimativa do Ministério da Fazenda é de que a alíquota gire em torno de 27% (vinte e sete por cento) a 28% (vinte e oito por cento)⁵⁰. No caso da

⁴⁶ “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.”

⁴⁷ “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. Parágrafo único. As reduções de alíquotas estabelecidas nos regimes diferenciados de que trata o Título IV deste Livro serão aplicadas sobre a alíquota de cada ente federativo.”

⁴⁸ “Art. 153-A. § 1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...) IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V; V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica; 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; VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação.”

⁴⁹ Constituição Federal. Art. 156-A, § 1º, inciso “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;”

⁵⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Estimativa de impacto sobre a alíquota de referência do IBS e da CBS das mudanças introduzidas durante a tramitação da regulamentação da reforma tributária. Disponível em: [nota-tecnica-aliquotas-sertmf.pdf](#).

atividade de advocacia, a redução de 30% da alíquota-padrão tornará a alíquota aplicável em aproximadamente 19,6% (dezenove vírgula seis por cento), considerando esses percentuais.

8. Sujeição passiva e o nanoempreendedor (critério pessoal)

O art. 21⁵¹ estabelece três critérios alternativos (não cumulativos) para a caracterização do contribuinte. O primeiro é o desenvolvimento de atividade econômica, assim entendida como operações realizadas em contexto empresarial formal. O segundo é a habitualidade ou volume característico, que pode ser enquadrado mesmo sem formalização da atividade. O terceiro é o exercício profissional, que, independentemente de regulamentação, também caracteriza o contribuinte como tal.

A atividade da advocacia se insere no terceiro critério, independentemente da atuação como pessoa jurídica ou como pessoa física.

Importante destacar que o § 1º impõe a obrigatoriedade de inscrição cadastral para todos os contribuintes. Esta disposição tem caráter instrumental, visando à conformidade e ao controle fiscal.

O art. 26⁵² estabelece quem não é considerado contribuinte, ressalvadas as operações de importação previstas no inciso II do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal. O inciso IV introduz a figura do nanoempreendedor como não contribuinte do IBS e da CBS.

O nanoempreendedor é a pessoa física com receita bruta inferior a 50% do limite estabelecido para adesão ao regime do Microempreendedor Individual (MEI), conforme a Lei Complementar n. 123/2006 (art. 18-A, § 1º⁵³), que hoje é de R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) anuais.

⁵¹ “Art. 21. É contribuinte do IBS e da CBS: I – o fornecedor que realizar operações: a) no desenvolvimento de atividade econômica; b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada; § 1º O contribuinte de que trata o *caput* deste artigo é obrigado a se inscrever nos cadastros relativos ao IBS e à CBS.”

⁵² “Art. 26. Não são contribuintes do IBS e da CBS, ressalvado o disposto no inciso II do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal: IV – nanoempreendedor, assim entendido a pessoa física que tenha auferido receita bruta inferior a 50% (cinquenta por cento) do limite estabelecido para adesão ao regime do MEI previsto no § 1º do art. 18-A observado ainda o disposto nos §§ 4º e 4º-B do referido artigo da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e não tenha aderido a esse regime; e § 1º Poderão optar pelo regime regular do IBS e da CBS, observado o disposto no § 6º do art. 41 desta Lei Complementar: II – a pessoa física de que trata o inciso IV do *caput* deste artigo;”

⁵³ “Art. 18-A. O Microempreendedor Individual – MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo. § 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI quem tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo, e seja empresário individual que se enqua-

Há, ainda, requisitos adicionais, tratados nos §§ 4º e 4º-B do art. 18-A da Lei Complementar n. 123/2006:

“§ 4º Não poderá optar pela sistemática de recolhimento prevista no *caput* deste artigo o MEI:

I – cuja atividade seja tributada na forma dos Anexos V ou VI desta Lei Complementar, salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo CGSN;

II – que possua mais de um estabelecimento;

III – que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador; ou

V – constituído na forma de *startup*.

§ 4º-B. O CGSN determinará as atividades autorizadas a optar pela sistemática de recolhimento de que trata este artigo, de forma a evitar a fragilização das relações de trabalho, bem como sobre a incidência do ICMS e do ISS.”

Além da necessidade de aferição dos requisitos previstos nos incisos II, III e V acima, deve-se consignar que as atividades que não podem ser enquadradas como MEI, nos termos do inciso I acima são as seguintes:

Item	Atividades Profissionais
II	Medicina veterinária
V	Serviços de comissaria, de despachantes, de tradução e de interpretação
VI	Arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia
VII	Representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros
VIII	Perícia, leilão e avaliação
IX	Auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração
X	Jornalismo e publicidade
XI	Agenciamento (exceto de mão de obra)
XII	Outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não

A advocacia amolda-se com a hipótese prevista no item XII e, portanto, não pode ser enquadrada no MEI, o que, por via reflexa, impacta no enquadramento

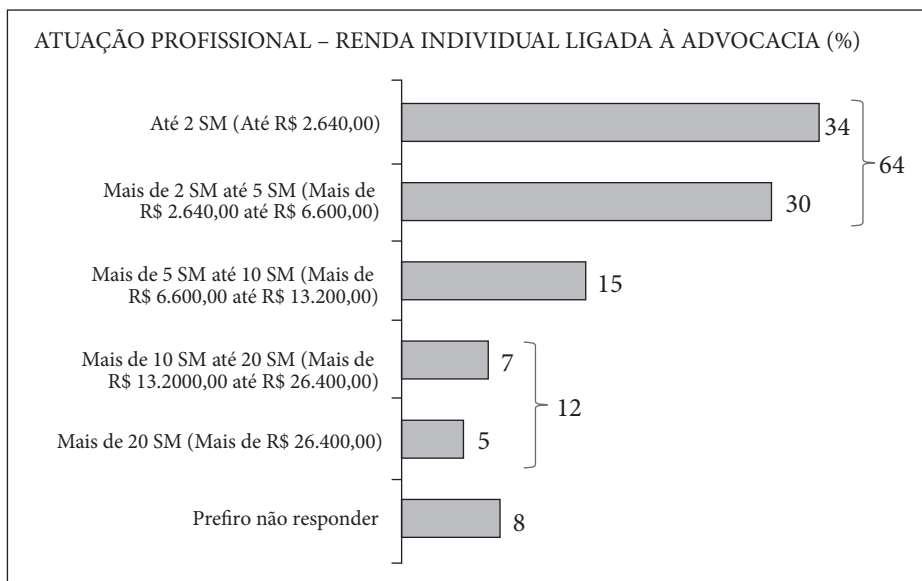
dre na definição do art. 966 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), ou o empreendedor que exerça: I – as atividades de que trata o § 4º-A deste artigo; II – as atividades de que trata o § 4º-B deste artigo estabelecidas pelo CGSN;”

para fins do regime de nanoempreendedor. Do mesmo modo, a advocacia não está no rol das atividades permitidas listadas no anexo XI da Resolução CGSN n. 140/2018.

É importante destacar que qualquer limitação ao enquadramento feita pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) foras das hipóteses previstas expressamente na lei poderá ser objeto de questionamento judicial por ferir a legalidade e a isonomia.

Assim, os serviços de advocacia não estão listados como passíveis de inclusão no MEI, motivo pelo qual o conceito de nanoempreendedor, também, não se aplica para a atividade, ainda que a receita auferida seja inferior a 40.000,00 (quarenta mil reais).

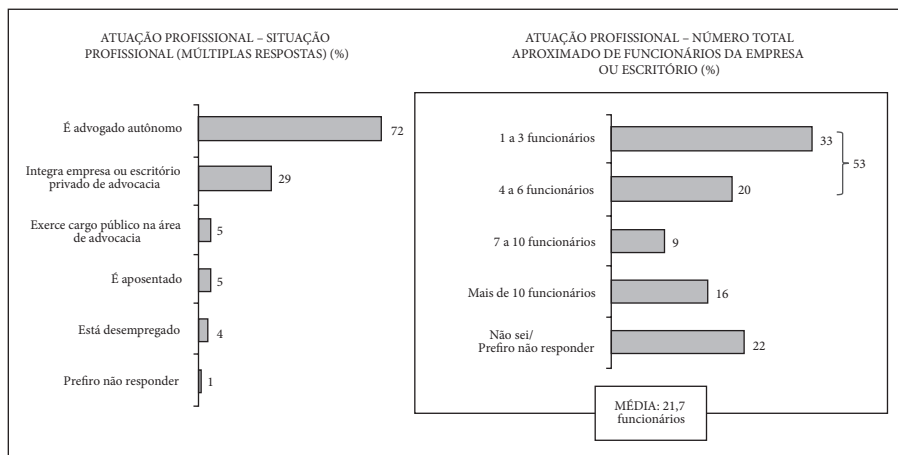
Segundo relevante estudo publicado pela OAB e pela FGV, 75% dos profissionais “têm rendimento individual auferido no exercício da Advocacia até 5 SM (até 2 SM: 34%; mais de 2 a 5 SM: 30%). Outros 15% têm rendimento entre mais de 5 a 10 SM; e 12% recebem rendimentos acima de 10 SM (mais de 10 a 20 SM: 7%; mais de 20 SM: 5%)”⁵⁴, conforme gráfico extraído do estudo:



E mais, 72% dos advogados atuam como autônomos, isto é, serão classificados como contribuintes pessoa física para fins do recolhimento do IBS/CBS. E 29% in-

⁵⁴ OAB NACIONAL/FGV. Perfil adv: 1º estudo demográfico da advocacia brasileira. Coordenadores: José Alberto Simonetti, Rafael de Assis Horn, Luis Felipe Salomão. Brasília; Rio de Janeiro: OAB Nacional; FGV Justiça, 2024, p. 43. Disponível em: LIVRO PERFIL ADV VS02.indd.

tegram escritórios de advocacia, como advogado empregado ou associado ou sócio, conforme tabela extraída do mesmo estudo:



Os dados são preocupantes, pois a exclusão dos profissionais da advocacia do regime do nanoempreendedor vai onerar ainda mais relevante parte da classe, o que afetará diretamente aqueles que auferem rendas inferiores a dois salários mínimos.

Parece-nos, analisando a questão à luz dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da justiça tributária elencados na Constituição Federal⁵⁵, que a exclusão dos profissionais do regime de nanoempreendedor incorre em grave vício de inconstitucionalidade e, por isso, deveria ser objeto de uma ação direta de inconstitucionalidade, que poderá ser apresentada, inclusive, pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Por derradeiro, o § 1º do art. 26 estabelece uma faculdade importante, qual seja: a pessoa física qualificada como nanoempreendedor (inciso IV) pode optar pelo regime regular do IBS e da CBS, observando-se o disposto no § 6º do art. 41⁵⁶ da Lei Complementar n. 214/2025.

⁵⁵ “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁵⁶ “Art. 41. O regime regular do IBS e da CBS compreende todas as regras de incidência e de apuração previstas nesta Lei Complementar, incluindo aquelas aplicáveis aos regimes diferenciados e aos re-

9. Periodicidade da apuração e formas de extinção do IBS e da CBS

O art. 27⁵⁷ prevê cinco modalidades distintas para extinção dos débitos do IBS e da CBS: (i) compensação com créditos: sistema não cumulativo que permite a apropriação e a utilização de créditos pelo contribuinte; (ii) pagamento pelo contribuinte: forma tradicional de extinção do débito através de pagamento direto; (iii) *split payment*: recolhimento na liquidação financeira da operação, indicando um sistema no qual o tributo é segregado e recolhido no momento da liquidação financeira; (iv) recolhimento pelo adquirente: espécie de substituição tributária em que o adquirente recolhe o tributo devido e desconta o valor do preço pago ao fornecedor; (v) pagamento por responsável tributário: extinção do débito por terceiro a quem a lei atribui responsabilidade tributária.

O *split payment* (pagamento segregado) “consiste em uma sistemática a partir da qual, quando do pagamento pela aquisição do bem ou serviço, o valor referente ao tributo é destacado e financeiramente destinado à liquidação direta dos tributos, cumprimento da obrigação tributária, o IBS para o Comitê Gestor e a CBS para a RFB, não sendo entregue ao fornecedor do bem ou serviço (contribuinte) que realiza o respectivo fato gerador”⁵⁸.

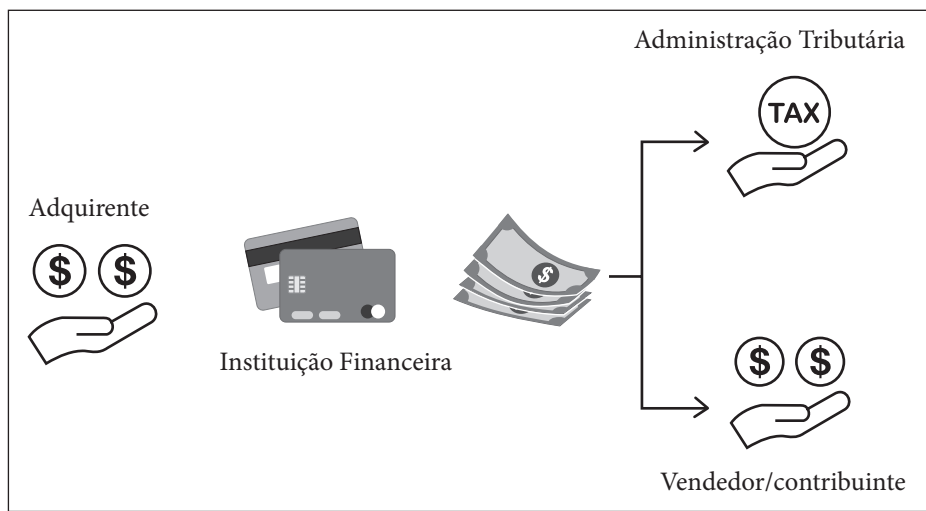
Imaginemos, para contextualizar, uma situação em que determinada pessoa adquire, com cartão de crédito ou outro meio de pagamento digital, uma mercadoria por R\$ 100 e a CBS/IBS incidentes na operação é de R\$ 28. Na operação de *split payment*, o adquirente efetuará o pagamento de R\$ 128 e a liquidação financeira, de

gimes específicos. (...) § 6º Aplica-se o disposto no § 5º deste artigo, em relação às demais hipóteses em que a pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica exerça a opção facultativa pela condição de contribuinte sujeito ao regime regular, nos casos previstos nesta Lei Complementar.”

⁵⁷ “Art. 27. Os débitos do IBS e da CBS decorrentes da incidência sobre operações com bens ou com serviços serão extintos mediante as seguintes modalidades: I – compensação com créditos, respectivamente, de IBS e de CBS apropriados pelo contribuinte, nos termos dos arts. 47 a 56 e das demais disposições desta Lei Complementar; II – pagamento pelo contribuinte; III – recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*), nos termos dos arts. 31 a 35 desta Lei Complementar; IV – recolhimento pelo adquirente, nos termos do art. 36 desta Lei Complementar; ou V – pagamento por aquele a quem esta Lei Complementar atribuir responsabilidade. Parágrafo único. A extinção de débitos de que trata o *caput* deste artigo: I – nas hipóteses dos incisos I e II do *caput* deste artigo, será imputada aos valores dos débitos não extintos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações ocorridas no período de apuração na ordem cronológica do documento fiscal, segundo critérios estabelecidos no regulamento; II – nas hipóteses dos incisos III e IV do *caput* deste artigo, será vinculada à respectiva operação; e III – na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo, será vinculada à operação específica a que se refere ou, caso não se refira a uma operação específica, será imputada na forma do inciso I deste parágrafo.”

⁵⁸ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022, p. 27-46, p. 34.

modo sistêmico, direcionará R\$ 100 ao vendedor e R\$ 28 para as Administrações Tributárias do respectivo ente federativo. Mais uma vez, neste caso, o controle sobre o efetivo recolhimento também é do adquirente da mercadoria, motivo pelo qual o direito de crédito ficará condicionado a uma obrigação do próprio titular do crédito. O exemplo pode ser representado graficamente da seguinte forma:



O modelo é largamente utilizado nos Estados Unidos da América, país em que a tributação do consumo é efetivada quase que integralmente no consumidor final e não segue o regime da não cumulatividade⁵⁹, o que, naturalmente, permite uma eficiente sistemática de arrecadação sem oneração da cadeia ou antecipação de valores devidos na operação. Entretanto, quando aplicado em um sistema de tributação em etapas, com vários elos na cadeia produtiva, como o IVA europeu, ou o CBS/IBS brasileiro, a sua implementação será um grande desafio e exigirá diversas cautelas.

Inclusive, “quando aplicado ao modelo IVA, em que o montante do tributo somente é definido após a apuração entre débitos e créditos, o *split payment* assume a característica de antecipação do imposto pelo contribuinte. Isso porque, primeiro, se antecipa o montante total do tributo para, na sequência, contrapô-lo aos créditos decorrentes das aquisições feitas pelo contribuinte, que deverão ser restituídos”⁶⁰.

⁵⁹ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022, p. 27-46, p. 30.

⁶⁰ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022, p. 27-46, p. 30-31.

Retomando a questão do pagamento, o parágrafo único do art. 27 estabelece critérios diferenciados para imputação de pagamentos. O primeiro é destinado para compensação com créditos e pagamentos realizados pelo contribuinte. Neste caso, a imputação deve seguir a ordem cronológica do documento fiscal;

No caso de recolhimento mediante *split payment* e/ou sistemática de recolhimento pelo adquirente, o critério aplicável é o da vinculação à operação específica. Da mesma forma, para pagamento por responsável tributário, o critério será o da vinculação à operação específica ou, na ausência desta vinculação, a imputação cronológica.

O art. 29 regula o pagamento do saldo a recolher pelo contribuinte, estabelecendo o prazo de pagamento, que é a data de vencimento, e a restituição de pagamento excedente, que deverá ocorrer em até três dias úteis, limitada ao montante de débitos extintos por *split payment*, recolhimento pelo adquirente ou pagamento por responsável.

O art. 30⁶¹ prevê a possibilidade de implementação de mecanismos automatizados de pagamento, com as seguintes características: (i) dupla administração: oferecido pelo Comitê Gestor do IBS (para o IBS) e pela Receita Federal do Brasil (para a CBS); (ii) caráter facultativo; e (iii) funcionalidade: permitirá a retirada e o depósito de valores em contas de titularidade do contribuinte.

