

# Incentivos fiscais ou regimes diferenciados de IBS/CBS – parte 2

## 1. Introdução

Na última apostila, foi iniciado o estudo dos regimes diferenciados de IBS e CBS, que são aqueles em que há redução de alíquotas, isenção, não tributação opcional ou concessão de crédito presumido, previstos no art. 9º, EC 132/23, e nos arts. 126 e seguintes da LC 214/2025. Naquela oportunidade, foram abordadas as reduções de alíquotas de 30% e de 60%; nesta, serão estudadas as (i) reduções de alíquotas de 100%, (ii) isenção, (iii) isenção ou redução de alíquotas de 60% e de 100%; (iv) redução de 100% apenas da alíquota da CBS; (v) não tributação opcional; e (vi) concessão de créditos nas aquisições não tributadas.

## 2. Regimes diferenciados - o que diz a Constituição Federal

Como já oportunamente estudado, as hipóteses que admitem a concessão de incentivos fiscais – os chamados regimes diferenciados - são aqueles previstos taxativamente no art. 9º, EC 132/23, cuja instituição deve se dar por lei complementar. São eles:

- (i) reduções de alíquotas de 30% (art. 9º, § 12), de 60% (art. 9º, § 1º) e em 100% (art. 9º, § 3º, II);
- (ii) isenção (art. 9º, § 3º, I);
- (iii) isenção ou redução de alíquotas em 100% (art. 9º, § 3º, IV);
- (iv) redução em 100% apenas da alíquota da CBS (art. 9º, § 3º, V);
- (v) não tributação opcional (art. 9º, § 4º); e
- (vi) concessão de créditos nas aquisições não tributadas (art. 9º, §§ 5º, 6º e 7º).

Como já visto oportunamente, há variedade na classificação dos regimes diferenciados, identidade de tratamento para IBS e CBS (com exceção do PROUNI), o Imposto Seletivo não incide nas operações beneficiadas, e os regimes diferenciados estão

sujeitos à avaliação quinquenal para averiguar o custo-benefício da redução das alíquotas previstas. Especificamente quanto aos regimes diferenciados, a presente apostila vai tratar daqueles que disciplinam percentual de redução de alíquotas, isenção, não tributação opcional e concessão de créditos presumidos, já que os demais já foram abordados. Assim, serão analisados o art. 9º, § 3º, II, IV e V, e o art. 9º, §§ 4º, 5º, 6º e 7º. O art. 9º, § 3º, I, que trata da isenção para serviço de transporte público já foi abordado em aula passada (pelo prof. Guilherme, na aula de regimes específicos), enquanto os incentivos relativos à alimentação humana e aos itens consumidos por famílias de baixa renda serão vistos em tópico dedicado a “medidas para mitigação da desigualdade”.

Quanto ao art. 9º, §3º, II, que trata da redução em 100% das alíquotas de IBS e CBS, vale lembrar que a Constituição possibilitou que os seguintes bens e serviços (a), a depender da opção feita pela lei complementar, podem ter redução de 100% ou de 60%, são eles: dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual. Logo, a lei complementar pode listar os bens que terão uma ou outra redução de alíquota.

No mesmo dispositivo legal, estão previstos que os (b) produtos hortícolas, frutas e ovos; (c) os serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos; e (d) automóveis de passageiros, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista ou por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi), também poderão ter redução em 100% das alíquotas.

Já no art. 9º, §3º, III, está previsto que o Programa Universidade para Todos (PROUNI) será beneficiário da redução de 100% das alíquotas de CBS, apenas. Essa é a única exceção ao paralelismo que rege o IBS e a CBS na eleição dos regimes diferenciados (art. 9º, §8º, EC 132/23), uma vez que a Constituição Federal expressamente determina que ambos os tributos tenham a mesma disciplina. A alíquota zero de CBS acompanha a atual disciplina do programa, que é isento de PIS e COFINS, mas recolhe ISS. Assim, mantida a cobrança de imposto, com alíquota reduzida, e garantindo a alíquota zero de CBS, a tributação do PROUNI ficará semelhante à atual. Ressalta-se que agora, por estar na CF, o programa adquire *status* constitucional.

