



BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

Mariz de Oliveira e
Siqueira Campos
ADVOGADOS

ACESSAR MATERIAL COMPLETO



BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

BASE DE CÁLCULO

COMANDO CONSTITUCIONAL

A EC 132/23 estabeleceu que o **IBS** e a **CBS** terão obrigatoriamente a **mesma base de cálculo** e veda a inclusão desses tributos nas suas próprias bases (a cobrança será “por fora”).

Além disso, a EC 132/23 delega à legislação complementar a competência para definir bases de cálculo diferenciadas para regimes específicos de tributação.

LEI COMPLEMENTAR 214/25

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Nos termos do LC 214/25, a base de cálculo do IBS e da CBS corresponde, em regra, ao **valor da operação**, salvo exceções previstas na lei complementar (ex. regime específico de serviços financeiros, concursos de prognósticos).

O valor da operação abrange o **montante integral cobrado pelo fornecedor**, incluindo:

- Acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação
- Juros, multas, acréscimos e encargos
- Descontos condicionados
- Custos de transporte, quando cobrados como parte da operação
- Tributos e preços públicos incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor
- Seguros e taxas
- Demais importâncias cobradas ou recebidas em razão da operação



Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS os valores correspondentes a:

- IBS
- CBS
- IPI
- ISS
- ICMS
- PIS
- COFINS
- Contribuição para custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos
- Descontos incondicionais*
- Reembolsos ou ressarcimentos relativos a operações por conta e ordem ou em nome de terceiro

***Descontos incondicionais** referem-se à parcela redutora do preço da operação registrada no documento fiscal e que não depende de eventos futuros. Incluem descontos concedidos por meio de programas de fidelidade (“*cashback*”), desde que oferecidos de forma não onerosa.



Definição da Base de Cálculo

A qualificação da base de cálculo como sendo o valor da operação é acertada, pois garante a conexão entre a **grandeza tributável** e o **fato gerador**.

- Da mesma forma, a exceção reconhecida para regimes específicos, nos quais a base será a receita do serviço (ex. serviços financeiros, planos de saúde) permite adequar a tributação às modalidades específicas de negócios – nos quais o rastreamento do valor do tributo por operação pode ser mais oneroso

Inclusão e exclusões



Apesar da ampla lista de valores incluídos na determinação do valor da operação, é essencial que apenas o montante efetivamente cobrado pelo fornecedor em razão da operação seja tributado. Nesse sentido, a própria lei complementar não inclui na base o valor do transporte e tributos arcados pelo adquirente.

Diante da implantação de uma nova lógica da tributação sobre o consumo, em que o crédito está condicionado ao pagamento, se o contribuinte deve promover **ajustes positivos** na base de cálculo por conta de eventuais acréscimos decorrentes de ajuste de valor da operação, da mesma forma ele deve ter o direito de promover **ajustes negativos** no momento da apuração quando o desconto se materializar após a emissão do documento fiscal.



Descontos incondicionais

A LC 214/25 estabelece que descontos em **programas de fidelidade** só serão considerados como incondicionais quando concedidos de forma não onerosa. Contratos não onerosos, como doações ou comodatos, caracterizam-se pela ausência de contraprestação. Assim, para diferenciar planos onerosos de não onerosos, os contribuintes devem observar os termos e condições contratuais, em especial a existência de uma contraprestação. Esse tema, por envolver conceitos abertos, pode gerar discussões entre a administração tributária e os contribuintes.

Cobrança “Por Fora”

A adoção do método de cobrança “por força” para o IBS e a CBS representa evolução significativa, pois evita a cobrança de tributo sobre tributo.