O art. 43⁶² define o período de apuração como mensal para ambos os tributos, estabelecendo uma sistemática de apuração regular e uniforme. Já o art. 44⁶³ delega ao regulamento complementar o estabelecimento de prazos para conclusão da apuração e a data de vencimento dos tributos.

O art. 45⁶⁴ estabelece uma sistemática não cumulativa, em que a apuração se dá pela diferença entre: (i) débitos: valores decorrentes dos fatos geradores ocorri-

⁶¹ “Art. 30. O Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão oferecer, como opção ao contribuinte, mecanismo automatizado de pagamento, respectivamente, do IBS e da CBS. § 1º A utilização do mecanismo previsto no *caput* deste artigo pelo contribuinte fica condicionada à sua prévia autorização. § 2º O mecanismo automatizado de que trata o *caput* deste artigo permitirá a retirada e o depósito de valores em contas de depósito e contas de pagamento de titularidade do contribuinte.”

⁶² “Art. 43. O período de apuração do IBS e da CBS será mensal.”

⁶³ “Art. 44. O regulamento estabelecerá: I – o prazo para conclusão da apuração; e II – a data de vencimento dos tributos.”

⁶⁴ “Art. 45. Para cada período de apuração, o contribuinte deverá apurar, separadamente, o saldo do IBS e da CBS, que corresponderá à diferença entre os valores: I – dos débitos do IBS e da CBS decorrentes dos fatos geradores ocorridos no período de apuração; II – dos créditos apropriados no mesmo período, incluindo os créditos presumidos, acrescido do saldo a recuperar de período ou períodos anteriores não utilizado para compensação ou ressarcimento. § 1º O contribuinte poderá realizar ajustes positivos ou negativos no saldo apurado na forma do *caput* deste artigo, nos termos previstos no regulamento. § 2º Inclui-se entre os ajustes de que trata o § 1º deste artigo o estorno de crédito apropriado em período de apuração anterior, aplicados os acréscimos de que tratam os §§ 2º

dos no período; e (ii) créditos: valores apropriados no mesmo período, incluindo créditos presumidos e saldos remanescentes de períodos anteriores.

O *caput* do art. 45 também exige que se apure separadamente o saldo do IBS e da CBS. O § 1º permite ajustes positivos ou negativos no saldo apurado, ao passo que o § 2º prevê o estorno de créditos indevidamente apropriados, com aplicação de acréscimos legais. Finalmente, o § 3º estabelece que do saldo apurado devem ser deduzidos valores extintos por modalidades específicas.

Em caso de saldo positivo, o contribuinte deve promover o recolhimento do tributo devido. Em caso de saldo negativo (existência de valor a recuperar), será possível o ressarcimento ou a compensação.

A apuração constitui confissão de dívida e por si só constitui o crédito tributário e é suficiente para a exigência dos valores dos tributos sobre as operações nela consignadas, com os acréscimos sobre eles incidentes.

10. Recolhimento na liquidação financeira (*split payment*)

O regime consiste no destaque/retenção automática dos valores correspondentes ao IBS e à CBS diretamente no momento da liquidação financeira das transações, promovendo uma intervenção estatal direta no fluxo monetário das operações comerciais. Para que isso aconteça é necessário que exista uma solução tecnológica da entidade financeira que deverá realizar essa operação automática e concomitante com o pagamento.

O sistema arquitetado pelo legislador complementar apresenta dois procedimentos distintos para a operacionalização do *split payment*: o procedimento pa-

a 4º do art. 29 desta Lei Complementar desde a data em que tiver ocorrido a apropriação indevida do crédito. § 3º Do saldo apurado na forma do *caput* e do § 1º deste artigo, serão deduzidos os valores extintos pelas modalidades previstas nos incisos III a V do *caput* do art. 27, que resultará: I – quando positivo, saldo a recolher que deverá ser pago pelo contribuinte; e II – quando negativo, saldo a recuperar que poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação na forma prevista nesta Lei Complementar. § 4º A apuração realizada nos termos deste artigo implica confissão de dívida pelo contribuinte e constitui o crédito tributário. § 5º A confissão de dívida de que trata o § 4º é instrumento hábil e suficiente para a exigência do valor do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nela consignadas. § 6º A apuração de que trata este artigo deverá ser realizada e entregue ao Comitê Gestor do IBS e à RFB no prazo para conclusão da apuração, de que trata o inciso I do *caput* do art. 44 desta Lei Complementar.”

drão (art. 32⁶⁵) e o procedimento simplificado (art. 33⁶⁶), cada qual com suas especificidades técnico-jurídicas.

⁶⁵ “Art. 32. O procedimento padrão do *split payment* obedecerá ao disposto neste artigo. § 1º O fornecedor é obrigado a incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam: I – a vinculação das operações com a transação de pagamento; e II – a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações. § 2º As informações previstas no § 1º deste artigo deverão ser transmitidas aos prestadores de serviço de pagamento: I – pelo fornecedor; II – pela plataforma digital, em relação às operações e importações realizadas por seu intermédio, nos termos do art. 22 desta Lei Complementar; ou III – por outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que receber o pagamento. § 3º Antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, o prestador de serviço de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamento deverá, com base nas informações recebidas, consultar sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB sobre os valores a serem segregados e recolhidos, que corresponderão à diferença positiva entre: I – os valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, destacados no documento fiscal eletrônico; e II – as parcelas dos débitos referidos no inciso I deste parágrafo já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar. § 4º Caso a consulta não possa ser efetuada nos termos do § 3º deste artigo, deverá ser adotado o seguinte procedimento: I – o prestador de serviços de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamentos segregará e recolherá ao Comitê Gestor do IBS e à RFB o valor dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações vinculadas à transação de pagamento, com base nas informações recebidas; e II – o Comitê Gestor do IBS e a RFB: a) efetuarão o cálculo dos valores dos débitos do IBS e da CBS das operações vinculadas à transação de pagamento, com a dedução das parcelas já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e b) transferirão ao fornecedor, em até 3 (três) dias úteis, os valores recebidos que excederem ao montante de que trata a alínea ‘a’ deste inciso.”

⁶⁶ “Art. 33. O contribuinte poderá optar por procedimento simplificado do *split payment* para todas as operações cujo adquirente não seja contribuinte do IBS e da CBS no regime regular. § 1º No procedimento simplificado de que trata o *caput* deste artigo, os valores do IBS e da CBS a serem segregados e recolhidos pelo prestador de serviço de pagamento ou pela instituição operadora do sistema de pagamentos serão calculados com base em percentual preestabelecido do valor das operações. § 2º O percentual de que trata o § 1º deste artigo: I – será estabelecido pelo Comitê Gestor do IBS, para o IBS, e pela RFB, para a CBS, vedada a aplicação de procedimento simplificado para apenas um desses tributos; II – poderá ser diferenciado por setor econômico ou por contribuinte, a partir de cálculos baseados em metodologia uniforme previamente divulgada, incluindo dados da alíquota média incidente sobre as operações e do histórico de utilização de créditos; e III – não guardará relação com o valor dos débitos do IBS e da CBS efetivamente incidentes sobre a operação. § 3º Os valores do IBS e da CBS recolhidos por meio do procedimento simplificado de que trata o *caput* serão utilizados para pagamento dos débitos não extintos do contribuinte decorrentes das operações de que trata o *caput* ocorridas no período de apuração, em ordem cronológica do documento fiscal, segundo critérios estabelecidos no regulamento. § 4º O Comitê Gestor do IBS e a RFB: I – efetuarão o cálculo do saldo dos débitos do IBS e da CBS das operações de que trata o *caput* deste artigo, após a dedução das parcelas já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar, no período de apuração; e II – transferirão ao fornecedor, em até 3 (três) dias úteis contados da conclusão da apuração, os valores recebidos que excederem o montante de que trata o inciso I deste parágrafo. § 5º A opção de que trata o *caput* deste artigo será irrevogável para todo o período de apuração. § 6º Ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB poderá determinar a utilização do procedimento simplificado de que trata este artigo para as operações mencionadas no *caput*, enquanto o procedimento padrão descrito no art. 32 não estiver em funcionamento em nível adequado para os principais instrumentos de pagamento eletrônico utilizados nessas operações.”

O procedimento padrão estabelece uma sequência lógico-operacional que se inicia com a obrigação do fornecedor de incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam a vinculação das operações com a transação de pagamento e a identificação dos valores dos débitos tributários incidentes. Estas informações são transmitidas aos prestadores de serviço de pagamento, que, antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, devem consultar o sistema do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil (RFB) para determinar os valores a serem segregados e recolhidos.

A operação jurídico-tributária culmina no recolhimento dos valores correspondentes aos débitos não extintos por outras modalidades previstas no art. 27. Esse procedimento revela uma sofisticada engenharia jurídica que integra informações fiscais e transacionais em tempo real, demonstrando a tentativa de materialização do louvável princípio da eficiência administrativa no âmbito tributário.

A primeira etapa do procedimento padrão consiste na obrigação acessória imposta ao fornecedor de incluir no documento fiscal eletrônico informações que permitam: (i) a vinculação das operações com a transação de pagamento; e (ii) a identificação dos valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações.

A segunda etapa contempla a transmissão das informações supracitadas aos prestadores de serviço de pagamento, responsabilidade que pode recair sobre três sujeitos distintos, conforme dispõe o § 2º do art. 32: (i) o próprio fornecedor; (ii) a plataforma digital, em relação às operações e importações realizadas por seu intermediário; ou (iii) outra pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que receber o pagamento.

O núcleo operacional do procedimento padrão está disciplinado no § 3º do art. 32, que determina que, antes da disponibilização dos recursos ao fornecedor, o prestador de serviço de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamento deverá, com base nas informações recebidas, consultar o sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB sobre os valores a serem segregados e recolhidos. Estes valores corresponderão à diferença positiva entre: (i) os valores dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, destacados no documento fiscal eletrônico; e (ii) as parcelas dos débitos já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27.

O procedimento simplificado, por sua vez, representa uma alternativa operacional para operações cujo adquirente não seja contribuinte do IBS e da CBS no regime regular. Nesta modalidade, os valores a serem segregados são calculados com base em percentual preestabelecido do valor das operações, sendo este percentual determinado pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB, com possibilidade de diferenciação por setor econômico ou por contribuinte.

O mecanismo de devolução de valores excedentes constitui uma das inovações mais significativas do procedimento padrão de *split payment*, materializado em duas hipóteses distintas.

A primeira hipótese refere-se à situação descrita no § 4º do art. 32, aplicável quando a consulta prévia ao sistema do Comitê Gestor do IBS e da RFB não puder ser efetuada. Neste cenário, o legislador complementar estabeleceu procedimento subsidiário bifásico: (i) o prestador de serviços de pagamento ou a instituição operadora do sistema de pagamentos segregará e recolherá ao Comitê Gestor do IBS e à RFB o valor integral dos débitos do IBS e da CBS incidentes sobre as operações vinculadas à transação de pagamento, com base nas informações recebidas (art. 32, § 4º, I). (ii) Na sequência, o Comitê Gestor do IBS e a RFB deverão: (a) efetuar o cálculo dos valores dos débitos do IBS e da CBS das operações vinculadas à transação de pagamento, com a dedução das parcelas já extintas; e (b) transferirão ao fornecedor, em até 3 (três) dias úteis, os valores recebidos que excederem ao montante calculado na etapa anterior (art. 32, § 4º, II, alíneas “a” e “b”).

A segunda hipótese de devolução em três dias ocorre no âmbito do procedimento simplificado, disciplinado no art. 33. Neste contexto, após o recolhimento baseado em percentual preestabelecido do valor das operações (art. 33, § 1º), estabelece-se que: (i) o Comitê Gestor do IBS e a RFB efetuarão o cálculo do saldo dos débitos do IBS e da CBS das operações de que trata o *caput* deste artigo, após a dedução das parcelas já extintas por quaisquer das modalidades previstas no art. 27, no período de apuração (art. 33, § 4º, I). (ii) Transferirão ao fornecedor, em até 3 (três) dias úteis contados da conclusão da apuração, os valores recebidos que excederem o montante calculado (art. 33, § 4º, II).

O sucesso da sistemática do *split payment*, conforme já tratado em tópicos antecedentes, depende da implementação de um sistema tecnológico que permita a apuração de débito e crédito em tempo real. Tanto é verdade que o legislador complementar demonstrou sensibilidade quanto à complexidade operacional do sistema ao prever sua implementação gradual (art. 35, § 2º, I) e a possibilidade de hipóteses em que a adoção do *split payment* será facultativa (art. 35, § 2º, II).

A exigência de simultaneidade para entrada em funcionamento do *split payment* nas operações com adquirentes não contribuintes (art. 35, § 1º) evidencia a preocupação com a isonomia concorrencial, evitando distorções no mercado decorrentes da aplicação assimétrica do instituto. Contudo, a efetividade desta disposição dependerá de tecnologia e da capacidade técnica e operacional dos órgãos responsáveis e dos agentes econômicos envolvidos.

É importante apontar que pouquíssimos países que implantaram o IVA adotaram esse sistema do *split payment*, haja vista a complexidade da respectiva utilização na prática, contudo, esperamos que o desenvolvimento tecnológico brasileiro consiga superar todos os desafios que poderão surgir e que ele possa efetivamente laborar pela simplificação do IVA-dual.

11. Recolhimento pelo adquirente

A norma do *caput* do art. 36⁶⁷ institui faculdade ao adquirente de bens ou serviços, desde que contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular, para realizar o pagamento destes tributos incidentes sobre a operação quando o instrumento de pagamento utilizado não permitir a segregação e o recolhimento (*split payment*). Trata-se de hipótese de responsabilidade tributária facultativa, que se distingue das hipóteses tradicionais de substituição tributária previstas no Código Tributário Nacional. É facultativo, porém, somente poderá haver a tomada de crédito se houver o pagamento.

O § 1º estabelece que a opção prevista no *caput* somente se materializa mediante o efetivo recolhimento, pelo adquirente, dos tributos incidentes sobre a operação. Quanto aos efeitos jurídicos do recolhimento pelo adquirente, o § 3º estabelece dupla destinação ao valor recolhido: (i) prioritariamente, será utilizado para pagamento dos débitos não extintos relativos às respectivas operações; e (ii) havendo o excedente, este será transferido ao contribuinte originário em até três dias úteis.

O § 4º, por sua vez, determina que o Comitê Gestor do IBS e a Receita Federal do Brasil estabelecerão mecanismos para que o fornecedor acompanhe o recolhimento efetuado pelo adquirente. Esta previsão introduz elemento de transparência e segurança jurídica na relação tripartite que se estabelece entre Fazenda, contribuinte original e terceiro responsável facultativo.

Aqui, é importante destacar que o fornecedor não será solidariamente responsável após a opção do adquirente em recolher o IBS e a CBS. É que o § 2º do dispositivo continha a seguinte disposição, não vigente: “§ 2º Na hipótese de que trata o *caput* deste artigo, o adquirente será solidariamente responsável pelo valor do IBS e da CBS incidentes sobre a operação.”

Felizmente, o dispositivo foi vetado pelo Presidente da República com a correta justificativa: “Em que pese a boa intenção do legislador, o dispositivo contraria o interesse público ao gerar insegurança jurídica sobre a responsabilidade tributária e desestimular o mecanismo de recolhimento do Imposto sobre Bens e Serviços –

⁶⁷ “Art. 36. O adquirente de bens ou de serviços que seja contribuinte do IBS e da CBS pelo regime regular poderá pagar o IBS e a CBS incidentes sobre a operação caso o pagamento ao fornecedor seja efetuado mediante a utilização de instrumento de pagamento que não permita a segregação e o recolhimento nos termos dos arts. 32 e 33 desta Lei Complementar. § 1º A opção de que trata o *caput* deste artigo será exercida exclusivamente mediante o recolhimento, pelo adquirente, do IBS e da CBS incidentes sobre a operação. § 3º O valor recolhido na forma deste artigo: I – será utilizado exclusivamente para pagamento dos valores dos débitos ainda não extintos do IBS e da CBS relativos às respectivas operações; e II – quando excedente ao valor utilizado nos termos do inciso I deste parágrafo, será transferido ao contribuinte em até 3 (três) dias úteis. § 4º O Comitê Gestor do IBS e a RFB estabelecerão mecanismo para acompanhamento, pelo fornecedor, do recolhimento pelo adquirente.”

IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS pelo adquirente nas hipóteses em que não esteja disponível o *split payment*.”

12. Apuração assistida do IBS e da CBS⁶⁸

A sistemática de apuração assistida prevista no art. 46 da Lei Complementar n. 214/2025⁶⁹ pode ser um exemplo de como a tecnologia poderá balancear a tendência existente de completa transferência da atividade de constituir o crédito tributário para o contribuinte. Em outras palavras, se bem empregado e interpretado corretamente, o procedimento pode resultar em uma apuração cooperativa ou compartilhada do crédito tributário e favorecerá a simplificação.

Naturalmente, se existe uma tecnologia capaz de processar todas as informações e apurar o tributo devido ou segregável em tempo real, por que não disponibilizar tal ferramenta ao contribuinte? Ou melhor, por que não estabelecer um mecanismo de apuração cooperada ou compartilhada do IBS e da CBS? Fazenda e contribuinte.

A escolha do termo “apuração assistida” evidencia uma preocupação em manter a sistemática de autolancamento, técnica predominante no nosso sistema jurídico. Ou seja, a nomenclatura acaba sugerindo que a obrigação de interpretar a legis-

⁶⁸ Sobre o tema: Cf. QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. Não cumulatividade do IBS/CBS e a apuração assistida prevista no art. 48 do PLP n. 68/2024. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025, p. 489-499.