Continuando, a Constituição Federal também previu que o serviço de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística seja privilegiado com isenção ou redução de alíquotas em até 100%. É uma

medida que visa a preservação do patrimônio, a melhoria de áreas habitacionais, e a transformação de áreas urbanas abandonadas ou com problemas de infraestrutura em áreas qualificadas. É o único setor em que a previsão de redução tem o termo “até”, garantindo ampla margem ao legislador para modular a redução das alíquotas. Ainda, comporta-se como um benefício fiscal concedido ao setor de construção civil, segmento que, possivelmente, terá um aumento da tributação após a reforma. Assim, dentre os serviços de construção civil existentes, o constituinte privilegiou aquele destinado à recuperação de ambientes urbanos.

Cabe destacar, aqui, que isenção não é sinônimo de redução em 100% das alíquotas, apesar do efeito prático ser o mesmo: não há recolhimento de tributos por aqueles que são isentos ou que têm alíquota zero. A própria Constituição Federal usa o termo “ou” para marcar a diferença entre os institutos. O que acontece é que, mesmo que não haja recolhimento de IBS e de CBS por quem seja isento ou tenha alíquota zero, os contribuintes agraciados com a redução de 100% das alíquotas podem se creditar dos tributos recolhidos por seus fornecedores, enquanto os isentos não. E isso impacta a cumulatividade na cadeia produtiva, pois aquelas em que há um contribuinte isento no seu meio podem ter um recolhimento tributário maior.

O quadro abaixo demonstra o fluxo de créditos, na hipótese em que fornecedor 1 vende/presta serviços para o fornecedor 2 que, por sua vez, vende/presta serviços para o fornecedor 3. A segunda simulação diz respeito ao fornecedor 2 como isento e na terceira ele tem o benefício da alíquota zero:

Tributação sem benefício				
	Valor do bem/serviço	IBS/CBS próprio: 26,6%	IBS/CBS recolhido pela cadeia	
Fornecedor 1	R\$ 500,00	R\$ 132,50	R\$ 132,50	
Fornecedor 2	R\$ 1.000,00	R\$ 265,00	R\$ 132,50	Créditos do F1 e do F2 são tomados
Fornecedor 3	R\$ 2.000,00	R\$ 530,00	R\$ 265,00	
TOTAL:			R\$ 530,00	
Isenção/Não contribuinte				
	Valor do bem/serviço	IBS/CBS próprio: 26,6%	IBS/CBS recolhido pela cadeia	
Fornecedor 1	R\$ 500,00	R\$ 132,50	R\$ 132,50	
Fornecedor 2 Isento/NC	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	Crédito do F1 é anulado
Fornecedor 3	R\$ 2.000,00	R\$ 530,00	R\$ 530,00	
TOTAL:			R\$ 662,50	
Alíquota zero				
	Valor do bem/serviço	IBS/CBS próprio: 26,6%	IBS/CBS recolhido pela cadeia	
Fornecedor 1	R\$ 500,00	R\$ 132,50	R\$ 132,50	
Fornecedor 2 AD	R\$ 1.000,00	R\$ 0,00	<del>R\$ 132,50</del>	Crédito do F1 é tomado pelo F2
Fornecedor 3	R\$ 2.000,00	R\$ 530,00	R\$ 530,00	
TOTAL:			R\$ 530,00	

O que se percebe é que, na hipótese em que o contribuinte no meio da cadeia seja isento, a cadeia como um todo recolhe muito mais tributos do que nas demais

hipóteses. Portanto, é mais vantajoso ter uma redução de 100% das alíquotas quando comparado à isenção, tendo em vista a possibilidade de tomada de crédito pelo titular do benefício fiscal, o que reduz a cumulatividade da cadeia da produtiva. Um efeito danoso da isenção e da alíquota zero é que, por mais que o recolhimento tributário próprio seja inexistente, a impossibilidade de transferência de créditos para o restante da cadeia pode resultar na exclusão dos isentos/alíquota zero, visto que seus adquirentes podem optar por aqueles que transferirão integralmente créditos tributários. No entanto, para os contribuintes de alíquota zero, a tomada de crédito de seus insumos pode ser usada para reduzir os preços de seus bens, para manter a competitividade.