- A alíquota nominal será igual à alíquota efetiva, o que tende a **simplificar** e tornar mais **transparente** a apuração dos tributos
- O cálculo “por fora” deverá evitar conflitos decorrentes da **inclusão dos tributos em suas bases de cálculo**, como, por exemplo, a inclusão do ICMS na base da contribuição ao PIS e da COFINS (RE 574.706/PR)
- Ademais, ao afirmar que o IBS e a CBS não compõem o valor da operação, evita-se a sua inclusão na base de cálculo de outros tributos
- Apesar da LC 214/25 não excluir expressamente o IBS e a CBS da base de ICMS, ISS e IPI, o que tende a gerar contencioso, a interpretação mais condizente com os princípios da Reforma e com a promoção da **não cumulatividade**, é aquela que veda referida inclusão. No mesmo sentido, a inclusão demandaria disposição legislativa expressa, especialmente no caso do ICMS

VALOR DE MERCADO E ARBITRAMENTO

A base de cálculo do IBS e da CBS será o valor de mercado praticado em **operações comparáveis entre partes não relacionadas** nas seguintes hipóteses:

- ✓ Ausência de valor da operação
- ✓ Operação sem valor determinado
- ✓ Valor da operação não representado em dinheiro
- ✓ Operação entre partes relacionadas
- ✓ Arbitramento

O valor da operação será **arbitrado** nas seguintes situações:

- Ausência de elementos que comprovem o valor da operação, como:
 - Falta de emissão de documento fiscal
 - Documentação fiscal inidônea
 - Declaração de valor notoriamente inferior ao de mercado no documento fiscal
- Declarações, informações ou documentos apresentados à administração tributária que sejam omissos, conflitantes ou não mereçam fé.

Quando o arbitramento for necessário, a base de cálculo será o valor de mercado. Na **impossibilidade de sua determinação**, a base de cálculo será definida de acordo com:

- Custo do bem ou serviço, acrescido das despesas indispensáveis à manutenção das atividades do sujeito passivo ou do lucro bruto
- Valor fixado por órgão competente
- Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador
- Preço divulgado ou fornecido por entidades representativas dos respectivos setores

REGRAS ESPECÍFICAS

Na contratação de **instrumentos financeiros derivativos** fora de condições de mercado, em que haja ocultação (parcial ou integral) do valor da operação, o ganho no derivativo comporá a base de cálculo dos tributos.

Na venda conjunta de trechos de ida e volta para **transporte internacional de passageiros**, a base de cálculo será a metade do valor cobrado.

Valor de mercado

A utilização do valor de mercado como base de cálculo em Impostos sobre Valor Agregado (IVA), como o IBS e a CBS, tem como objetivo garantir que a tributação reflita o valor econômico real das operações, de modo a evitar distorções causadas por preços artificiais ou manipulações que reduzam a base tributável. Essa abordagem promove a neutralidade tributária, especialmente em operações complexas ou entre partes relacionadas.



No entanto, a estipulação do valor de mercado pode gerar insegurança jurídica devido a **discussões sobre os métodos utilizados** para sua determinação. A ausência de critérios objetivos pode levar a interpretações divergentes entre fiscos e contribuintes.

A tributação das **operações entre partes relacionadas** com base no valor de mercado poderá afetar estratégias organizacionais adotadas por grupos econômicos (ex. *cost sharing*), pois tende a afetar o preço das operações ou a gerar o enquadramento de operações não onerosas como fornecimento tributável.

- Embora o contribuinte possa recuperar o valor pago na forma de crédito, o impacto no fluxo de caixa não deve ser subestimado
- A exigência de verificação do valor de mercado pode ser flexibilizada, pelo regulamento, nas operações que não estejam sujeitas à vedação de crédito, no âmbito de programa de conformidade fiscal

Arbitramento

As hipóteses de arbitramento estão vinculadas, em essência, ao não cumprimento de **obrigações acessórias** pelo contribuinte, o que compromete a apuração do montante do tributo devido.

- As hipóteses que autorizam o arbitramento são, em grande parte, genéricas. Por isso, é essencial que a administração tributária comprove a efetiva ocorrência de irregularidade ou insuficiência da documentação para fins de arbitramento
- Ocorrido o arbitramento, deve ser preservado o direito de o contribuinte demonstrar o efetivo valor da operação (em nível administrativo ou judicial), pois o valor arbitrado precisa ser compreendido como uma **presunção relativa**, passível de prova em contrário

Na declaração de **valor notoriamente inferior ao de mercado**, é dispensada a exigência de que a operação seja entre partes relacionadas.