⁶⁹ “Art. 46. O Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão, respectivamente, apresentar ao sujeito passivo apuração assistida do saldo do IBS e da CBS do período de apuração. § 1º O saldo da apuração de que trata o *caput* deste artigo será calculado nos termos do *caput* do art. 45 desta Lei Complementar e terá por base: I – documentos fiscais eletrônicos; II – informações relativas à extinção dos débitos do IBS e da CBS por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e III – outras informações prestadas pelo contribuinte ou a ele relativas. § 2º Caso haja a apresentação da apuração assistida de que trata o *caput* deste artigo, a apuração pelo contribuinte de que trata o art. 45 desta Lei Complementar somente poderá ser realizada mediante ajustes na apuração assistida. § 3º A apuração assistida realizada nos termos deste artigo, caso o contribuinte a confirme ou nela realize ajustes, implica confissão de dívida e constitui o crédito tributário. § 4º Na ausência de manifestação do contribuinte sobre a apuração assistida no prazo para conclusão da apuração de que trata o inciso I do *caput* do art. 44 desta Lei Complementar, presume-se correto o saldo apurado e considera-se constituído o crédito tributário. § 5º A confissão de dívida e a apuração assistida a que se referem, respectivamente, os §§ 3º e 4º deste artigo, são instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nelas consignadas. § 6º O saldo resultante da apuração de que trata este artigo constituirá saldo a recolher ou saldo a recuperar, conforme o caso, aplicado o disposto no § 3º do art. 45 desta Lei Complementar. § 7º O disposto neste artigo não afasta a prerrogativa de lançamento de ofício de crédito tributário relativo a diferenças posteriormente verificadas pela administração tributária. § 8º A apuração assistida de que trata o *caput* deste artigo deverá ser uniforme e sincronizada para o IBS e a CBS.”

lação, apurar o tributo devido e constituir o crédito tributário continua sendo exclusiva do contribuinte. Porém, a análise do procedimento que será pormenorizado nas próximas linhas parece direcionar a resposta para um sentido oposto. Vejamos.

O *caput* e o § 1º do art. 46 criam uma declaração pré-preenchida, na qual a administração tributária, com base nos documentos fiscais emitidos, nas informações sobre pagamentos e nas demais informações disponíveis, indica a receita, os débitos, os créditos e eventuais saldos credores ou devedores.

Note-se que, nos termos do § 2º, cabe ao contribuinte apenas promover ajustes na declaração fornecida pela administração tributária, ressaltando que “caso o contribuinte realize ajustes ou a confirme, constitui confissão de dívida em relação às operações ocorridas no período”. Inclusive, por expressa disposição do § 4º, a declaração poderá ocorrer até mesmo por omissão do contribuinte, isto é, caso não haja oposição ou ajustes no prazo estipulado pela legislação, a declaração assistida será considerada realizada e o crédito tributário estará constituído com todos as consequências daí decorrentes.

Da mesma forma, o § 5º ratifica a eficácia constitutiva da declaração assistida ao dispor que a “confissão de dívida e a presunção da adequação do saldo apurado nos termos do § 3º são instrumentos hábeis e suficientes para a exigência dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações consignadas na apuração”.

O exame do procedimento acima não deixa nenhuma dúvida quanto ao papel central da administração tributária na constituição do crédito tributário, isto é, aqui temos um verdadeiro “lançamento de ofício”, que produzirá efeitos sobre as autuações.

Ainda que se mantenha a ideia de que a constituição continua sendo realizada pelo contribuinte, não é possível deixar de destacar a coparticipação da administração tributária. A questão é relevante, pois a administração, na condição de copartícipe do lançamento, será responsável pelas informações fornecidas ao contribuinte. O que implica na impossibilidade de haver aplicação de multas para o contribuinte, ressalvados os casos de fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal, bem assim a indevida manipulação de sistemas.

A prerrogativa de lançamento disposta no § 7º, portanto, deve ser exercida no contexto da atividade coparticipativa da constituição do crédito tributário, mediante apuração assistida do IBS/CBS. A conclusão é relevante, pois qualquer mudança dos critérios fornecidos, posteriormente, pela fiscalização na apuração assistida poderá ser qualificada como uma alteração dos critérios jurídicos do lançamento e, com isso, atrair a incidência do art. 146 do Código Tributário Nacional e isentar o contribuinte de penalidades.

Entender o contrário seria o mesmo que conferir prerrogativa à administração tributária para atuar decisivamente na constituição do crédito tributário me-

diante o procedimento de apuração assistida e, após determinado tempo, permitir que o mesmo órgão promova lançamento de ofício com imposição de multas punitivas em decorrência de “erro” na apuração do tributo, o que seria admitir comportamento contraditório e feriria a confiança legítima e a expectativa do contribuinte e, por consequência, a própria segurança jurídica seria maculada.

Assim, nos casos de apuração assistida, a competência da fiscalização para cobrar tributo e impor penalidade ficará restrita aos elementos que não foram fornecidos na apuração assistida ou que foram objeto de manipulação fraudulenta com a inserção de informações falsas ou imprecisas nos sistemas informáticos que dão suporte à sistemática de apuração.

Para testar nossa hipótese, utilizaremos o exemplo a seguir: Empresa XPTO recebe uma apuração pré-preenchida considerando todas as notas fiscais de saídas e entradas, pagamentos segregados por meio do mecanismo de *split payment* e pagamentos realizados opcionalmente pelos adquirentes de mercadorias, bem assim demais informações contidas nos cadastros da Receita Federal do Brasil e do Comitê Gestor do IBS. Ressalte-se que os sistemas tecnológicos para essa apuração assistida são de total responsabilidade das administrações tributárias, da RFB e do Comitê Gestor do IBS.

Então, por exemplo, a apuração assistida oferecida pela RFB e pelo Comitê Gestor IBS gerou um saldo a pagar de \$ 100 e o contribuinte não realizou nenhum ajuste.

Posteriormente, em procedimento de fiscalização, a Administração Tributária constata que o sistema deixou de considerar saídas realizadas com a emissão de nota fiscal para fins de apuração e, concomitantemente, considerou como crédito um valor muito superior ao devido. Ademais, a fiscalização constatou que a alíquota aplicável seria diferente da utilizada na apuração assistida que foi informada ao contribuinte.

Considerando que o erro não decorreu de fraude, dolo ou simulação, seria possível lavrar o auto de infração com a imposição de multa de ofício e juros de mora? A nossa resposta categórica é NÃO! O exemplo acima não estaria abrangido pelo art. 146 ou, subsidiariamente, pelo art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional? Aqui entendemos que SIM! Lembramos que o CTN e a respectiva jurisprudência construída ao longo do tempo continuam vigentes.

Com certeza, entendemos que, em prestígio à expectativa legítima de o contribuinte ter confiado no sistema oferecido e gerido pela própria Administração Tributária, não poderá ensejar a lavratura de auto de infração nem a imposição de penalidade contra ele para a cobrança de qualquer diferença de valor.

Nesses casos, portanto, deverá ser dada a oportunidade para o contribuinte, espontaneamente, poder oferecer as suas informações corretas para as Fazendas

Públicas, sejam elas federal, estadual ou municipal e, diante da concordância do contribuinte e da autoridade fazendária, serem aceitas as explicações como corretas e não haver valor devido ou reconhecida diferença a pagar e ser dado prazo para que o contribuinte se autorregulamente, sem quaisquer penalidades.

Lembrar que, apesar de o novo regramento para o IBS/CBS constar de Lei Complementar, no que ele não alterar expressamente o Código Tributário Nacional, esta norma de igual hierarquia continuará a ser aplicada.

CAPÍTULO 3

NÃO CUMULATIVIDADE DO IBS E DA CBS

1. Regime constitucional da não cumulatividade¹

Antes de tratarmos da não cumulatividade do IBS/CBS, com o objetivo de propiciar uma análise comparativa com o regime do ICMS a ser substituído, é de bom alvitre fixar algumas balizas do regime constitucional do crédito do ICMS, com destaque para o art. 155, § 2º, inciso I, *verbis*:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

No regime da não cumulatividade pré-IBS, a garantia da regra-matriz do crédito declarava o direito à compensação do imposto *cobrado* na etapa anterior da cadeia de circulação. O sentido do termo *cobrado* vem sendo sedimentado ao longo das décadas, sobretudo em decorrência de diversas contribuições doutrinárias.

Podemos afirmar que há um certo consenso em interpretar que “o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações”. Isto é, efetivamente há uma não cumulatividade, pois, “o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo”². Em complemento, André Mendes Moreira enfatiza que o tema também foi corretamente pacificado no âmbito jurisprudencial, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal³. A questão será

¹ Sobre o tema: Cf. QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos de. Regra-matriz do crédito do IBS e o alcance das limitações previstas no art. 156-A, § 5º, da Constituição Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024, p. 373-393.

² CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, p.305-306.

³ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, p. 136-137: “A questão foi enfrentada pela Corte Suprema, que aclarou o sentido do termo utilizado pelo Cons-

retomada mais adiante com a análise comparativa do art. 156-A, inciso VIII, da Constituição Federal.

No cenário inaugurado pela Emenda Constitucional n. 132/2023, as primeiras modificações se deram pela explicitação de valores concretizados pelo limite objetivo da não cumulatividade, tais como o disposto no art. 145, § 3º (“O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”) e no § 4º (“As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”).

Na sequência, ao dispor sobre a competência específica, compartilhada entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para criação do IBS, o art. 156-A, § 1º (“O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá...”), elegeu o princípio da neutralidade como pilar para criação do novo modelo de tributação sobre o consumo.

A ideia de neutralidade fiscal sempre foi estudada tanto pelas ciências econômicas quanto pelo direito, possuindo, dentro de cada subsistema, tratamentos e consequências próprias. Como ponto de partida, a neutralidade está associada à necessidade de a tributação não constituir um fator de interferência nas relações econômicas, isto é, o tributo neutro não deve influir na tomada de decisão nas atividades econômicas, pois igual para todos os *players* do mercado.

O subsistema jurídico pode implementar a neutralidade de forma horizontal ou vertical. A *neutralidade horizontal* “pressupõe a tributação de todas as rendas, bens e serviços de forma isonômica”. A *neutralidade vertical* está associada aos modelos de tributação plurifásicos, os quais são “assecuratórios de que o bem ou serviço suporte sempre a mesma carga tributária, independentemente do número de fases entre a produção e a venda para o consumidor final”⁴.

tituinte. O *leading case* envolvia uma contenda entre o Fisco paulista e um contribuinte cujos créditos de ICM não estavam sendo reconhecidos pela Secretaria da Fazenda. O Estado resistia à pretensão da empresa pois esta não havia apresentado provas de que o vendedor das mercadorias tivesse recolhido o imposto destacado nas notas fiscais cujos créditos pretendia utilizar. Ao decidir o caso, o STF legitimou o creditamento mesmo à míngua da comprovação do pagamento do tributo incidente na etapa pretérita. O entendimento da Suprema Corte é correto e predomina nos dias atuais. Se assim não fosse, o Estado estaria autorizado a transferir para o particular o dever – indelegável – de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias (no caso, o pagamento do tributo pelo vendedor das mercadorias). Ora, não cabe ao adquirente assegurar que o imposto devido pelo alienante seja pago. A função do particular se completa com a exigência e recebimento, no ato da aquisição, de nota fiscal idônea, preenchida consoante os predicados legais. A efetiva recolha do tributo pelo alienante, dessarte, não pode ser erigida como *conditio sine qua non* para o exercício do direito de crédito pelo adquirente”.

⁴ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 46.

André Mendes Moreira, ao analisar estudos sobre a neutralidade desenvolvidos no âmbito da OCDE, destaca as seguintes diretrizes para a implementação da neutralidade vertical: “(1) os tributos sobre o valor acrescido não devem ser suportados pelos contribuintes de direito, salvo quando a legislação expressamente o determinar; (2) contribuintes em situações análogas, realizando transações similares, devem sujeitar-se a níveis parecidos de tributação; (3) as regras do IVA não devem influir primariamente nas decisões empresariais”⁵.

A neutralidade fiscal brasileira, em tal cenário, está lastreada nas regras atinentes à não cumulatividade dos tributos incidentes sobre o consumo e respectivas garantias sobre o direito ao abatimento do crédito em etapas anteriores⁶. Com a Emenda Constitucional n. 132/2023, a ideia da neutralidade foi reafirmada no âmbito do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e deve orientar a implementação das regras de direito de crédito no âmbito infraconstitucional, bem como a interpretação das disposições constitucionais de maior concretude.

A primeira disposição sobre o direito de crédito foi inserida no inciso VIII do art. 156-A como a norma de estrutura geral, que deve orientar toda a construção da regra-matriz do crédito do IBS:

“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:

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;”

⁵ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 47.

⁶ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 187: “(a) a neutralidade é princípio inerente ao imposto sobre o valor agregado (no Brasil, nominado de não-cumulativo), tendo como escopo eliminar a tributação em cascata e, com isso, assegurar a igualdade tributária entre os bens e serviços, independentemente do número de etapas existentes no processo econômico; (b) a neutralidade atua na Europa e no Brasil por meio da técnica da não-cumulatividade, pela qual se admite o abatimento do imposto suportado na aquisição de bens e serviços, desde que utilizados em transações tributárias do contribuinte; (c) existem graus distintos para a implementação da neutralidade, que pode ser plena (modelo de IVA ideal, no qual todas as despesas direta ou indiretamente relacionadas com a atividade empresarial, são dedutíveis) ou restrita (IVA mínimo, em que são indedutíveis as aquisições de bens de capital, materiais de uso e consumo – utilizados em atividade-meio – e outros bens e serviços relacionados apenas de forma indireta ao processo empresarial *stricto sensu*”.

Como pode ser observado acima, a redação do dispositivo é praticamente idêntica ao comando que já existia anteriormente, no Texto Constitucional, estabelecido no art. 155, § 2º, inciso I, para o ICMS, o que evidencia uma opção realizada pelo Poder Constituinte de manutenção do regime de reconhecimento do crédito com base na operação anterior, independentemente de aferição do efetivo recolhimento e/ou lançamento do tributo devido na etapa anterior.

Note-se que o termo *cobrado* mais uma vez foi empregado de modo pouco técnico, porém, toda a construção interpretativa realizada pela doutrina e pela jurisprudência ao longo de décadas sempre caminhou no sentido de que *cobrado* não equivale ao recolhimento, mas sim à incidência na etapa anterior. Logo, em uma análise pragmática do termo no âmbito jurídico tributário, o modelo do crédito do IBS seguiu o mesmo caminho da regra-matriz do direito de crédito do ICMS.

Aliás, a grande diferença em relação ao modelo utilizado para o ICMS consiste na ressalva contida na parte final, que assevera: “excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. A restrição já vem sendo criticada pela doutrina pelo fato de mitigar a neutralidade almejada com a reforma e, consequentemente, enfraquecer o sistema de não cumulatividade mais ampla arquitetado originalmente pelos mentores intelectuais da reforma. Aqui poderemos ter uma nova fonte de litígios.

Traçados os parâmetros gerais sobre o direito de crédito do IBS previsto no art. 156-A, inciso VIII, da Constituição Federal, é chegado o momento de analisar a disposição de caráter específico prevista no § 5º do mesmo artigo. Vejamos:

“§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

- a) a sua forma de cálculo;
- b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;
- c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

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;

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

O primeiro aspecto que necessita ser evidenciado é que o inciso primeiro aborda especificamente matérias atinentes à administração do tributo e distribuição de arrecadação entre os titulares da competência do IBS. São disposições relacionadas ao funcionamento do Comitê Gestor do IBS e, por conseguinte, não se apresentam como textos direcionados ao direito de crédito do contribuinte. Alerando-se, contudo, que apesar de ter tal destinação, as regras a ele referentes, não poderá impactar as operações e as atividades dos contribuintes.

Saliente-se que a expressão “o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente” contida na alínea “b” direciona a atividade do legislador complementar sobre repasse de valores entre Estados, Distrito Federal e Municípios, na medida em que complementa o *caput* do inciso que possui como escopo “as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto”.

No inciso II (“podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação”), o Constituinte criou uma exceção ao regime geral de desvinculação do direito de crédito ao efetivo lançamento/recolhimento. A excepcionalidade da medida na Emenda Constitucional n. 132/2023 é reconhecida até mesmo pelos adeptos da sistemática do condicionamento do crédito ao efetivo recolhimento, como os professores Eurico de Santi e Nelson Machado, os grandes construtores da nova tributação⁷. Inclusive, não se verificando tal condição em outros países que adotam o IVA e que serviram de modelo base para a criação do nosso IVA-dual brasileiro.

Na alínea “a”, ao estabelecer que seria possível a vinculação do direito de crédito ao efetivo recolhimento quando o adquirente puder efetuar o pagamento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços, o Constituinte estabeleceu, como passível de regulação, uma situação em que o adquirente possui o poder/dever de efetuar o recolhimento do imposto incidente na aquisição em substituição ao remetente da mercadoria, seja em virtude de um regime de substituição tributária (que ainda não existe no novo modelo) ou outra forma de transferência criada (validamente!) pela legislação. Assim, o controle do efetivo adimplemento depende de uma ação do próprio titular do direito do crédito, ou seja, condicionou-se o direito de crédito ao mesmo sujeito que possui a obrigação de efetuar o pagamento do

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre bens e serviços/Centro de Cidadania Fiscal*: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Max Limonad, 2023, p. 746. “Sobre as medidas de modernização apresentadas nesta seção, frisamos: obtido êxito em sua implementação, o Brasil ocupará posição inigualável no cenário global de eficiência e adimplemento fiscais. Assim, apesar de mantermos o creditamento com base no imposto destacado em nota como regra geral, defendemos que a lei complementar adote o sistema de *split payment* o mais rápido possível”.

tributo incidente na etapa anterior, criando-se, assim, uma nova responsabilidade para o contribuinte tomador do crédito.

A alínea “b”, por sua vez, possibilita o condicionamento do direito de crédito na hipótese em que o recolhimento do tributo ocorre, em separado, na liquidação financeira da operação. Trata-se da modalidade denominada *split payment* (pagamento segregado), já tratada anteriormente.

Sobre o tema, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira teceram importantes críticas sobre o papel do *split payment* na acumulação de créditos do contribuinte e, por conseguinte, a retenção do seu direito por irrazoável espaço de tempo:

“(b) as condições arroladas no § 5º, (a) e (b) do art. 156-A podem se converter em novas causas de acumulação de créditos.