Por sua vez, o benefício de se optar por ser ou não contribuinte de IBS ou CBS, previsto no §4º, art. 9º, EC 132/23, tem como destinatários o produtor rural integrado, que é aquele que se integra à produção controlada por uma agroindústria fornecendo insumos, por exemplo, e o produtor rural pessoa física ou jurídica que tenha receita anual de até R\$3.600.000,00, valor que deverá ser anualmente atualizado, por expressa determinação constitucional, pelo IPCA. O primeiro apontamento a ser feito é que a limitação de receita se destina apenas ao produtor rural, sendo, assim, indiferente qual o faturamento do produtor integrado para ser ou não contribuinte dos tributos. Ademais, pontua-se que não necessariamente tal benefício fiscal será, de fato, economicamente benéfico ao contribuinte. Isso porque, ao escolher não ser contribuinte de IBS e CBS, o produtor rural ou o produtor integrado deixa de tomar crédito das suas aquisições. É necessário, então, fazer um planejamento para verificar se é mais vantajoso não recolher IBS e CBS e não tomar crédito das aquisições, ou ser contribuinte dos tributos para também se creditar do valor dos tributos recolhidos pelos fornecedores.

Um problema presente quando há não contribuintes (NC) no meio da cadeia produtiva é que o adquirente do produto do NC não pode tomar crédito de tributo, porque não houve recolhimento tributário. Assim, a falta de transferência de crédito pode ser um entrave à inclusão desses não contribuintes em uma cadeia produtiva. Ocorre que, para o produtor rural, tal problema foi mitigado pela Constituição Federal. Isso porque, caso o pequeno produtor não seja contribuinte de IBS e de CBS, ainda assim o adquirente de seus produtos ou serviços poderá se creditar dos tributos, em virtude da concessão de crédito ficto. Dito de outra forma, o produtor rural sempre vai transferir crédito ao seu adquirente, seja através do recolhimento próprio de IBS ou CBS, seja através da concessão de crédito ficto ao seu adquirente.

Um outro problema de não contribuintes de tributos no meio da cadeia produtiva é o “desaparecimento” dos créditos tributários dos bens ou serviços consumidos por eles. A consequência de um não contribuinte no meio da cadeia produtiva é a mesma de um produtor isento: os créditos recolhidos anteriormente são anulados e, como não há recolhimento tributário pelos isentos/não contribuintes, não há transferência de crédito. E isso pode gerar um efeito cumulativo na cadeia produtiva, o que contraria a não-cumulatividade plena buscada pelo sistema tributário. Ademais, como também já apontado, dado o aumento do recolhimento de tributos em cadeias permeadas por contribuintes isentos ou por não contribuintes, é possível que os adquirentes os “excluam” da produção, optando por contribuintes que se apropriem e transfiram créditos ao restante da cadeia.

Ocorre que, para o pequeno produtor rural, a possibilidade de transferência de crédito ficto ao adquirente visa, a um só tempo, não anular os créditos recolhidos anteriormente na cadeia, e observar a não-cumulatividade tributária plena, pois, de acordo com o II, §5º, art. 9º, a concessão de crédito ficto tem como objetivo “permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto” em razão de sua opção pela não tributação de IBS e CBS.

Ainda é necessário aguardar a regulamentação do crédito presumido para verificar como a tributação da cadeia se comportará. No entanto, os benefícios de não se enquadrarem como contribuintes de IBS e de CBS residem na redução das obrigações acessórias, o que pode reduzir o preço de seus produtos, mantendo-se competitivos, mesmo sem a transferência maior de créditos tributários. De outro lado, ao ser contribuinte, o produtor rural não só repassa créditos de seus produtos ou serviços, mas também pode tomar créditos de suas aquisições, o que pode ser economicamente mais vantajoso ao seu negócio. É preciso, assim, fazer cálculos e se planejar.

Ademais, o inciso I, §5º, art. 9º, determina que o valor do crédito ficto do adquirente de produtos ou serviços do produtor rural não contribuinte poderá ser revisto anualmente pelo Comitê Gestor do IBS e pelo Poder Executivo da União, não se aplicando à revisão do crédito o princípio da legalidade tributária, ou seja, não é necessário que o valor do crédito presumido seja veiculado por lei em sentido estrito.