- Trata-se de previsão genérica que precisa ter parâmetros delimitados em regulamento (por exemplo, fixando-se diferenças percentuais aceitáveis em que o valor inferior ao de mercado não atrairia o arbitramento)
- A mera venda dos produtos por um valor inferior ao de sua aquisição não configura um ilícito tributário. Deve-se sempre tomar em conta o valor que houver sido efetivamente praticado entre as partes do negócio jurídico, dentro do pleno exercício da liberdade de contratar, seja nas situações em que o preço gerar algum ganho (lucro) para o vendedor, seja quando gerar apenas prejuízos. O que busca neutralizar com o arbitramento são os **abusos**



Transporte de passageiros

A tributação do **transporte internacional de passageiros** é uma das novidades da Reforma.

- A lei complementar busca preservar a imunidade na exportação, ao prever que, na aquisição de passagens de ida e volta, a base de cálculo corresponderá à metade do valor cobrado
- A escolha do legislador de reduzir a base pela metade parece ser meramente pragmática e pode ser lida como uma tentativa de evitar planejamentos tributários que atribuam valores reduzidos à passagem de ida, compensados por preços mais altos na volta
- Apesar da intenção, a regra pode gerar questionamentos sobre sua aplicação em cenários promocionais ou de preços diferenciados, o que fatalmente exigirá maior detalhamento em regulamentação futura



ALÍQUOTAS

COMANDO CONSTITUCIONAL

A EC 132/23 prevê que as alíquotas do IBS e da CBS serão **aplicadas de forma uniforme a todos os bens e serviços**, mas preserva a autonomia dos entes federados para sua definição.

Para garantir a uniformidade, a EC 132/23 prevê que o Senado Federal fixará **alíquotas de referência** para cada esfera federativa (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Essas alíquotas devem levar em consideração os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, bem como qualquer outro regime que resulte em arrecadação inferior à que seria obtida por meio da alíquota padrão.

LEI COMPLEMENTAR 214/25

FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA

As alíquotas efetivas (alíquotas-padrão) do IBS e da CBS serão definidas por **leis específicas** de cada ente federativo, sendo:

- **CBS:** Fixada pela União
- **IBS:** Fixada por Estados, Municípios e Distrito Federal

A **alíquota total do IBS** aplicável a cada operação será composta por:

- A soma das alíquotas estadual e municipal dos entes federativos de destino da operação
- A alíquota do Distrito Federal, quando este for o destino

Os **entes podem optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência**, ajustando-a em pontos percentuais para mais ou para menos, ou podem fixá-las sem vinculação.

Na hipótese de vinculação, as alterações nas alíquotas de referência tendem a refletir imediatamente nas alíquotas instituídas pelos entes federados (isto é, os ajustes na alíquotas-padrão valeriam a partir da vigência das alíquotas de referência), bem como não se submeteriam à anterioridade nonagesimal durante o período de transição.

Na **ausência de lei específica** que fixe a alíquota, será aplicada a alíquota de referência.

A alíquota de referência será fixada por resolução do Senado Federal, diferenciada **por tributo** (IBS e CBS) e **esfera federativa** (federal, estadual, municipal e distrital).

Uniformidade x Autonomia

O novo modelo busca **simplificar a tributação do consumo**, superando a complexidade do sistema atual, caracterizado por múltiplas alíquotas. A instituição da alíquota de referência está alinhada com esse objetivo, uma vez que servirá de parâmetro para as esferas federativas e terá aplicação subsidiária na ausência de lei específica.

Foi mantida a competência dos Estados e Municípios para fixação de alíquotas próprias, o que preserva a **autonomia dos entes federativos**. Contudo, a falta de um limite máximo para fixação das alíquotas gera risco de oneração excessiva das operações.



UNIFORMIDADE

As alíquotas do IBS e da CBS serão uniformes para todas as operações com bens e serviços, **exceto** nas hipóteses previstas na lei complementar.