Trata-se do *split payment*, que literalmente significa divisão ou distribuição do pagamento do imposto entre pessoas diferentes. Essa forma de liquidação do IVA, em teste em alguns países, tem como meta combater a sonegação e os desvios na arrecadação. Visa a beneficiar exclusivamente as Fazendas, daí a autorização, prevista nas propostas, para sua introdução. Na prática, configura uma antecipação do imposto devido, pois haveria recolhimento integral do imposto a ser pago pelo adquirente do produto ou serviço no momento da aquisição. Como se sabe, o tributo devido à Fazenda, a ser recolhido aos cofres públicos, não é o valor do imposto incidente na operação. A Fazenda somente tem direito, como proclama a Constituição, à diferença entre o valor do imposto incidente na saída do estabelecimento, e aquele incidente nas compras, em determinado período de tempo.

(...)

Com tal antecipação, o contribuinte é desapossado do valor do imposto, incidente nas suas operações de saída/venda, conforme notas fiscais, imposto que será recolhido diretamente à Fazenda, pelo adquirente. Isso tem efeitos cumulativos, equivalentes à imunidade das exportações ou a uma isenção na operação de venda. Os acertos virão *a posteriori*, na proporção em que as Fazendas ressarcirem os créditos acumulados – o que não fazem sistematicamente – há décadas.”⁸

Todas as situações excepcionais introduzidas no art. 156-A, § 5º, inciso II, possuem uma característica comum, qual seja: o controle fático e jurídico sobre o recolhimento é deslocado para o adquirente, detentor do crédito de forma direta (alínea “a”) ou mediante um sistema de liquidação financeira imediata (alínea “b”).

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade frustrada na reforma tributária. Texto no prelo para publicação em coletânea temática e gentilmente compartilhado pelos autores.

Sobre a questão, destacamos a manifestação técnica do Centro de Cidadania Fiscal reconhecendo a excepcionalidade da medida e a sua inclusão em um contexto no qual o adquirente será o controlador da liberação da liquidação do tributo:

“Um dos pontos que gerou mais discussões quando apresentamos nossa proposta de Substitutivo no âmbito da Comissão Mista da Reforma Tributária diz respeito à necessidade de se comprovar o efetivo pagamento do tributo pelo fornecedor para se garantir o direito ao crédito. Aquela previsão decorria da crença de que seria implementado um instrumento que, no momento do pagamento, separasse e enviasse para o Fisco o valor do tributo devido de modo automático. Com essa metodologia, o adquirente conseguiria certificar-se de que foi recolhido. Nesse sentido, o GT da Reforma Tributária apresentou diretriz para garantir o direito à dedução do valor cobrado anteriormente, quando o IBS ou a CBS estiverem destacados na nota fiscal. Para não criar insegurança por parte dos contribuintes, atendemos a essa recomendação como regra geral, deixando para a lei complementar a instituição de mecanismos que permitam condicionar o aproveitamento do crédito à verificação do efetivo recolhimento do tributo incidente sobre a operação, desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do IBS ou da CBS nas suas aquisições de bens ou serviços, ou o recolhimento ocorra na liquidação financeira da operação.”⁹

Ressalte-se que, no segundo caso (alínea “b”), quando o pagamento é autorizado ou disponibilizado para o intermediário financeiro, a participação do adquirente se encerra e ele já poderá considerar o crédito na sua apuração.

A advertência é importante, pois, como visto acima, há modelos de *split payment* no IVA em que a separação do valor devido a título do imposto fica retida em uma conta garantia em favor da autoridade fiscal e o imposto somente é liquidado após a apuração dos débitos e créditos. Desta feita, não se mostra constitucional condicionar o aproveitamento do crédito ao fim de tal ciclo de apuração e recolhimento do tributo, pois o adquirente já cumpriu a sua obrigação constante da exceção imposta no art. 156-A, § 5º, inciso II, no momento da realização do pagamento.

Da mesma forma, em situação em que o pagamento é realizado por meio de uma intermediação financeira (cartão de crédito ou outro meio de pagamento), o momento do aproveitamento do crédito deve ser o da autorização de compra e não o efetivo recolhimento da fatura. Igualmente, deve acontecer quando se tratar de compra com pagamento parcelado em que o direito de crédito estará configurado com a emissão da nota fiscal, sob pena de ser afetado o fluxo de caixa das empresas contribuintes.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre bens e serviços/Centro de Cidadania Fiscal*: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Max Limonad, 2023, p. 743-744.

Ademais, não vislumbramos no art. 156-A, § 5º, inciso II, qualquer autorização para implementação de um sistema informático administrado pelo Comitê Gestor do IBS, ou pela RFB, que possa impor restrição ao aproveitamento do crédito em virtude do não recolhimento de tributos em situações diversas das tratadas acima. No máximo, esse sistema poderá facilitar o controle financeiro para fins de distribuição do produto de arrecadação nos termos da alínea “b” do inciso I, providência de caráter administrativo, como já devidamente explicitado alhures, e que em nada pode afetar o direito de crédito do adquirente.

2. Regras de creditamento na Lei Complementar n. 214/2025 – IBS/CBS

O art. 47¹⁰ trata do regime jurídico de apropriação de créditos do IBS e da CBS. Trata-se de um sistema de creditamento condicionado à extinção dos débitos

¹⁰ “Art. 47. 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

tributários pelo adquirente dos bens e serviços, estabelecendo um paradigma de vinculação entre a apropriação creditícia e a efetiva arrecadação tributária.

Em outras palavras, a regulamentação disposta na Lei Complementar n. 214/2025 transformou as exceções tratadas no tópico anterior em regra geral, resta uma indagação: tal previsão será constitucional? Isso pode ser confirmado com a leitura do art. 48¹¹, que estabelece uma exceção à regra geral de extinção dos débitos como requisito para apropriação de créditos. Essa dispensa ocorre exclusivamente quando não houver sido implementada nenhuma das modalidades de extinção previstas nos incisos I e II, quais sejam: o recolhimento na liquidação financeira da operação (sistema de *split payment*) ou o recolhimento pelo adquirente.

O parágrafo único do art. 48 também estabelece condicionante para a apropriação dos créditos na hipótese excepcional do *caput*, sendo necessário o destaque correto dos valores do IBS e da CBS no documento fiscal eletrônico relativo à aquisição. Esta exigência constitui formalidade essencial para o controle fiscal e garantia da legitimidade do crédito apropriado.

O *caput* do art. 47 estabelece como pressupostos fundamentais para a apropriação de créditos: (i) a sujeição do contribuinte ao regime regular; (ii) a extinção dos débitos tributários relativos às operações de aquisição; e (iii) a não caracterização das operações como de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 da mesma Lei Complementar.

O dispositivo revela uma opção legislativa pelo amplo creditamento, estabelecendo as exclusões como exceções expressas. O § 1º impõe duas condições procedimentais relevantes: a segregação obrigatória dos créditos de IBS e CBS, vedando qualquer compensação cruzada entre esses tributos, e a comprovação da operação mediante documento fiscal eletrônico idôneo.

Já o § 2º estabelece dois critérios para a quantificação dos créditos: (i) correspondência aos valores destacados no documento fiscal e efetivamente extintos; ou (ii) aplicação de crédito presumido nas hipóteses previstas na própria Lei.

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 n. 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.”

¹¹ “Art. 48. 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.”

A primeira hipótese reforça o vínculo entre o direito ao crédito e a extinção do débito, enquanto a segunda abre espaço para políticas extrafiscais de incentivo a determinados setores ou regiões mediante creditamento presumido.

Os §§ 3º e 9º disciplinam a interface do regime de creditamento com o Simples Nacional, permitindo que contribuintes do regime regular apropriem créditos nas aquisições de optantes pelo regime simplificado, mas vedando que os próprios optantes pelo Simples apropriem créditos quando não exercida a opção pelo regime regular disciplinada no § 3º do art. 41. O tema será retomado mais adiante em tópico específico.

O art. 47 ainda prevê exceções significativas ao regime geral de apropriação creditícia. São elas: (i) dispensa da comprovação de extinção dos débitos nas aquisições de combustíveis tributados em regime específico; (ii) obrigatoriedade de estorno em caso de perecimento, deterioração, roubo, furto ou extravio do bem; (iii) possibilidade de creditamento pelo fornecedor em caso de devolução ou cancelamento por adquirente não contribuinte; (iv) vedação ao estorno de créditos em operações com alíquota reduzida, salvo previsão expressa; (v) possibilidade de creditamento relativo a débitos de adquirentes falidos, mediante condições específicas.

O art. 49¹² veda a apropriação de créditos pelos adquirentes nas operações imunes, isentas, sujeitas à alíquota zero, diferimento ou suspensão. Esta vedação decorre da lógica do sistema não cumulativo, pois não havendo tributação na operação anterior, não há o que compensar. Nesta hipótese, portanto, com relação ao contribuinte, haverá tributação cumulativa e será contrariada a ideia de não cumulatividade plena. Contudo, seu parágrafo único estabelece exceção ao permitir a apropriação dos créditos presumidos expressamente previstos na Lei Complementar, demonstrando que o legislador inseriu mecanismos de ajuste para situações específicas.

No art. 50¹³, o legislador disciplina situação peculiar referente às operações com suspensão do imposto. Estabelece que, caso haja 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, vedando expressamente a apropriação em relação aos acréscimos legais.

¹² “Art. 49. 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.”

¹³ “Art. 50. 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.”

O art. 51¹⁴ trata da anulação dos créditos nas operações imunes e isentas. Estabelece a regra geral de anulação dos créditos relativos às operações anteriores quando a operação subsequente for imune ou isenta. O § 1º determina que tal anulação será proporcional ao valor das operações imunes e isentas sobre o valor de todas as operações do fornecedor, estabelecendo critério objetivo para a anulação parcial dos créditos. O § 2º excepciona da regra de anulação as exportações e as operações previstas nos incisos IV e VI do art. 9º da Lei Complementar, garantindo, assim, o princípio da não exportação de tributos e preservando situações específicas que o legislador entendeu merecedoras de tratamento diferenciado.

Por fim, o art. 52¹⁵ estabelece tratamento distinto para operações sujeitas a alíquota zero, determinando a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores. Esta norma evidencia a diferença de tratamento entre operações isentas/imunes e operações com alíquota zero, reconhecendo que, neste último caso, há incidência do tributo, apenas com alíquota neutra, não justificando a anulação dos créditos anteriores.

3. Prazo e formas de aproveitamento dos créditos

O art. 53¹⁶ institui uma ordem de preferência hierarquizada para a utilização dos créditos apropriados, estabelecendo um regime que privilegia, primeiramente, a extinção de débitos pretéritos, passando pela compensação com débitos contem-

¹⁴ “Art. 51. 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. No caso de operações sujeitas a alíquota zero, serão mantidos os créditos relativos às operações anteriores.”

¹⁵ “Art. 52. No caso de operações sujeitas a alíquota zero, serão mantidos os créditos relativos às operações anteriores.”

¹⁶ “Art. 53. 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.”

porâneos e, por fim, possibilitando a compensação com débitos futuros ou o ressarcimento em espécie.

O § 2º do art. 53 veda a correção ou atualização monetária dos valores creditórios. Essa disposição, ao determinar que os créditos sejam apropriados e compensados pelo seu valor nominal, estabelece uma grande restrição ao direito do contribuinte, mitigando os efeitos da inflação sobre os créditos acumulados. O que resulta em que por um período ocorrerá um verdadeiro empréstimo compulsório disfarçado. E mais, surge uma contradição, pois quando é do lado do contribuinte, qualquer atraso no recolhimento já atrai a incidência de atualização monetária, multa e juros e os atrasos no reconhecimento dos créditos nada acarreta para as administrações tributárias, isto é, neste caso nada mudou em relação ao sistema atual.

O art. 54¹⁷ introduz uma limitação temporal ao direito de utilização dos créditos, estabelecendo um prazo decadencial de cinco anos, contado a partir do primeiro dia do período subsequente ao de apuração em que tiver ocorrido a apropriação.

O art. 55¹⁸, por sua vez, veda a transmissão dos créditos fiscais. Contudo, o parágrafo único desse mesmo artigo estabelece uma exceção à regra geral, permitindo a transferência dos créditos apropriados e ainda não utilizados nas hipóteses de reorganização societária (fusão, cisão ou incorporação).

Essa exceção, justificada pela continuidade empresarial presente nas operações de reorganização societária, preserva a data original da apropriação dos créditos para efeitos da contagem do prazo decadencial.

4. Bens de uso e consumo e o direito ao creditamento

A experiência internacional, como a de Portugal e Espanha, demonstra que as restrições ao crédito de bens de uso ou consumo pessoal podem gerar litígios entre o fisco e os contribuintes. Dessa forma, a clareza e a precisão das normas que regem o creditamento desses bens são essenciais para a segurança jurídica e para a eficiência do novo sistema tributário¹⁹.

¹⁷ “Art. 54. O direito de utilização dos créditos extingui-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.”

¹⁸ “Art. 55. 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 FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não cumulatividade do IBS e da CBS e o impedimento à dedução de créditos sobre aquisições de bens e serviços de uso ou consumo pessoal: o que esperar? Uma

No âmbito tributário, o termo “bens de uso e consumo” refere-se àqueles bens que são utilizados na atividade da empresa, mas que não são diretamente incorporados ao produto final nem são destinados à revenda. Essa categoria pode incluir uma ampla gama de itens, desde materiais de escritório e limpeza até equipamentos de proteção individual (EPIs) e uniformes.

Entretanto, conforme disposição contida no art. 156-A, § 1º e inciso VIII²⁰ da Constituição Federal, a regra geral será sempre a possibilidade de creditamento amplo, sendo permitidas apenas as limitações constitucionais. No caso dos bens de uso e consumo, a sua definição e o seu regime jurídico foram delegados para a lei complementar.

Assim, foi outorgada a competência ao legislador complementar para definir o que seriam bens de uso e consumo. A definição deve guardar relação com o conceito amplamente utilizado, mas poderá ser restringida.

Felizmente, a Lei Complementar n. 214/2025 restringiu o conceito de uso e consumo para hipóteses taxativas, que serão tratadas a seguir. Ou seja, o que não estiver contemplado nas hipóteses a seguir, ainda que consumido na atividade da pessoa jurídica, será considerado como apto ao creditamento. Tudo que não estiver expressamente vedado será permitido.

Pois bem, o art. 57²¹ dispõe sobre o tratamento dos bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal. O *caput* apresenta duas categorias distintas de bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal.

análise à luz da experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024, p. 362-388.

²⁰ “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;”

²¹ “Art. 57. Consideram-se de uso ou consumo pessoal: I – os seguintes bens e serviços: a) joias, pedras e metais preciosos; b) obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico; c) bebidas alcoólicas; d) derivados do tabaco; e) armas e munições; f) bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos; II – os bens e serviços adquiridos ou produzidos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para: a) o próprio contribuinte, quando este for pessoa física; b) as pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei; c) os empregados dos contribuintes de que tratam as alíneas ‘a’ e ‘b’ deste inciso; e d) os cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas referidas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ deste inciso. § 1º Para fins do inciso II do *caput* deste artigo, consideram-se bens e serviços de uso ou consumo pessoal, entre outros: I – bem imóvel residencial e os demais bens e serviços relacionados à sua aquisição e manutenção; e II – veículo e os demais bens e serviços relacionados à sua aquisição e manutenção, inclusive seguro e combustível. § 2º No caso de sociedade que tenha como atividade principal a gestão de bens das pessoas físicas referidas no inciso II do *caput* deste artigo e dos ativos financeiros dessas pessoas físicas (*family office*), os

A primeira, elencada no inciso I, refere-se a uma lista taxativa de bens e serviços que, por sua natureza, são assim considerados. A segunda, constante do inciso II, abrange bens e serviços adquiridos ou produzidos pelo contribuinte e fornecidos de forma não onerosa ou a valor inferior ao de mercado para determinadas pessoas físicas vinculadas a ele.

Quanto à primeira categoria, verificamos a inclusão de bens que, tradicionalmente, estão associados ao consumo pessoal ou ao patrimônio individual, como joias, obras de arte, bebidas alcoólicas, derivados do tabaco, armas e munições, além de bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos, conforme tabela a seguir:

bens e serviços relacionados à gestão serão considerados de uso e consumo pessoal. § 3º Não se consideram bens e serviços de uso ou consumo pessoal aqueles utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte, de acordo com os seguintes critérios: I – os bens previstos nas alíneas ‘a’ a ‘d’ do inciso I do *caput* deste artigo que sejam comercializados ou utilizados para a fabricação de bens a serem comercializados; II – os bens previstos na alínea ‘e’ do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados por empresas de segurança; III – os bens previstos na alínea ‘f’ do inciso I do *caput* deste artigo que cumpram o disposto no inciso I deste parágrafo ou sejam utilizados exclusivamente em estabelecimento físico pelos seus clientes; IV – os bens e serviços previstos no inciso II do *caput* deste artigo que consistam em: a) uniformes e fardamentos; b) equipamentos de proteção individual; c) alimentação e bebida não alcoólica disponibilizada no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho; d) serviços de saúde disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho; e) serviços de creche disponibilizados no estabelecimento do contribuinte para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho; f) serviços de planos de assistência à saúde e de fornecimento de vale-transporte, de vale-refeição e vale-alimentação destinados a empregados e seus dependentes em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho, sendo os créditos na aquisição desses serviços equivalentes aos respectivos débitos do fornecedor apurados e extintos de acordo com o disposto nos regimes específicos de planos de assistência à saúde e de serviços financeiros; g) benefícios educacionais a seus empregados e dependentes em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho, inclusive mediante concessão de bolsas de estudo ou de descontos na contraprestação, desde que esses benefícios sejam oferecidos a todos os empregados, autorizada a diferenciação em favor dos empregados de menor renda ou com maior núcleo familiar; e V – outros bens e serviços que obedeçam a critérios estabelecidos no regulamento. § 4º Os bens e serviços que não estejam relacionados ao desenvolvimento de atividade econômica por pessoa física caracterizada como contribuinte do regime regular serão consideradas de uso ou consumo pessoal. § 5º Em relação aos bens e serviços de uso ou consumo pessoal de que trata este artigo, fica vedada a apropriação de créditos. § 6º Caso tenha havido a apropriação de créditos na aquisição de bens ou serviços de uso ou consumo pessoal, serão exigidos débitos em valores equivalentes aos dos créditos, com os acréscimos legais de que trata o § 2º do art. 29, calculados desde a data da apropriação. § 7º Na hipótese de fornecimento de bem do contribuinte para utilização temporária pelas pessoas físicas de que trata o inciso II do *caput* deste artigo, serão exigidos débitos em valores equivalentes aos dos créditos, calculados proporcionalmente ao tempo de vida útil do bem em relação ao tempo utilizado pelo contribuinte, com os acréscimos legais de que trata o § 2º do art. 29, na forma do regulamento. § 8º O regulamento disporá sobre a forma de identificação da pessoa física destinatária dos bens e serviços de que trata este artigo.”