Tal determinação se estende a outras situações em que a Constituição Federal admite a tomada de créditos fictos pelos adquirentes contribuintes, listadas no parágrafo 6º, art. 9º, quando adquirem: (I) serviços de transportador autônomo de carga pessoa

física que não seja contribuinte do imposto (como os caminhoneiros) e (II) resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular (como os catadores de materiais recicláveis).

Por fim, a Constituição Federal ainda confere crédito presumido aos adquirentes de “bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento”. Como exemplo, podem ser citados os brechós, que adquirem bens móveis de pessoas físicas não contribuintes (as roupas ou sapatos que são vendidos pelas pessoas), desde que o brechó seja contribuinte de IBS ou CBS e o crédito seja vinculado ao bem, não se possibilitando, assim, o ressarcimento desse crédito ficto. O crédito então deve ser usado pelo brechó para diminuir o seu próprio recolhimento, não se admitindo, caso haja mais crédito ficto que débito dos tributos, o ressarcimento. No caso de “sobra”, o crédito ficto é perdido.

A partir de 2025, com a promulgação da Lei Complementar 215, os regimes diferenciados passaram a ter regulamentação legal, como se passa a analisar.

### **3. Regimes diferenciados - o que diz a Lei Complementar 214/25**

Os regimes ora abordados são aqueles previstos nos artigos 143 a 171, da LC 214/25. Cumpre destacar que o art. 148 será estudado na aula destinada às medidas de redução de desigualdades, enquanto o art. 157 já foi oportunamente abordado na aula sobre regimes especiais.

O art. 143, LC 214/25, institui os bens e serviços que terão alíquota reduzida em 100%. São eles: dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência, medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, produtos hortícolas, frutas e ovos, automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista, automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi), e serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos.

O art. 144 lista os dispositivos médicos que serão beneficiados pela redução de alíquotas em 100%. Nele, constam duas listas: os dispositivos que têm alíquota zero

independentemente do adquirente, e aqueles que dependem de quem os adquire para o benefício. Originalmente, os dispositivos de aquisição condicionada têm alíquota reduzida em 60% e, se forem adquiridos por órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas ou por entidades de saúde que sejam imunes ao IBS e à CBS e que possuam Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) por comprovarem a prestação de serviços ao SUS, terão redução de 100%. Logo, pessoas jurídicas de direito público e as pessoas jurídicas de direito privado que se encaixarem na imunidade dos citados tributos e tenham CEBAS têm alíquota zero na aquisição de quaisquer dispositivos médicos listados na LC 214/25.

O artigo ainda determina que os equipamentos devem ter registro na Anvisa e, a cada 120 dias, as listas dos produtos médicos podem ser revistas pelo Ministro da Fazenda juntamente com o Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Saúde, para inclusão de novos dispositivos, sem prejuízo da avaliação quinquenal da política. E, no caso de emergência de saúde pública reconhecida pelo Poder Legislativo competente, a qualquer tempo, poderá ser aumentada a lista de dispositivos com alíquota zero, limitada a vigência do benefício ao período e à localidade da emergência de saúde pública. Assim, caso Brodowski esteja em situação de emergência reconhecida pelo seu Poder Legislativo, os espaçadores de tendão, por exemplo, podem ter alíquota zero, sem precisar esperar os 120 dias para atualização da lista do Anexo XII e independentemente de quem adquirir o produto.

Do mesmo modo, o art. 145 disciplina com relação aos dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência: há aqueles com alíquota zero sem nenhuma condicionante e há aqueles que já têm redução de 60%, mas a redução chega a 100% caso sejam adquiridos por órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações pública ou por entidades de saúde imunes ao IBS e à CBS que possuam CEBAS por comprovarem a prestação de serviços ao SUS. Igualmente, os aparelhos devem atender aos requisitos previstos por órgão público e, a cada 120 dias, a lista dos equipamentos pode ser revista pelo Ministro da Fazenda juntamente com o Comitê Gestor do IBS, ouvido o órgão competente, para inclusão de novos dispositivos, sem prejuízo da avaliação quinquenal da política.

De maneira bem semelhante ao que se dá com os dispositivos médicos, o art. 146 lista os medicamentos que têm alíquota zero independentemente do adquirente, e disciplina que, sempre que os medicamentos, inclusive os do Anexo VI da LC 214/25,

sejam adquiridos por órgãos da administração pública direta, autarquias e fundações públicas ou por entidades de saúde que sejam imunes ao IBS e à CBS e que possuam Certificação de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) por comprovarem a prestação de serviços ao SUS, gozarão de alíquota zero.