Redução em 30% da alíquota

Prestação de serviços pelas seguintes **profissões intelectuais**, de natureza científica, literária ou artística:



Administradores	Engenheiros e agrônomos
Advogados	Estatísticos
Arquitetos e urbanistas	Médicos veterinários e zootecnistas
Assistentes sociais	Museólogos
Bibliotecários	Químicos
Biólogos	Profissionais de relações públicas
Contabilistas	Técnicos industriais
Economistas	Técnicos agrícolas
Economistas domésticos	
Profissionais de educação física	

Redução em 60% da alíquota



Serviços de **educação**



Serviços de **saúde**



Dispositivos médicos



Dispositivos de **acessibilidade** para pessoas com deficiência



Medicamentos



Alimentos destinados ao consumo humano



Produtos de **higiene** pessoal e limpeza



Produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestarias e extrativistas vegetais in natura



Insumos agropecuários e aquícolas



Produções nacionais artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais



Comunicação institucional



Atividades desportivas



Bens e serviços relacionados à soberania e à **segurança nacional**



Projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística

Redução em 100% da alíquota



Dispositivos médicos



Dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência



Medicamentos



Produtos de cuidados básicos à **saúde menstrual**



Produtos de hortícolas, frutas e ovos



Automóveis adquiridos por PcD, pessoas com TEA e taxistas



Serviços prestados por ICT sem fins lucrativos



Produtos que compoñham a **Cesta Básica** Nacional de Alimentos

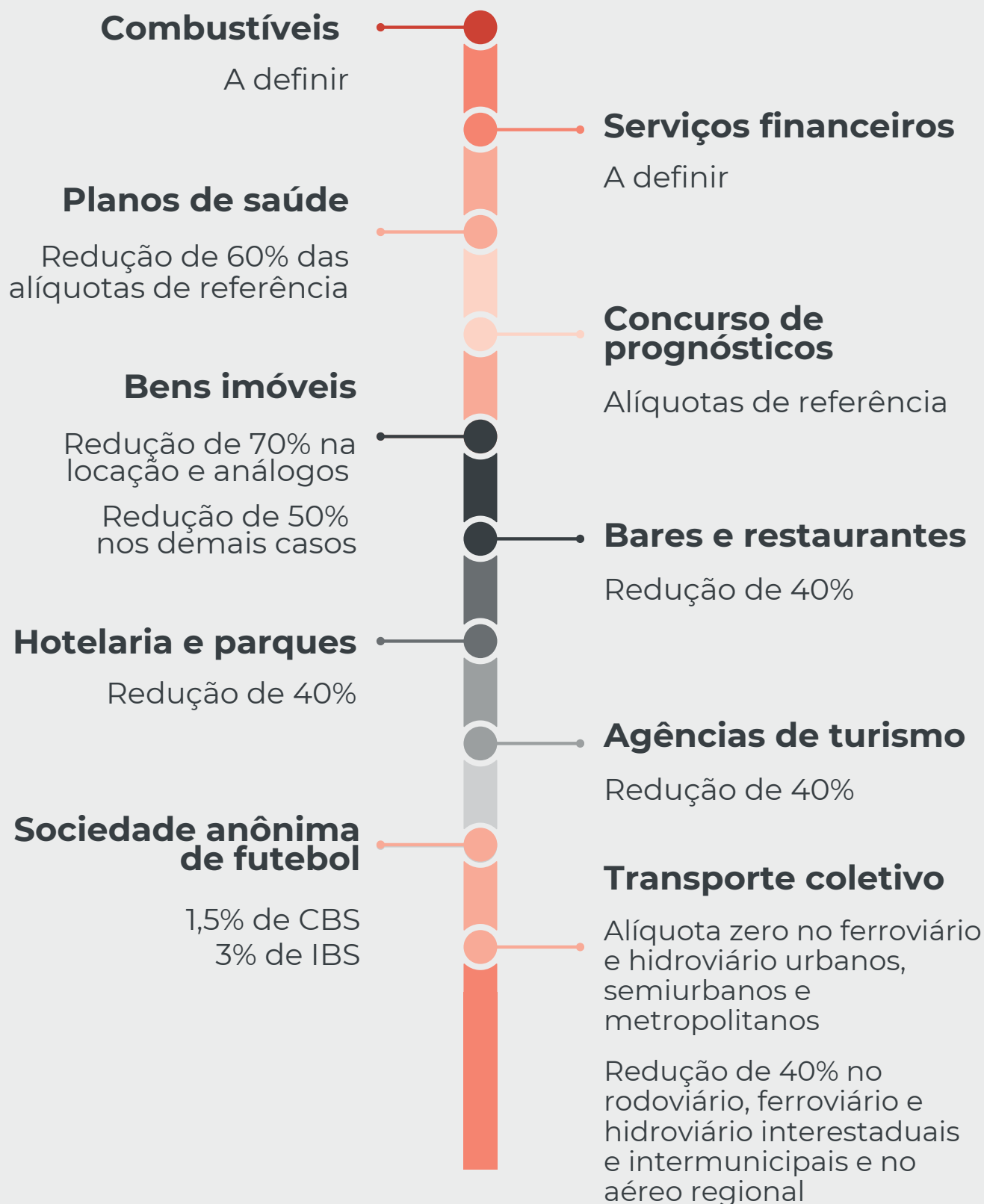
* Em regra, os bens e serviços incluídos nos grupos contemplados com redução de 60% e 100% das alíquotas estão listados nos anexos da LC 214/25