Alínea	Categoria de Bens/Serviços	Descrição	Exceções (cf. § 3º)
a)	Jóias, pedras e metais preciosos	Itens de alto valor agregado com função primordialmente ornamental ou de reserva de valor	Quando comercializados ou utilizados para fabricação de bens a serem comercializados (inciso I do § 3º)
b)	Obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico	Bens de valor cultural, artístico ou adquiridos para coleção ou investimento	Quando comercializados ou utilizados para fabricação de bens a serem comercializados (inciso I do § 3º)
c)	Bebidas alcoólicas	Produtos destinados ao consumo humano que contém álcool etílico em sua composição	Quando comercializados ou utilizados para fabricação de bens a serem comercializados (inciso I do § 3º)
d)	Derivados do tabaco	Produtos manufaturados a partir da folha de tabaco, como cigarros, charutos, cigarrilhas etc.	Quando comercializados ou utilizados para fabricação de bens a serem comercializados (inciso I do § 3º)
e)	Armas e munições	Dispositivos projetados para causar dano físico, incluindo armas de fogo, armas brancas e seus insumos	Quando comercializados, utilizados para fabricação de bens ou utilizados por empresas de segurança (incisos I e II do § 3º)
f)	Bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos	Categoria ampla que abrange bens e serviços destinados ao lazer, prática esportiva e cuidados estéticos/beleza	Quando comercializados, utilizados para fabricação de bens ou utilizados exclusivamente em estabelecimento físico pelos seus clientes (incisos I e III do § 3º)

Por outro lado, conforme tabela acima, o § 3º estabelece uma série de exceções à regra geral, delineando situações em que bens e serviços que, *a priori*, seriam considerados de “uso ou consumo pessoal”, não o são quando utilizados preponderantemente na atividade econômica do contribuinte. Essas exceções são fundamentais para garantir a neutralidade tributária e evitar distorções concorrenciais, permitindo que bens e serviços efetivamente empregados na atividade produtiva não sejam onerados de forma indevida. Aqui se deve ter cuidado, pois bens utilizados na decoração do ambiente, por exemplo, não têm caráter de uso ou consumo pessoal.

Além disso, o § 3º, inciso IV delimita que benefícios concedidos a empregados e administradores, apesar de constituírem vantagens pessoais, não são considerados de uso ou consumo pessoal, como uniformes, equipamentos de proteção individual, alimentação no local de trabalho, serviços de saúde, creche, planos de assistência à saúde, vale-transporte, vale-refeição e benefícios educacionais.

O § 4º contém importante regra de fechamento, determinando que bens e serviços não relacionados ao desenvolvimento de atividade econômica por pessoa física caracterizada como contribuinte do regime regular serão considerados de uso ou consumo pessoal.

Os §§ 5º e 6º estabelecem consequências tributárias específicas para os bens e serviços de uso ou consumo pessoal, vedando a apropriação de créditos e determinando a exigência de débitos equivalentes aos créditos indevidamente apropriados, acrescidos dos encargos legais.

Assim, não fica aberta a discricionariedade das autoridades fiscais, a definição de “bens de uso e consumo”, o contribuinte impugnar considerações diversas de quando o “bem de uso e consumo” for destinado à atividade empresarial, cabendo a prova à autoridade fiscal que desconsiderar o crédito.

5. Necessidade de criação de um crédito presumido para corrigir as assimetrias do setor de serviços intelectuais

De um modo geral, o direito de crédito das atividades de advocacia será muito pequeno, pois as características únicas dos serviços jurídicos, como sua natureza intensiva em mão de obra e dependência de capital intelectual, fazem com que a maior parte do custo do serviço seja de mão de obra, despesa que não gera crédito de IBS/CBS.

O problema foi corretamente enfrentado no Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 63/2025, proposto pelo Senador Laércio Oliveira, que prevê um crédito presumido da CBS para o setor de serviços:

“Art. 1º O art. 47 da Lei Complementar n. 214, de 22 de janeiro de 2025, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art.47. (...)

§ 12 Os contribuintes cuja atividade preponderante é a prestação de serviços têm direito a crédito presumido de CBS sobre o valor da operação, observado o seguinte:

I – o valor do crédito presumido será calculado mediante aplicação de 60% (sessenta por cento) da alíquota padrão da CBS sobre o valor da operação registrado em documento fiscal idôneo;

II – o crédito presumido de CBS previsto neste artigo será compensável com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei.

III – a predominância da atividade econômica será aferida com base no código da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da atividade, além dos seguintes parâmetros:

a) a receita auferida com a prestação de serviços deverá ser superior a 75% do faturamento da pessoa jurídica;

b) a pessoa jurídica com um estabelecimento e uma única atividade econômica enquadrar-se-á na respectiva atividade;

c) a pessoa jurídica com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela com o maior número empregados;

d) na pluralidade de estabelecimentos, considera-se preponderante a atividade econômica que possui, ao total, o maior número de segurados empregados.

§ 13 O crédito presumido previsto no § 12 deste artigo deverá ser destacado em documento fiscal eletrônico, que deverá discriminar:

- I – valor da operação, que corresponderá ao valor faturado pela prestação de serviços;
- II – o valor do crédito presumido; e
- III – o valor líquido para efeitos fiscais, que corresponderá à diferença entre os valores discriminados nos incisos I e II deste parágrafo.”

Na justificativa para o projeto, o parlamentar compartilha de algumas preocupações sobre o aumento expressivo da carga tributária para o setor já externadas na presente obra. Vale destacar os seguintes trechos:

“A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, buscou reformar o sistema tributário brasileiro com os objetivos de garantir a neutralidade, simplificar a tributação e instituir a não cumulatividade por meio do IVA dual (CBS e IBS), conforme justificação da PEC que a originou. Os reflexos desses princípios, contudo, ainda não alcançaram o setor de serviços.

Na verdade, o atual texto da LC n. 214/2025, que regulamenta a EC referida acima, evidencia justamente o contrário. O setor responsável por mais de 70% do PIB brasileiro e com maior índice de empregabilidade será prejudicado por uma reforma que, em teoria, seria mais justa e que não aumentaria a carga tributária. O Ministério da Fazenda estima que a soma das alíquotas do IBS e da CBS ficarão em torno de 28%, dos quais cerca de 9% consistem em CBS.

A expectativa do setor de serviços, com a reforma, era a possibilidade de creditar o dispêndio com mão de obra, seu principal custo, o que não foi implementado à época. Em contrapartida, este Congresso Nacional determinou no art. 18 da EC n. 132/2023 o encaminhamento, em até 90 (noventa) dias da promulgação, um projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários e outro tributação da renda.

(...)

Seu objetivo é ajustar a legislação sobre tributação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), considerando a realidade econômica vigente e de implementação iminente, marcada pela composição dos custos operacionais do setor de serviços – predominantemente intensivos em mão de obra – e pela cumulatividade tributária, que contraria os princípios de neutralidade e eficiência econômica da reforma tributária.

Assim, a medida se enquadra na competência legislativa da União para legislar sobre tributação, especialmente na via proposta, promovendo equidade setorial sem interferir na esfera reservada à desoneração da folha. Inclusive, eventual impacto do ajuste proposto (é necessário) poderá ser considerado quando reformada a matriz de incidência trabalhista. Diante dessas incongruências, é necessário o ajuste na LC n. 214/2025 para que o setor de serviços possa aproveitar crédito decorrente de seu principal custo, de forma a evitar a absorção deles pelo setor e, consequentemente, a inflação decorrente da cumulatividade/distorção econômica apontada.”

Entendemos que o projeto, caso seja aprovado pelo Congresso Nacional, terá o mérito de diminuir as assimetrias existentes na tributação dos serviços intelectuais, minorando o aumento da carga tributária.

6. Regime do Simples Nacional e o IBS/CBS

No âmbito constitucional, o Simples Nacional foi expressamente referenciado pela reforma constitucional. A busca pela preservação do modelo de apoio às microempresas e empresas de pequeno porte foi calibrada com a adição dos §§ 1º, 2º e 3º ao art. 146:

“Art. 146. (...)

§ 1º A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.”

A Constituição Federal, portanto, garantiu ao contribuinte optante pelo Simples Nacional dois regimes distintos. O primeiro regime é o que denominamos provisoriamente de “Simples Parcial”, modelo em que, por opção do contribuinte, haverá uma separação, em que a tributação sobre a renda e, eventualmente, sobre a folha, será realizada de forma conjunta e simplificada, dentro da sistemática atual do Simples Nacional, e a tributação sobre o consumo (IBS/CBS) seguirá o regime

geral de apuração dos demais, subtraindo-se as parcelas de tais tributos na composição da alíquota de referência da apuração simplificada.

O segundo regime (equivalente ao atual) engloba os tributos incidentes sobre o consumo (IBS/CBS), porém, afasta expressamente a sua apuração na sistemática não cumulativa, isto é, não será possível a apropriação de créditos de aquisições pretéritas, pela empresa do Simples Nacional, e o valor do tributo corresponderá a uma fração da alíquota de referência incidente sobre a receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte. Por outro lado, por expressa disposição constitucional, ficou garantido ao adquirente de produtos, bens, direitos e serviços de optantes do Simples Nacional o direito de crédito do IBS/CBS em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único que será um valor diferente de crédito.

Nesta hipótese, poderá haver reflexos sobre a concorrência entre empresas do Simples Nacional, que darão crédito menor, e as demais, que darão crédito integral. Ora, neste caso, não são válidos os argumentos de que as empresas do Simples Nacional poderão optar pelo sistema de creditamento no “Simples Parcial” para dar crédito integral. Tal justificativa esquece que a nova sistemática poderá provocar efeitos nos preços e maior ônus tributário, com isso, igualmente afetar a própria atividade da empresa do Simples Nacional.

A fórmula de condicionamento do direito de crédito ao efetivo pagamento prevista nas estritas hipóteses do art. 156-A, § 5º, inciso II, não foi constitucionalmente replicada para as situações de crédito envolvendo aquisições de bens e serviços de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, pois o dispositivo constitucional manteve a acepção “montante cobrado”, que deve ser entendido como o valor do IBS/CBS incidente na operação, independentemente do efetivo recolhimento. Vejamos:

“Art. 146. (...)

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I – não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II – será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.”

Logo, para fins de regulamentação do direito de crédito nas aquisições de bens e serviços de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, o valor do crédito deve ser a fração ideal da alíquota de referência prevista em um dos anexos da Lei Complementar n. 123/2006, independentemente da aferição de efetivo recolhimento

para o Comitê Gestor do Simples Nacional ou para a Receita Federal, bem como o momento de apropriação deve ser a data de emissão da respectiva nota fiscal da operação.

No mesmo sentido, a Lei Complementar n. 214/2025 se alinhou completamente às conclusões apresentadas nos itens antecedentes, notadamente sobre a impossibilidade de condicionamento do direito de crédito ao efetivo pagamento. Assim, o valor do crédito deve ser o montante do IBS e da CBS especificado nas faixas e anexos da Lei Complementar n. 123/2006, quer tenha sido pago ou não.

Da mesma forma, a regulamentação preserva a autonomia do Simples Nacional, esclarecendo no art. 41, § 2º, que os optantes pelo regime simplificado estão sujeitos às suas regras próprias. Contudo, o § 3º inaugura uma possibilidade de transição entre regimes tributários, facultando aos optantes pelo Simples Nacional a apuração e o recolhimento do IBS e da CBS pelo regime regular em igualdade de condições para os contribuintes em geral.

A opção pela transição do Simples Nacional para o regime regular não é irrevogável. Os §§ 5º e 6º, por exemplo, estabelecem uma restrição significativa à mobilidade entre regimes tributários, vedando ao contribuinte do Simples Nacional, ou àquele que pretenda optar por esse regime, retirar-se do regime regular do IBS e da CBS caso tenha recebido ressarcimento de créditos desses tributos no ano-calendário corrente ou anterior.

A regra de direito de créditos nas aquisições de bens e serviços de optantes do Simples Nacional foi inserida no art. 47, §§ 3º e 9º, com a seguinte redação:

“Art. 47. 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.

(...)

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

(...)

§ 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.”

Por outro lado, quando analisamos as alíquotas de referência do Simples Nacional, as regras de repartição dispostas na própria norma regulamentadora para o Simples Nacional e a sistemática de apuração regular do IBS/CBS, é possível antever alguns desafios e questionamentos para definição do momento, da quantificação e da validação dos créditos do IBS e da CBS nas aquisições de bens e serviços de optantes do Simples Nacional.

Em primeiro lugar, deve-se destacar que o recolhimento dos tributos decorrentes da apuração com base no Simples Nacional será mensal e a apuração terá como base a receita bruta dos últimos 12 meses. Inclusive, a Lei Complementar n. 214/2025 promove alterações relevantes na Lei Complementar n. 123/2006. Vejamos:

“Art. 517. A Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art. 25. As informações relativas aos fatos geradores do Simples Nacional deverão ser prestadas pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante no mês subsequente ao de sua ocorrência, no prazo estabelecido para o pagamento dos respectivos tributos, no sistema eletrônico de cálculo de que trata o § 15 do art. 18, mediante declaração simplificada transmitida à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observado modelo aprovado pelo CGSN.

§ 1º As informações da declaração referida no *caput* têm caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.”

Desta feita, a quantificação e o recolhimento do IBS/CBS de uma operação somente ocorrerá em período posterior ao da sua ocorrência, o que somente evidencia a completa inviabilidade da vinculação do direito de crédito à apuração e ao recolhimento do IBS/CBS na sistemática do Simples Nacional.

Em segundo lugar, a questão foi enfrentada no art. 517 da norma regulamentadora, que propôs uma alteração no art. 23 da Lei Complementar n. 123/2006, com a seguinte redação:

“Art. 517. A Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

Art. 23. (...)

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS, ao IBS e à CBS incidentes sobre as suas aquisições de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, em montante equivalente ao cobrado por meio desse regime único.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá aos percentuais de ICMS, IBS e CBS previstos nos Anexos I a V desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês de operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º corresponderá aos percentuais de ICMS, IBS e CBS referentes à menor alíquota prevista nos Anexos I a V desta Lei Complementar.

§ 4º (...)

I – a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais, em relação ao direito de crédito desse tributo ao adquirente;

(...)” (NR)

Como pode ser observado, o valor do crédito do IBS/CBS deve ser informado no documento fiscal da operação, momento em que o adquirente possuirá o direito de se creditar. Assim, na mesma linha da norma constitucional, o aspecto temporal para a apropriação do crédito é a emissão do documento fiscal representativo da operação com bens e serviços.

Outra questão resolvida na regulamentação foi o critério de quantificação do crédito, pois a apuração do tributo unificado devido em cada mês sempre levará em consideração os Anexos e Faixas fixadas de acordo com a receita bruta dos últimos 12 meses, o que pode ensejar variação de faixas e alíquota em um mesmo período, portanto, somente com a apuração da empresa optante pelo Simples é que se poderá conhecer qual a alíquota utilizada e cujo valor poderá ser objeto de creditamento por parte do adquirente.

Para ilustrar a sistemática de creditamento, tomaremos como exemplo uma situação hipotética de aquisição de serviços de advocacia em abril de 2033, no valor de R\$ 100.000,00, prestados por uma sociedade de advogados tributada com base no Anexo IV do Simples Nacional. Consideraremos que esta sociedade, no ano-calendário anterior, auferiu receita bruta de R\$ 500.000,00, enquadrando-se na 3ª Faixa das tabelas do Simples Nacional.

De acordo com a legislação aplicável a partir de 2033, a alíquota nominal do Simples Nacional para a 3ª Faixa (receita bruta entre R\$ 360.000,01 e R\$ 720.000,00) é de 10,20%, com valor a deduzir de R\$ 12.420,00.

Aplicando-se a fórmula para determinação da alíquota efetiva ($\text{Alíquota Efetiva} = (\text{RBT12} \times \text{Alíquota Nominal} - \text{Valor a Deduzir}) \div \text{RBT12}$), temos a alíquota efetiva de 7,71%. Sendo assim, o valor total do tributo devido na operação será de R\$ 7.716,00.

Conforme a tabela de repartição dos tributos para o ano-calendário de 2033, na 3ª Faixa do Anexo IV, os percentuais aplicáveis para a CBS e o IBS são respectivamente 24% e 40%. Logo, o valor do crédito destacado na nota fiscal será de R\$ 3.086,40 para o IBS e R\$ 1.851,84 para a CBS, totalizando R\$ 4.938,24 de créditos aproveitáveis pelo tomador do serviço.

Vale salientar que a empresa do Simples Nacional não terá direito a utilizar crédito. Ela dará crédito ao adquirente do serviço (total ou proporcional), mas não terá direito a tomar qualquer crédito.

CAPÍTULO 4

OPERACIONALIZAÇÃO DO IBS E DA CBS

1. Atuação conjunta do Comitê Gestor do IBS e da Receita Federal do Brasil

O art. 58¹ dispõe que o “Comitê Gestor do IBS e a RFB atuarão de forma conjunta para implementar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS, sem prejuízo das respectivas competências legais”.

Esta norma impositiva (“atuação”) cria obrigação institucional de cooperação interadministrativa entre o Comitê Gestor do IBS – órgão representativo dos entes subnacionais, responsável pela gestão do imposto estadual/municipal – e a Receita Federal do Brasil (RFB) – órgão federal responsável pela administração tributária da CBS.

O § 1º garante a integração operacional ao determinar que “o contribuinte acessará as informações da apuração e do pagamento do IBS e da CBS em plataforma eletrônica unificada, com gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB”.

Trata-se de norma que estabelece obrigação de meio (criação da plataforma) e não de resultado, com a finalidade de simplificação do cumprimento das obrigações tributárias. O dispositivo, entretanto, não especifica aspectos operacionais fundamentais como atribuição de responsabilidades técnicas, custeio do desenvolvimento e manutenção da plataforma, ou protocolos de segurança da informação, também não impõe qualquer responsabilidade ou sanção caso não aconteça essa atuação conjunta.

O § 2º complementa a estrutura operacional da plataforma unificada ao determinar que esta “disponibilizará canal de atendimento ao contribuinte para resolução de problemas operacionais relacionados à apuração e pagamento do IBS e da CBS”.

¹ “Art. 58. O Comitê Gestor do IBS e a RFB atuarão de forma conjunta para implementar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS, sem prejuízo das respectivas competências legais. § 1º O contribuinte acessará as informações da apuração e do pagamento do IBS e da CBS em plataforma eletrônica unificada, com gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB. § 2º A plataforma eletrônica unificada de que trata o § 1º deste artigo disponibilizará canal de atendimento ao contribuinte para resolução de problemas operacionais relacionados à apuração e pagamento do IBS e da CBS. § 3º Sem prejuízo do disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, o Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão manter seus próprios sistemas para administração do IBS e da CBS.”

O § 3º estabelece que “sem prejuízo do disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, o Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão manter seus próprios sistemas para administração do IBS e da CBS”. A interpretação teleológica sugere que estes sistemas próprios devem funcionar como ferramentas internas de cada administração tributária, sem prejudicar a interface única proporcionada pela plataforma unificada.

A potencial duplicidade de sistemas suscita questões cruciais sobre a prevalência de informações em caso de inconsistências, a responsabilidade pela conciliação de dados divergentes e a definição da “fonte primária” da informação tributária.

2. Cadastro com identificação única

Aqui sim, teremos uma simplificação com um só cadastro para o contribuinte. O *caput* do art. 59² institui a obrigatoriedade de registro em cadastro unificado para os sujeitos passivos do IBS e da CBS. Os cadastros administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) que serão utilizados para a implementação da identificação única são: o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e o Cadastro Imobiliário Brasileiro (CIB).

Os princípios norteadores para o compartilhamento das informações cadastrais serão integração, sincronização, cooperação e compartilhamento. A norma enfatiza o caráter “obrigatório e tempestivo” desse compartilhamento, criando um verdadeiro dever jurídico para as administrações tributárias em todos os níveis federativos. Todavia, se não acontecer, igualmente, não existe sanção ou responsabilização. A experiência ao longo dos anos demonstra que será desafiador o cumprimento dessas obrigações.

² “Art. 59. As pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica sujeitas ao IBS e à CBS são obrigadas a se registrar em cadastro com identificação única, observado o disposto nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso I do § 3º do art. 11 desta Lei Complementar. § 1º Para efeitos do disposto no *caput* deste artigo, consideram-se os seguintes cadastros administrados pela RFB: I – de pessoas físicas, o Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); II – de pessoas jurídicas e entidades sem personalidade jurídica, o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); e III – de imóveis rurais e urbanos, o Cadastro Imobiliário Brasileiro (CIB). § 2º As informações cadastrais terão integração, sincronização, cooperação e compartilhamento obrigatório e tempestivo em ambiente nacional de dados entre as administrações tributárias federal, estaduais, distrital e municipais. § 3º O ambiente nacional de compartilhamento e integração das informações cadastrais terá gestão compartilhada por meio do Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM) de que trata o inciso III do *caput* do art. 2º da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. § 4º As administrações tributárias federal, estaduais, distrital e municipais poderão tratar dados complementares e atributos específicos para gestão fiscal do IBS e da CBS, observado o disposto no § 2º deste artigo. § 5º O Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) previsto no art. 332 desta Lei Complementar será unificado e obrigatório para todas as entidades e demais pessoas jurídicas sujeitas à inscrição no CNPJ.”

O § 3º atribui a gestão compartilhada do ambiente nacional de dados ao Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), organismo já existente e regulamentado pela Lei Complementar n. 123/2006.

Todavia, o § 4º preserva a autonomia federativa ao permitir que as administrações tributárias dos diferentes entes tratem dados complementares e atributos específicos para a gestão fiscal do IBS e da CBS, desde que observada a obrigatoriedade de compartilhamento. Tal previsão, contudo, não labora a favor da tão propagada simplificação, pois como consequência desta possibilidade poderão surgir novas e diferentes obrigações.

Já o § 5º desse mesmo dispositivo institui o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) unificado e obrigatório para todas as entidades e pessoas jurídicas inscritas no CNPJ, remetendo ao art. 332 da mesma Lei Complementar. Esta disposição moderniza os mecanismos de comunicação entre as fazendas e os contribuintes, favorecendo a celeridade e a segurança jurídica nas notificações e intimações tributárias.

3. Documento fiscal eletrônico

O art. 60³ institui a obrigação de emissão de documento fiscal eletrônico para o sujeito passivo do IBS e da CBS. O § 1º atribui caráter constitutivo às informações prestadas pelo sujeito passivo, ao determinar que estas informações constituem confissão do valor devido de IBS e CBS.

O § 2º expande o alcance da obrigação de emissão de documentos fiscais eletrônicos para operações imunes, isentas, com alíquota zero ou suspensão. A obrigatoriedade também abrange as transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

³ “Art. 60. O sujeito passivo do IBS e da CBS, ao realizar operações com bens ou com serviços, inclusive exportações, e importações, deverá emitir documento fiscal eletrônico. § 1º As informações prestadas pelo sujeito passivo nos termos deste artigo possuem caráter declaratório e constituem confissão do valor devido de IBS e de CBS consignados no documento fiscal. § 2º A obrigação de emissão de documentos fiscais eletrônicos aplica-se inclusive: I – a operações imunes, isentas ou contempladas com alíquota zero ou suspensão; II – à transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte; e III – a outras hipóteses previstas no regulamento. § 3º Para fins de apuração do IBS e da CBS, o Comitê Gestor do IBS e as administrações tributárias responsáveis pela autorização ou recepção de documentos fiscais eletrônicos observarão a forma, o conteúdo e os prazos previstos em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB. § 4º Os documentos fiscais eletrônicos relativos às operações com bens ou com serviços deverão ser compartilhados com todos os entes federativos no momento da autorização ou da recepção, com utilização de padrões técnicos uniformes. § 5º O regulamento poderá exigir do sujeito passivo a apresentação de informações complementares necessárias à apuração do IBS e da CBS. § 6º Considera-se documento fiscal idôneo o registro de informações que atenda às exigências estabelecidas no regulamento, observado o disposto nesta Lei Complementar.”

Os §§ 3º e 4º estabelecem diretrizes para padronização, compartilhamento e aproveitamento das informações fiscais, inclusive a exigência de utilização de padrões técnicos uniformes, o que reflete o princípio da eficiência administrativa.

Os §§ 5º e 6º abordam aspectos complementares do regime documental como, por exemplo a possibilidade de exigência de informações complementares necessárias à apuração do IBS e da CBS e a definição de documento fiscal idôneo como, por exemplo, aquele que atenda às exigências regulamentares, criando parâmetro legal para validação dos documentos fiscais.

4. Regime de compras governamentais e a advocacia

O art. 149-C⁴ da Constituição Federal previu um mecanismo de destinação específica de receitas tributárias quando o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é a Administração Pública, autarquias ou fundações públicas.

Este mecanismo opera mediante dupla ação: (i) redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes federativos e (ii) elevação equivalente da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

Tecnicamente, isso representa a aplicação do princípio do destino na tributação do consumo público, evitando que um ente federativo seja tributado por outro quando atua como consumidor de bens e serviços. A medida busca garantir neutralidade na tributação intergovernamental, prevenindo distorções nas decisões de contratações públicas e evitando transferências involuntárias de recursos entre entes federativos.

O § 1º introduz a possibilidade de redução uniforme das alíquotas mediante lei complementar, reservando a este instrumento normativo específico o papel de modular a intensidade da tributação sobre operações contratadas pela administração pública. O § 2º prevê que lei complementar poderá estabelecer exceções ao regime especial de tributação previsto no *caput* e no § 1º.

⁴ “Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. § 1º As operações de que trata o *caput* poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar. § 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no *caput* e no § 1º. § 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, ‘a’, será implementado na forma do disposto no *caput* e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.”

A matéria foi regulamentada pelo art. 472⁵ e pelo art. 473⁶ da Lei Complementar n. 214/2025, que estabelecem um regime tributário específico para aquisições governamentais, isto é, quando os adquirentes são entidades da administração pública direta, autarquias e fundações públicas.

O art. 472 prevê um regime de redução uniforme das alíquotas do IBS e da CBS nas aquisições governamentais, estruturado em dois períodos temporais distintos: (i) de 2027 a 2033, seguindo os parâmetros estabelecidos no art. 370, representando um período de transição; e (ii) a partir de 2034, quando será mantido o patamar de redução fixado para 2033, cristalizando o regime.

No período de transição mencionado acima (art. 370), foi criada a metodologia de cálculo do redutor aplicável às alíquotas do IBS e da CBS nas operações contratadas pela administração pública direta, autarquias e fundações públicas durante o período de transição do sistema tributário brasileiro entre 2027 e 2033.

A norma estrutura um mecanismo de neutralidade tributária no âmbito das contratações públicas, criando uma sistemática de redução gradual das alíquotas da CBS e do IBS, baseada em estimativas comparativas entre a carga tributária do

⁵ “Art. 472. Nas aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas, de modo uniforme, na proporção do redutor fixado: I – de 2027 a 2033, nos termos do art. 370 desta Lei Complementar; e II – a partir de 2034, no nível fixado para 2033. Parágrafo único. Não se aplica o disposto neste artigo às aquisições que, cumulativamente, sejam efetuadas de forma presencial e sejam dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica.”

⁶ “Art. 473. O produto da arrecadação do IBS e da CBS sobre as aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS devidos aos demais entes federativos e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante. § 1º Para fins do atendimento ao disposto no *caput* deste artigo: I – nas aquisições pela União: a) serão reduzidas a zero as alíquotas do IBS dos demais entes federativos; e b) será a alíquota da CBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; II – nas aquisições por Estado: a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota municipal do IBS; e b) será a alíquota estadual do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; III – nas aquisições por Município: a) serão reduzidas a zero a alíquota da CBS e a alíquota estadual do IBS; b) será a alíquota municipal do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar; e IV – nas aquisições pelo Distrito Federal: a) será reduzida a zero a alíquota da CBS; b) será a alíquota distrital do IBS fixada em montante equivalente à soma das alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre a operação, após a redução de que trata o art. 472 desta Lei Complementar. § 2º Não se aplica o disposto no *caput* e no § 1º deste artigo às aquisições que, cumulativamente, sejam efetuadas de forma presencial e sejam dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica. § 3º Aplica-se o disposto neste artigo às importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições no País.”

novo modelo e aquela aplicável no sistema anterior. O art. 370 define três parâmetros referenciais para o cálculo do redutor: (i) estimativas de receita da CBS e do IBS para os anos-base (2024-2026), considerando a base de cálculo das operações e as alíquotas vigentes; (ii) estimativas da receita da União com os PIS/COFINS, IPI e IOF; e (iii) estimativas da receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o ICMS e o ISSQN.

De modo complementar, o art. 473 estabelece uma sistemática de realocação da arrecadação tributária, determinando que a totalidade do produto arrecadado sobre tais operações seja direcionada ao ente federativo contratante. Esta mecânica opera por meio de duas técnicas conjugadas: (i) redução a zero das alíquotas pertencentes aos demais entes federativos; e (ii) correspondente elevação da alíquota devida ao ente adquirente.

O § 1º do art. 473 detalha a operacionalização técnica da redistribuição tributária, estabelecendo diferentes configurações conforme a natureza do ente adquirente:

- “(i) *Aquisições pela União*: foram zeradas as alíquotas do IBS (estadual, municipal e distrital), concentrando-se a arrecadação na CBS, cuja alíquota será majorada para equivaler à totalidade da tributação incidente na operação;
- (ii) *Aquisições por Estado*: foram zeradas a alíquota da CBS (federal) e a alíquota municipal do IBS, concentrando-se a arrecadação na alíquota estadual do IBS, que absorverá o valor integral da tributação remanescente;
- (iii) *Aquisições por Município*: foram zeradas a alíquota da CBS (federal) e a alíquota estadual do IBS, concentrando-se a arrecadação na alíquota municipal do IBS, que absorverá o valor integral da tributação remanescente;
- (iv) *Aquisições pelo Distrito Federal*: foi zerada apenas a alíquota da CBS (federal), mantendo-se a integralidade da arrecadação no IBS distrital, em razão da competência híbrida (estadual e municipal) atribuída constitucionalmente ao Distrito Federal.”

Tanto o parágrafo único do art. 472 quanto o § 2º do art. 473 estabelecem idêntica exceção à aplicação do regime diferenciado: as aquisições que, cumulativamente, sejam (i) efetuadas de forma presencial e (ii) dispensadas de licitação, nos termos da legislação específica.

A exigência cumulativa dos dois requisitos implica que aquisições dispensadas de licitação, mas realizadas de forma não presencial (como contratações eletrônicas), continuarão submetidas ao regime especial.

De igual modo, aquisições presenciais que não se enquadrem nas hipóteses de dispensa de licitação também permanecerão no regime diferenciado. Não há a definição precisa do conceito de “forma presencial”, potencialmente suscitando controvérsias interpretativas, especialmente no contexto de crescente digitalização das contratações públicas.

No que concerne à atividade de advocacia, é importante destacar que o art. 3º-A do Estatuto da OAB⁷, incluído pela Lei n. 14.039/2020, preconiza a natureza singular dos serviços jurídicos quando comprovada a notória especialização do advogado ou sociedade de advogados.

O parágrafo único do mesmo dispositivo define a notória especialização como “desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato”.

Assim, é razoável presumir que, em razão da sua natureza singular, uma parte relevante dos serviços jurídicos estarão qualificados juridicamente na modalidade de dispensa de licitação para sua contratação, o que atenderia o primeiro critério da exceção ao regime de compra governamental.

Por outro lado, considerando a vagueza do termo “aquisição de forma presencial”, não será possível estabelecer se o serviço de advocacia deve ser considerado como um serviço prestado de forma presencial. Em uma análise preliminar, entendemos que o serviço jurídico pode ser prestado de diversas formas e, na sua maioria, a atividade intelectual é desempenhada nos escritórios e nos órgãos da justiça, o que afasta a consideração de que a aquisição foi efetuada de modo presencial. Certamente, essa questão precisará de uma regulamentação complementar com o objetivo de coibir divergências interpretativas na aplicação da norma.

⁷ “Art. 3º-A. Os serviços profissionais de advogado são, por sua natureza, técnicos e singulares, quando comprovada sua notória especialização, nos termos da lei. Parágrafo único. Considera-se notória especialização o profissional ou a sociedade de advogados cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato.”

CAPÍTULO 5

IMPACTOS DO IBS/CBS NA TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Como demonstrado ao longo da presente obra, a reforma na tributação do consumo modificou significativamente o nosso Sistema Constitucional Tributário. Uma alteração dessa magnitude possui o condão de irradiar os seus efeitos na apuração de outros tributos.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 e a norma regulamentar previram alguns impactos como, por exemplo, na incidência do ITCMD e do ITBI (art. 4º, § 5º, da Lei Complementar n. 214/2025¹). Da mesma forma, o constituinte derivado previu uma ampla reforma da tributação da renda (art. 18, inciso I, da Emenda Constitucional n. 132/2023²), porém, até o presente momento, a única proposta de reforma da tributação da renda com grandes chances de aprovação é a enviada pelo Governo Federal no Projeto de Lei n. 1.087/2025.

Há, contudo, alguns aspectos paradigmáticos do novo modelo de tributação sobre o consumo que afetarão automaticamente a apuração e a tributação da renda. O primeiro aspecto consiste na adoção de um modelo de tributação do consumo “por fora”, isto é, o valor do IBS/CBS não será considerado na contraprestação devida nas operações com bens e serviços, técnica que pretende facilitar a implementação da neutralidade tributária anunciada no art. 156-A, § 1º, inciso IX, da Constituição Federal e art. 12, § 2º, da Lei Complementar n. 214/2025³.

A expressa adoção do princípio da neutralidade reforça a concepção de que o tributo do consumo circula na cadeia até o destinatário final do bem ou serviço. E

¹ “Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. (...) § 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.”

² “Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional: I – em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;”

³ “Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar. § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS: I – o montante do IBS e da CBS incidentes sobre a operação;”

mais, o próprio art. 156-A, § 1º, inciso XIII, da Constituição Federal, determina que o IBS/CBS seja destacado no documento fiscal da operação⁴.

O *segundo* aspecto paradigmático decorre da adoção do “princípio do destino”⁵, na medida em que o IBS/CBS será devido nas unidades federativas onde estão situados os consumidores, ressalvadas as exceções expressamente previstas.

O *terceiro* aspecto consiste na introdução, após a edição da Lei Complementar n. 214/2025, de modelo regulatório que privilegia a segregação da tributação por operação, com ênfase na separação jurídica e financeira do IBS/CBS (*ex vi* o *split payment* e o regime de pagamento pelo adquirente).

Logo, independentemente da previsão de uma reforma da tributação da renda, é possível considerar a nova tributação do consumo (IBS/CBS) como uma tributação totalmente dissociada do preço da operação com bens e serviços. Isso terá reflexos na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, no Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, independentemente do regime de tributação adotado (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado).

Como sabido, a tributação da renda possui previsão normativa no art. 153, inciso III, da Constituição Federal, conceito que é explicitado no art. 43 do Código Tributário Nacional⁶. A captura da materialidade da renda recebeu na legislação ordinária um tratamento diferenciado para as pessoas físicas e as pessoas jurídicas. Na pessoa física, a renda é materializada pelo acréscimo patrimonial proveniente do rendimento e outras grandezas definidas na legislação ordinária. Já na pessoa jurídica, a renda é materializada no conceito de lucro fiscal, elementos que serão desdobrados mais adiante.

⁴ “Art. 156-A. § 1º (...) XIII – sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.”