Ademais, há **isenção** do transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano

Regimes específicos

Os regimes específicos terão alíquota própria:



Bens de capital

Haverá suspensão do pagamento do IBS e da CBS, com posterior **conversão em alíquota zero**, para aquisições destinadas ao ativo imobilizado que sejam realizadas por beneficiários do Reporto e do Reidi.

A aquisição de bens de capital poderá contar com suspensão de pagamento e posterior redução das alíquotas do IBS e da CBS a zero (benefício sujeito a ato conjunto do CG-IBS e do Poder Executivo federal).

Ademais, haverá **redução a zero das alíquotas** na aquisição i) de tratores, máquinas e implementos agrícolas por produtor rural não contribuinte e ii) de veículo de transporte de carga por transportador autônomo não contribuinte.

IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO

Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS:

- Deverá ser compensada pela elevação ou redução das alíquotas de referência de CBS e IBS, de forma a preservar arrecadação das esferas federativas
- Somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas (**condição suspensiva**)

Para fins do ajuste na alíquota de referência, são consideradas alterações na legislação federal relativas a (**rol exemplificativo**):

- Critérios de devolução geral de IBS e CBS a pessoas físicas (*cashback*)
- Regimes diferenciados, específicos ou favorecidos
- Simples Nacional e MEI

O ajuste da alíquota de referência será feito com base em cálculos elaborados pelo CG-IBS e pelo Poder Executivo federal e homologados pelo TCU, observados os seguintes prazos:

60 dias

(após promulgação da lei):

envio dos cálculos e respectiva metodologia para o TCU pelo CG-IBS ou pelo Poder Executivo federal (separado ou conjuntamente)

+60 dias:

solicitação de ajustes na metodologia ou nos cálculos, pelo TCU

+30 dias:

realização dos ajustes pelo CG-IBS e pelo Executivo

+30 dias:

prazo para TCU decidir de forma definitiva sobre cálculos e encaminhar ao Senado Federal

+30 dias:

Senado Federal deverá estabelecer o ajuste das alíquotas de referência

Projetos de lei complementar que reduzam ou aumentem a arrecadação do imposto somente podem ser apreciados caso acompanhados de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência.

A produção dos efeitos do ajuste observará, para o IBS e a CBS, a **anterioridade nonagesimal** e, apenas para o IBS, a **anterioridade anual**.



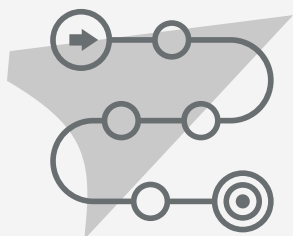
Fase de transição

Durante o período de transição, que se estenderá até 2033, as alíquotas de referência garantem que a redução gradativa das receitas obtidas com os tributos atuais seja compensada com a arrecadação do IBS e da CBS.



Anterioridade nonagesimal

A inaplicabilidade da anterioridade nonagesimal às alterações nas alíquotas de referência durante o período de transição gera a supressão de garantia constitucional e **mitiga a segurança jurídica**, possivelmente comprometendo o planejamento dos contribuintes em relação às variações na carga tributária.



Após a fase de transição, a anterioridade nonagesimal deve ser observada sempre que o ente federativo elevar a alíquota, independentemente de estar ou não vinculada à alíquota de referência.

Porém, no caso de vinculação, a anterioridade tende a ser contada da data da atualização das alíquotas de referência pelo Senado Federal.



Mariz de Oliveira e Siqueira Campos

ADVOCADOS



AUTORES:



Marcos Engel



Silvio Gazzaneo



Rodolfo Paiva