⁵ “Art. 156-A. § 1º (...) VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;”

⁶ “Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

1. Tributação da Pessoa Física (IRPF)

O rendimento bruto, definido no art. 33 e no art. 34 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018⁷), constitui-se de todo o produto do capital, caracterizado pelos rendimentos oriundos da aplicação de recursos financeiros ou patrimoniais, como juros, dividendos, aluguéis e outras formas de retorno sobre investimentos. Engloba também todo o produto do trabalho, compreendendo a remuneração recebida pela prestação de serviços, seja em regime de vínculo empregatício ou autônomo⁸. Contempla, igualmente, o produto da combinação de ambos (capital e trabalho), que abarca os rendimentos empresariais e de atividades econômicas em que há aplicação conjugada desses fatores de produção.

O art. 68 do RIR/2018 trata do regime de dedução fiscal aplicável aos contribuintes que auferem rendimentos do trabalho não assalariado. O dispositivo prevê três categorias de deduções permitidas: (i) remunerações pagas a terceiros com vínculo empregatício e respectivos encargos; (ii) emolumentos pagos a terceiros; e (iii) despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

O IBS e a CBS se enquadram perfeitamente na terceira categoria e, por isso, poderão ser deduzidos da base de cálculo do IRPF. Deve-se atentar apenas para alguns aspectos temporais e formais previstos no art. 69 do RIR/2018.

No aspecto temporal, as deduções não podem exceder à receita mensal da atividade. Contudo, o legislador criou uma flexibilização permitindo o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, limitado ao mesmo ano-calendário. O excesso de deduções existente ao final do ano-calendário não será transposto para o ano seguinte.

⁷ “Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43, *caput*, incisos I e II; e Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º). Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).”

⁸ “Art. 38. São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como (Lei n. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º): I – honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;”

No aspecto formal, o § 2º do art. 69 estabelece a obrigação acessória de escrituração das receitas e despesas em livro-caixa, com a necessidade de comprovação da veracidade por documentação idônea.

2. Tributação da Pessoa Jurídica (IRPJ e CSLL)

O *lucro real* (lucro fiscal) tem como base a apuração do *lucro contábil*, realizada de segundo todo arcabouço regulatório contábil e societário. O art. 258 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018), conceitua: “O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento”. Por sua vez, o lucro líquido é tratado no art. 259 como a “soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial”.

Naturalmente, para a conformação do lucro contábil para o lucro fiscal, a legislação do imposto sobre a renda dispõe sobre o conceito de receita bruta fiscal e os custos e despesas dedutíveis da apuração do lucro fiscal. Assim, a tributação da renda da pessoa jurídica possui como ponto de partida o conceito de receita bruta fiscal, o qual é completamente diferente da receita bruta contábil, sujeitos posteriormente a ajustes previstos na lei.

Os fatos contábeis são interpretados sob as regras e os princípios que orientam o sistema da Ciência Contábil. Quando o fato contábil é capturado pelo direito e se transmuda em fato jurídico, ele passa a ser interpretado segundo as regras de outro sistema, de acordo com o sistema jurídico e com o código do direito positivo. O fato jurídico parte do fato econômico, mas com ele não se confunde, embora o fato jurídico tome o fato econômico como suporte e a partir dele construa a realidade jurídica⁹.

O conceito de receita contábil adota maior grau de abstração tendo em vista o público mais abrangente a que se destina, o que amplia a possibilidade de alocar meros ingressos transitórios como receita, apenas para fins de qualificação contábil. Além disso, a contabilidade, enquanto sistema de informação, utiliza-se dos vocábulos “receita” e “despesa” como movimentação positiva e negativa, independentemente de isso configurar um ingresso efetivo de recursos no curso das suas atividades.

⁹ Neste sentido são as lições de CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. XIX e 49-53; e também de DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 86-87.

O conceito de receita, portanto, é bastante abrangente, pois visa retratar qualquer alteração no patrimônio da entidade, ainda que não represente efetivos ingressos, uma vez que a natureza, a finalidade e os destinatários da contabilidade são múltiplos e diferentes do lucro fiscal, bem assim os respectivos interesses. Da mesma forma, a receita contábil pode ser neutralizada (compensação ou outra técnica contábil) pelo reconhecimento de “Despesas” que podem não representar efetiva saída e/ou dispêndio de recursos que, muitas vezes, não são aceitos pela lei fiscal exatamente para evitar reduções dos tributos a serem pagos que são consideradas como indevidas de acordo com as opções de política fiscal. Daí por que a lei fiscal exige livro específico (E-LALUR) para que sejam feitos os ajustes na apuração da base de cálculo dos tributos.

Por outro lado, observando o vocábulo *receita* como materialidade para criação de tributos, deve-se consignar que o vocábulo empregado na Carta Política se refere, obviamente, à receita no aspecto fiscal, isto é, os efetivos ingressos que importam em acréscimos próprios decorrente da atividade do contribuinte. Nesse sentido, José Antonio Minatel conceitua receita tributária como a:

“(...) receita qualificada pelo ingresso de recursos financeiros, de caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolva o exercício da atividade empresarial, que corresponda a contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços [faturamento], assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, auferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos [outras receitas].”¹⁰

Diante desse cenário, a equipe técnica que elaborou a minuta da legislação procurou estabelecer uma demarcação fiscal de receita bruta, de modo a evitar indevida equiparação entre receita contábil e receita fiscal. Esse relato está presente em trabalho, desenvolvido por técnicos da Receita Federal do Brasil, que trata do histórico da elaboração da Lei n. 12.973/2014:

“A fim de mitigar os possíveis efeitos tributários decorrentes dessa definição, a Lei n. 12.973/2014 alterou a redação do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, no sentido de tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva, de modo a deixar mais clara a existência de uma receita tributária, que possui contornos próprios e que, necessariamente, não se confunde com a receita contábil.”¹¹

¹⁰ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita: regime jurídico para tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

¹¹ SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da *et al.* Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei n. 12.973/2014. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal* n. 01, ago./dez. 2014, p. 399.

Pode-se concluir, assim, que existe uma clara separação entre receita bruta contábil e a receita bruta sob a ótica fiscal, e é a partir dessa premissa inafastável que deverão ser interpretadas quaisquer regras e normas aplicáveis aos tributos.

Não se deve esquecer, também, que, para fins do IRPJ e da CSLL, apesar de a receita bruta não ser a materialidade constitucional dos tributos, sempre terá que ser respeitada a materialidade da renda como acréscimo patrimonial, do qual já haja disponibilidade e seja uma riqueza nova que se integra em definitivo ao patrimônio das pessoas.

Assim, o conceito de receita bruta está previsto no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, igualmente reproduzido no art. 208 do RIR/2018¹². A norma define, de forma taxativa, que a receita bruta compreende quatro elementos essenciais: (i) o produto da venda de bens em operações próprias; (ii) o preço pela prestação de serviços; (iii) o resultado de operações realizadas por conta de terceiros; e (iv) as demais receitas vinculadas à atividade principal da pessoa jurídica não abrangidas pelos incisos anteriores.

O § 2º complementa o conceito de receita bruta fiscal ao estabelecer que os tributos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, nos quais o vendedor figura como mero depositário, não estão compreendidos no conceito fiscal.

O § 3º determina que integram a receita bruta os tributos sobre ela incidentes e os valores de ajuste a valor presente. Esta disposição deve ser interpretada harmonicamente com o § 2º, entendendo-se que apenas os tributos cumulativos (que não são destacados ao comprador) e aqueles que estão na composição do preço (“tributação por dentro”) devem ser incluídos na receita bruta, enquanto os não cumulativos destacados por fora (como o ICMS-ST e o IPI) ficam excluídos quando destacados ao adquirente.

O tema já foi objeto de posicionamento vinculante pela Receita Federal do Brasil em, pelo menos, duas soluções de consulta. O primeiro, materializado na

¹² “Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 12, *caput*): I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II – o preço da prestação de serviços em geral; III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV – as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do *caput*. § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 12, § 1º): I – devoluções e vendas canceladas; II – descontos concedidos incondicionalmente; III – tributos sobre ela incidentes; e IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. § 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 12, § 4º). § 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 2º (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 12, § 5º).”

Solução de Consulta COSIT n. 488/2017¹³. Com base no art. 31 da Lei n. 8.981/1995, o pronunciamento sustentou que, para que um imposto não integre a receita bruta, não basta que seja não cumulativo; é necessário também que sua cobrança seja feita de forma destacada. Adicionalmente, com base no Parecer Normativo CST n. 77/1986, a RFB informa que o ICMS devido pelas operações próprias da pessoa jurídica compõe sua receita bruta, sendo o destaque mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente. Com isso, a RFB diferencia o ICMS próprio do ICMS retido por substituição tributária, afirmando que este último não integra a receita bruta do contribuinte substituto.

O segundo pronunciamento foi materializado na Solução de Consulta COSIT n. 3/2019¹⁴. Ele esclarece que os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor seja mero depositário, não se incluem na receita bruta, conforme o § 4º do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977. Fundamenta que o IPI, como imposto não cumulativo, não integra a receita bruta definida pelo art. 12 do DL n. 1.598/1977, com base na Solução de Consulta COSIT n. 164/2014.

Note-se que a questão definida pela Receita Federal do Brasil acima é diferente da questão julgada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema n. 1.008: “O ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido.”¹⁵

¹³ “Ementa: O ICMS devido pelas operações e prestações próprias da pessoa jurídica integra a sua receita bruta, constituindo o respectivo destaque, nos documentos fiscais de vendas e serviços, mera indicação para possibilitar o crédito do adquirente, pelo que, portanto, não deve ser excluído para fins de determinação do IRPJ no regime de tributação com base no lucro presumido. Por outro lado, o ICMS cobrado por substituição tributária, do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário, não deve ser incluído na receita bruta destes, por representar uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, pelo que seu valor é desconsiderado, para efeito de apuração do IRPJ com base no referido regime.”

¹⁴ “RECEITA BRUTA. IPI E ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO INCLUSÃO. O IPI e o ICMS-Substituição Tributária não integram a Receita Bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014.”

¹⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *REsp* n. 1.767.631/SC, Rel. Min. Regina Helena Costa, Relator para acórdão Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10.05.2023, *DJe* 01.06.2023: “Ementa: Tributário. Recurso especial repetitivo. IRPJ. CSLL. Apuração pelo lucro presumido. Base de cálculo. Receita. ICMS. Inclusão. 1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido. 2. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual – que varia a depender da atividade de-

O voto condutor do julgado fundamentou-se em três razões principais: (i) a legislação infraconstitucional expressamente determina a inclusão do ICMS na receita bruta; (ii) o regime de lucro presumido é facultativo, não podendo o contribuinte combinar características de diferentes regimes tributários; e (iii) a tese do Tema 69/STF (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS) não se aplica indiscriminadamente a outros tributos.

A distinção é clara! Quando o tributo não cumulativo incide “por fora”, a própria legislação prevê a sua exclusão da receita bruta para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Diferentemente, quando o tributo incide “por dentro” o entendimento dos tribunais superiores e da própria Receita Federal do Brasil é no sentido de que ele deve ser incluído no conceito de receita bruta fiscal.

A distinção é importante, pois, consoante destacado acima, o IBS e a CBS serão tributos destacados “por fora” do preço da operação, figurando o contribuinte como elo da cadeia produtiva, sendo um mero depositário. Aliás, caso seja adotada técnica de *split payment* ou pagamento pelo adquirente, os tributos não circularão sequer pelo patrimônio do contribuinte, o que naturalmente afasta a sua inclusão no conceito de receita bruta fiscal por expressa disposição legal.

Portanto, à luz do conceito de receita bruta para fins do IRPJ e da CSLL, o IBS e a CBS não compõem o conceito de receita bruta, nos moldes do art. 206, § 2º, do RIR/2018. O aludido entendimento será neutro no âmbito da apuração com base no lucro real, pois o IBS/CBS excluído da receita bruta não será dedutível como despe-

envolvida pelo contribuinte – pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes. 3. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL. 4. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica. 5. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos. 6. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, ‘b’, da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) – a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo. 7. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido. 8. Recurso especial desprovido.”

sa. Porém, para fins do lucro presumido e do lucro arbitrado, a realidade é completamente diferente. Vejamos a seguir.

Com vista a facilitar, simplificar e agilizar a apuração da base de cálculo do IRPJ, tanto para o contribuinte como para o Fisco, garantindo sempre a arrecadação de tributos, a lei fiscal criou formas alternativas para a apuração da base de cálculo do IRPJ, admitidas, por conseguinte, também para a CSLL. É importante observar que na apuração com base no lucro presumido e no lucro arbitrado sempre haverá tributo a ser recolhido aos cofres públicos, pois inexistente a possibilidade de ser apurado prejuízo (ao contrário do lucro real que é o lucro efetivo da pessoa jurídica, apurado com base nas receitas, menos custos e despesas e a compensação de prejuízos fiscais).

A verificação da base de cálculo do IRPJ sob essas modalidades dar-se-á por meio da simples aplicação de percentuais fixados na lei sobre o valor bruto das receitas/ingressos, que resultará em um lucro “presumido” ou “arbitrado”.

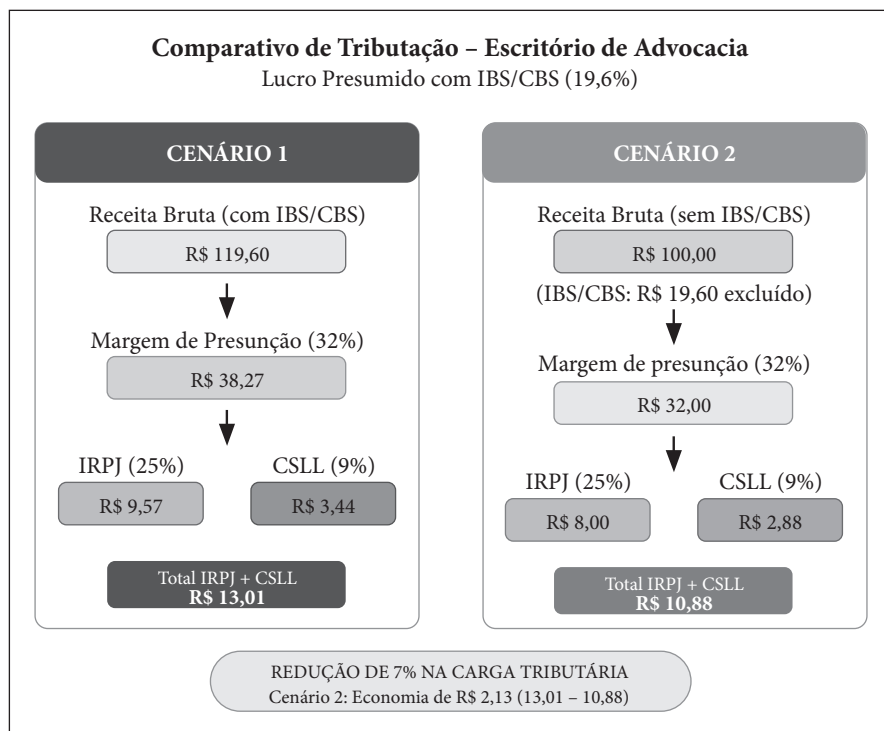
Sobre esse resultado é que será aplicada a alíquota do IRPJ e chega-se ao valor do imposto devido. Como o próprio nome já diz, a base de cálculo, em ambos os casos, não corresponde à quantificação concreta e realização efetiva da materialidade do fato gerador ocorrido no mundo real, mas é “presumida” ou “arbitrada”.

Para chegar na base presumida ou arbitrada, a legislação ordinária parte do conceito de receita bruta previsto no art. 208 do RIR/2018 (tratado anteriormente), conforme expressa disposição do art. 591, *caput*¹⁶, e o art. 605 do RIR/2018¹⁷.

Para exemplificar, imaginemos um escritório de advocacia optante pelo lucro presumido com uma receita bruta de R\$ 100,00, sobre a qual incide o IBS/CBS com alíquota de 19,6% (já considerando a redução dos 30%), resultando em R\$ 19,60 de IBS/CBS. O escritório, tributado pelo lucro presumido, está sujeito a uma margem de presunção de 32%, com alíquotas de 25% para o IRPJ e 9% para a CSLL, resumido no gráfico a seguir:

¹⁶ “Art. 591. A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no § 7º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei n. 9.249, de 1995, art. 15; e Lei n. 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, *caput*, inciso I).”

¹⁷ “Art. 605. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado por meio da aplicação dos percentuais estabelecidos nos art. 591 e art. 592, acrescidos de vinte por cento, observado o disposto no § 7º do art. 238 (Lei n. 9.249, de 1995, art. 16; e Lei n. 9.430, de 1996, art. 27, *caput*, inciso I). § 1º A receita bruta de que trata o *caput* é aquela definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos (Lei n. 9.430, de 1996, art. 27, *caput*, inciso I).”



No primeiro cenário, consideramos uma receita bruta total de R\$ 119,60, que já inclui o valor do IBS/CBS de R\$ 19,60. No segundo cenário, partimos de uma receita de R\$ 100,00, da qual extraímos o IBS/CBS para fins de base de cálculo dos tributos diretos. A comparação entre os dois cenários representa aproximadamente 7% de redução na carga tributária direta do escritório, conforme demonstrado a seguir.

No Cenário 1, com a receita bruta de R\$ 119,60 incluindo o IBS/CBS, aplicamos a margem de presunção de 32% para obter a base de cálculo de R\$ 38,27. Sobre esta base incidem as alíquotas de 25% para o IRPJ e 9% para a CSLL, resultando respectivamente em R\$ 9,57 e R\$ 3,44.

Já no Cenário 2, a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL é formada pelo valor total de R\$ 100,00, excluindo-se o IBS/CBS. Aplicando-se a margem de presunção de 32%, chegamos a uma base de R\$ 32,00, sobre a qual incidem as alíquotas do IRPJ e da CSLL, resultando em R\$ 8,00 e R\$ 2,88, respectivamente.

Assim, haverá uma diminuição da base de incidência para esses regimes de apuração, o que na nossa visão é correto e consolida o ideal de uma tributação do consumo neutra e totalmente destacada do preço da operação, bem como pode contribuir para evitar sobreposições de materialidades entre a renda e as operações com bens e serviços.

3. Exclusão dos valores repassados outros advogados ou sociedades parceiras no atendimento ao cliente da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS e seus impactos no IBS/CBS

A Lei n. 14.365/2022 inseriu o § 9º ao art. 15¹⁸ do Estatuto da OAB, estabelecendo que as sociedades de advogados e as sociedades unipessoais de advocacia devem recolher seus tributos apenas sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, excluindo-se os valores transferidos a outros advogados ou sociedades parceiras no atendimento ao cliente.

Esta disposição, inicialmente vetada pelo Presidente da República, foi posteriormente restabelecida pelo Congresso Nacional, que derrubou o veto presidencial, conferindo plena eficácia ao dispositivo.

Não obstante a norma esteja em vigor desde 2022, sua regulamentação específica ocorreu apenas recentemente, por meio da Instrução Normativa RFB n. 2.264/2025, que alterou a Instrução Normativa RFB n. 2.121/2022, consolidando as normas relativas à contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS.

A referida instrução normativa acrescentou o inciso XIII ao art. 38¹⁹, permitindo expressamente que as sociedades de advogados e sociedades unipessoais de advocacia efetuem exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às receitas transferidas a outros advogados ou sociedades parceiras.

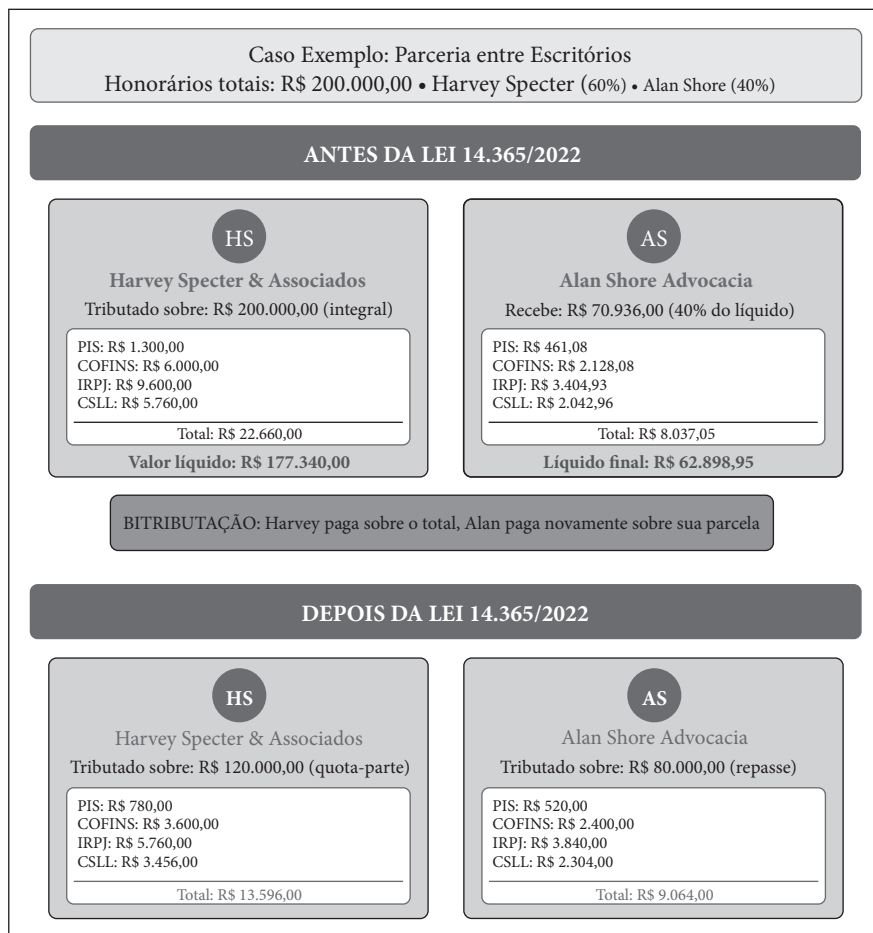
Em termos mais simples, isso significa que quando uma sociedade de advocacia transfere receita para outro advogado ou sociedade parceira em decorrência de serviços para atendimento ao cliente, ela pode excluir esse valor da sua base de cálculo do PIS e COFINS. No entanto, a sociedade que recebe a receita transferida deve incluir esse valor em sua própria base de cálculo do PIS e COFINS.

Para exemplificar concretamente os efeitos dessa transformação normativa, considera-se a situação hipotética de dois escritórios que estabeleceram uma parce-

¹⁸ “Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. (...) § 9º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia deverão recolher seus tributos sobre a parcela da receita que efetivamente lhes couber, com a exclusão da receita que for transferida a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente.”

¹⁹ “Art. 38. Podem ainda efetuar exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS: XIII – a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia, em relação às receitas que forem transferidas a outros advogados ou a sociedades que atuem em forma de parceria para o atendimento do cliente (Lei n. 14.365, de 2 de junho de 2022, art. 15, § 9º). Parágrafo único. O valor da exclusão da base de cálculo de que trata o inciso XIII do *caput* deverá compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS da sociedade para a qual foram transferidas as receitas.”

ria colaborativa. O “Harvey Specter & Associados” e a “Alan Shore Advocacia” acordaram em prestar serviços jurídicos para um cliente corporativo, com honorários totais de R\$ 200.000,00, divididos em 60% para Harvey Specter & Associados e 40% para Alan Shore Advocacia. Sob a égide do regime anterior à Lei n. 14.365/2022, o escritório contratante (Harvey Specter & Associados) era tributado sobre o montante integral recebido, mesmo que parte desse valor constituísse mera passagem para o escritório parceiro. O exemplo pode ser ilustrado da seguinte forma:



Na sistemática pré-reforma, Harvey Specter & Associados seria tributado sobre os R\$ 200.000,00 integrais, resultando em PIS de R\$ 1.300,00, COFINS de R\$ 6.000,00, além do IRPJ de R\$ 9.600,00 e CSLL de R\$ 5.760,00, totalizando R\$ 22.660,00 em tributos sobre a receita integral. Em paralelo, Alan Shore Advocacia somente receberia 40% do valor líquido e, novamente, seria tributada sobre os mesmos tributos. O sistema provocava uma bitributação evidente, com ambos os escri-

tórios sendo tributados sobre valores que não representavam necessariamente acréscimo patrimonial líquido.

Aplicando-se o novo regime ao mesmo cenário hipotético, Harvey Specter & Associados passaria a ser tributado apenas sobre os R\$ 120.000,00 correspondentes à sua quota-parte efetiva nos honorários. A base tributária reduzida resulta em PIS de R\$ 780,00, COFINS de R\$ 3.600,00, IRPJ de R\$ 5.760,00 e CSLL de R\$ 3.456,00, totalizando R\$ 13.596,00. Já Alan Shore Advocacia recolheria integralmente os seus tributos sobre o valor de R\$ 80.000,00 repassados para ele em decorrência da parceria.

Saliente-se que, embora a regulamentação pela Receita Federal tenha se limitado às contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, a interpretação sistemática da norma contida no § 9º do art. 15 do Estatuto da OAB permite concluir que o repasse para advogados parceiros não compõe o conceito de receita bruta para fins tributários em geral.

Este entendimento decorre da própria natureza do dispositivo, que não se restringe a tributos específicos, mas estabelece um critério geral de delimitação da receita tributável das sociedades advocatícias. Assim, por consectário lógico, tais valores devem também ser excluídos da base de cálculo de todos os tributos que tenham a receita como ponto de partida, incluindo o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), independentemente do regime de tributação adotado pela sociedade.

O mesmo raciocínio se aplica ao regime tributário da pessoa física. O advogado que atua como pessoa física deve excluir de seus rendimentos tributáveis os valores repassados a outros advogados ou sociedades parceiras, uma vez que tais valores não constituem acréscimo patrimonial efetivo, mas mera movimentação financeira intermediária.

No que se refere ao impacto da questão na sistemática do IBS/CBS, cumpre destacar que a base de cálculo do IBS/CBS, conforme disciplinada pelo art. 12 da Lei Complementar n. 214/2025, é o “valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar”. Inclusive, o § 1º preceitua que o valor da operação compreende a integralidade dos montantes cobrados pelo fornecedor, estabelecendo um critério quantitativo amplo.

Por sua vez, o § 2º do mesmo dispositivo determina quais valores devem ser excluídos da base de cálculo, operando como verdadeiras regras de exclusão da materialidade tributária. Merece especial atenção o inciso IV do § 2º, que exclui da base de cálculo “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”.

A interpretação conjunta com o art. 15, § 9º, do Estatuto da Advocacia levanta questionamentos sobre a possibilidade de segregação dos valores repassados aos escritórios parceiros.

Contudo, a viabilidade dessa segregação enfrenta duas ordens de resistências práticas. Em primeiro aspecto, o adquirente do serviço jurídico enfrentará limitações quanto ao aproveitamento integral do crédito tributário, circunstância que pode gerar resistência à implementação dessa prática.

Em segundo lugar, a aplicabilidade efetiva do inciso IV do § 2º do art. 12 demanda o cumprimento rigoroso de uma obrigação acessória, qual seja: a indicação específica dos valores repassados na documentação fiscal. Essa exigência pode revelar-se incompatível com a dinâmica operacional característica das parcerias entre escritórios de advocacia.

Diante dessas complexidades práticas e da necessidade de harmonização sistemática, a solução interpretativa mais consonante com os princípios informadores do novo sistema tributário parece residir na aplicação do mecanismo de crédito previsto nos arts. 47 e seguintes da Lei Complementar n. 214/2025.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda não foram editadas todas as normas que regulamentarão os novos tributos, nem mesmo sabemos, ainda, nesta data de maio de 2025, quais são as alíquotas do IBS e da CBS. No entanto, como a partir do ano de 2026 deverá haver o cumprimento de obrigações acessórias ou pequenos recolhimentos e, em 2027, já será devida a CBS integral, recomendamos que todos já comecem a se planejar para evitar surpresas, ônus e prejuízos posteriores.

O maior cuidado deverá ser com a realização de novos contratos e com a necessidade de revisão dos contratos em curso, preços e prazos de pagamento e fluxo de caixa, pois, geralmente, os contratos de serviços advocatícios são de longa duração. Eles terão que prever a tributação pelo IBS/CBS, uma vez que, apesar da redução das alíquotas que forem implantadas em 30% para os serviços advocatícios, haverá um ônus de tributo a pagar muito maior, em comparação com o recolhimento atual, independentemente, do regime de tributação adotado, seja o Simples Nacional, o lucro presumido ou o lucro real.

Vale repisar que os prestadores de serviço praticamente não terão créditos a considerar na apuração da base de cálculo dos tributos, o que causará um grande impacto oneroso nos preços a serem cobrados.

Mais do que nunca, será preciso planejar, dentro das opções legais, qual o tipo de contratação de serviços de terceiros para o escritório, se sob o regime assalariado ou terceirizado por meio de outras prestadoras de serviço, por exemplo, serviços de outros advogados, peritos, tecnologia, serviços contábeis etc. É que a contratação de empresas terceiras (que também paguem IBS/CBS) deverá gerar crédito para o adquirente do serviço.

Atente-se para o cuidado com o uso da pejotização, pois apesar de tal matéria estar pacificada no Supremo Tribunal Federal (vide: ADC n. 66), o modo da contratação e a forma mediante a qual serão prestados os serviços poderão levar a uma possível desconconsideração, comportamento tão comum em auditorias fiscais.

Ressalte-se que a própria Lei Complementar n. 214/2025 criou a hipótese de presunção de enquadramento como serviço tributável pelo IBS/CBS, qualquer operação, que não for com bens, independentemente do título, espécie, tipo ou forma jurídica, da validade jurídica e dos efeitos dos atos ou negócios jurídicos, da obtenção de lucro com a operação e do cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. Na prática, isto significa autorização para as autoridades fiscais poderem desconconsiderar atos, negócios e contratos com base, apenas, em sim-

ples suposições e considerações subjetivas. Tal hipótese, todavia, vai de encontro aos reiterados pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Outro ponto importante é estar atento ao fluxo de caixa, pois, em geral, ocorrida a prestação do serviço, por exemplo, o êxito do processo, o escritório ou o advogado já tem que emitir a nota fiscal dos seus honorários, portanto, já ocorreu o fato gerador do tributo e o IBS/CBS terá que ser pago de imediato. Contudo, o pagamento contratual dos honorários advocatícios ao escritório, pelo adquirente dos serviços, poderá ocorrer 30, 60, 90 dias depois ou período maior. Neste caso, de quem será a responsabilidade pelo pagamento, do tomador do serviço ou do prestador do serviço? Tudo terá que estar previsto no contrato.

Deduz-se, da Lei Complementar, que, nesta hipótese, mesmo sem direito a crédito, o IBS/CBS já será devido. Então, o escritório ou o advogado arcará com o ônus do pagamento dos tributos incidentes sobre a operação, mesmo sem haver recebido os honorários lançados na nota fiscal? Caso este seja o caso, haverá um alto impacto no fluxo de caixa, para o qual deverá haver previsão contratual e suporte no caixa do escritório.

Ainda, está em votação o Projeto de Lei Complementar n. 108/2024, que trata do Comitê Gestor, das fiscalizações, autuações, cobranças de tributos e o contencioso do IBS. O projeto precisará resolver várias lacunas do novo sistema de tributação do consumo, especialmente a competência para fiscalização e gestão tributária, interpretação das normas e o contencioso administrativo. Por outro lado, para o contencioso judicial, a situação é ainda mais preocupante, pois dependerá de uma Emenda Constitucional com escopo de reorganizar as competências jurisdicionais para análise da matéria.

Caso o problema não seja resolvido, poderemos ter o contencioso do IBS e da CBS sendo julgado por autoridades administrativas e judiciais de diferentes esferas federais e estaduais. Acrescente-se a isto tudo, a tributação no “destino” e a incerteza sobre qual autoridade tem competência para autuar e qual a jurisdição competente para interpor medidas, ações e defesas e para decidir, a da sede da empresa ou a do local do destino, em vários municípios e estados ao mesmo tempo.

Então, quem esperava que com a reforma tributária os litígios seriam reduzidos, quem sabe até extintos, ou quem propagava que ela reduziria o espaço de atuação do advogado, pode ser surpreendido com mais conflitos, como exemplo, o recente estudo publicado pelo Superior Tribunal de Justiça, que considerou a possibilidade de ser triplicado o número de processos após a reforma¹. O que já se sabe é que os próprios entes federativos já estão litigando sobre a eleição e as suas competências dentro do Comitê Gestor.

¹ Disponível em: Relatório Impactos da Reforma Tributária no Poder Judiciário.pdf.

Tudo parece um prenúncio de que a advocacia ainda terá muito trabalho pela frente, pois não se pode esquecer que o período de transição entre o modelo atual e o novo será de longos sete anos ou, até mais de 50 anos, período em que teremos a complexidade atual e, quem sabe, as futuras, isso se nada mudar até lá.

Portanto, sosseguem os corações, pois ainda há muita água a passar por debaixo da ponte, muita tinta a ser gasta e, de um jeito mais moderno, muitos cliques, bytes e tokens a serem utilizados, agora com o auxílio da IA Generativa.

Quem viver, verá!

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.
- AZEVEDO, Gustavo. *Estudos de direito processual civil*. Londrina: Thoth, 2025.
- BARRETO, Paulo Ayres; BARRETO, Simone Rodrigues da Costa. Competência tributária e o critério material do IBS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024.
- BRIGAGÃO, Gustavo. Limitações constitucionais às imposições tributárias relativas aos serviços de profissão intelectual – IBS e CBS. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros.
- CASTELLO, Melissa Guimarães. A hipótese tributária do IBS (art. 156-A, § 1º, I e II, e § 8º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.
- DERZI, Misabel Abreu Machado *et al.* Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre honorários advocatícios sucumbenciais. *Segurança jurídica, proteção da confiança e Reforma Tributária: Relatório dos trabalhos da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB – triênio 2022/2024 (no prelo)*.

- DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade frustrada na reforma tributária. Texto no prelo para publicação em coletânea temática e gentilmente compartilhado pelos autores.
- DIAS, Karem Jureidini. O ágio e a intertextualidade normativa. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2.
- FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não cumulatividade do IBS e da CBS e o impedimento à dedução de créditos sobre aquisições de bens e serviços de uso ou consumo pessoal: o que esperar? Uma análise à luz da experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha. *Revista Direito Tributário Atual* v. 58. São Paulo: IBDT, 2024.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita: regime jurídico para tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- OAB NACIONAL/FGV. Perfil adv: 1º estudo demográfico da advocacia brasileira. Coordenadores: José Alberto Simonetti, Rafael de Assis Horn, Luis Felipe Salomão. Brasília; Rio de Janeiro: OAB Nacional; FGV Justiça, 2024.
- QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. Não cumulatividade do IBS/CBS e a apuração assistida prevista no art. 48 do PLP n. 68/2024. In: PINTO, Alexandre Evaristo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *O fenômeno da imposição tributária: estudos em homenagem aos 90 anos do Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: MP Editora, 2025.
- QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos de. Regra-matriz do crédito do IBS e o alcance das limitações previstas no art. 156-A, § 5º, da Constituição Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (org.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre bens e serviços/Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC45, PEC Brasil solidário, PEC110, notas técnicas e visão 2023*. São Paulo: Max Limonad, 2023.

SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da *et al.* Tributação e IFRS no Brasil: alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei n. 12.973/2014. *Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal* n. 01, ago./dez. 2014.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50, ano 40. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022, p. 27-46.

UTUMI, Ana Cláudia; TAPIAS, Camila Abrunhosa; ANDRIOTTI, Ilse Salazar. Reforma Tributária e o setor de serviços: muitos desafios à vista. *A reforma tributária por elas*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-e-o-setor-de-servicos-muitos-desafios-a-vista>.

“Há de se registrar, com especial relevo, que a obra ora examinada constitui o primeiro livro voltado exclusivamente para o estudo do impacto da reforma tributária sobre a advocacia, preenchendo lacuna doutrinária até então existente e estabelecendo marco inaugural na literatura jurídica especializada sobre a matéria. Tal pioneirismo confere à contribuição dos autores caráter não apenas técnico, mas também histórico, no contexto da evolução do pensamento tributário aplicado aos profissionais da advocacia.”

José Alberto Simonetti, *Apresentação*

Ronnie Duarte, *Apresentação*

ISBN 978-65-83772-06-0



9 786583 772060