O artigo ainda determina que, a cada 120 dias, a lista de medicamentos com alíquota zero pode ser revista pelo Ministro da Fazenda juntamente com o Comitê Gestor do IBS, ouvido o Ministério da Saúde, para inclusão de novos fármacos, sem prejuízo da avaliação quinquenal da política. E, no caso de emergência de saúde pública reconhecida pelo Poder Legislativo competente, a qualquer tempo, poderá ser aumentada a lista de medicamentos com alíquota zero, limitada a vigência do benefício ao período e à localidade da situação de emergência.

No art. 147, está a previsão de alíquota zero de IBS e de CBS no fornecimento de produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, desde que atendam os requisitos previstos em norma da Anvisa, como tampões e absorventes higiênicos e os coletores menstruais. A Constituição Federal possibilitou que as alíquotas de tais produtos fossem estabelecidas com redução de 60% ou de 100%, mas a lei complementar optou pela redução de 100% dos produtos relacionados à saúde menstrual. A medida unifica a legislação esparsa que existe atualmente conferindo benefício fiscal a tais produtos, que é fruto de uma política que visa garantir a dignidade menstrual às mulheres e às meninas.

Do art. 149 ao 155, a LC 214/25 disciplina a redução de alíquotas a zero na venda de imóveis de passageiros fabricados no Brasil, quando adquiridos por:

- i. motoristas profissionais que exerçam, comprovadamente, em automóvel de sua propriedade, atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do poder público, e que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);
- ii. pessoas com deficiência física, visual ou auditiva; deficiência mental severa ou profunda; ou transtorno do espectro autista, com prejuízos na comunicação social e em padrões restritos ou repetitivos de comportamento de nível moderado ou grave.

Quanto à isenção prevista a motoristas profissionais, a lei exige que o automóvel seja de sua propriedade (ou seja, o veículo não pode ser alugado ou de terceiro), que a atividade de condutor de passageiros seja autônoma (ou seja, não pode ser motorista com



vínculo de emprego), e que o motorista tenha autorização do poder público para utilizar o veículo na categoria de aluguel, que significa, de acordo com o art. 135, CTB, destinar o automóvel à utilização de transporte remunerado de pessoas.

Atualmente, os taxistas, como colocado entre parênteses pela lei e pela Constituição Federal, são titulares de isenção de IPI e de ICMS na aquisição de veículos novos. A LC 214/25 não faz ressalva quanto à necessidade de o veículo ser novo para fruição da alíquota zero, mas exige que o automóvel seja elétrico ou movido a combustível de origem renovável, *flex* ou híbrido. A exigência vai ao encontro do princípio constitucional previsto no art. 145, §3º, que determina que o sistema tributário nacional é regido, dentre outros, pelo princípio da defesa do meio ambiente. Por fim, a redução tributária ora abordada pode ser requerida a cada dois anos, salvo se o veículo for furtado ou perdido. Caso o automóvel seja vendido antes dos dois anos contados de sua aquisição, para pessoas que não tenham direito à redução de alíquotas de IBS e CBS desta seção, o motorista deverá recolher os tributos dispensados, com juros e multa, salvo falecimento do motorista e roubo/perda do veículo.

Quanto à aquisição de automóveis de passageiros por pessoas com deficiência e com transtorno do espectro autista, a Lei Complementar 214/25 extensamente lista quais são as deficiências cujo titular pode requerer a alíquota zero na aquisição de veículos e quais órgãos podem atestar a condição de pessoa com espectro autista. A lei ainda estabelece novas modalidades de responsabilidade solidária no pagamento de tributos: caso o veículo seja adquirido por mandatário ou representante legal das pessoas com deficiência ou no espectro autista, eles respondem solidariamente ao pagamento dos tributos reduzidos; e caso clínica credenciada de saúde ateste falsamente a condição da pessoa com transtorno do espectro autista, ela responde solidariamente pelos tributos que deixarem de ser recolhidos.

Diferentemente do que ocorre com os motoristas profissionais, no caso da aquisição de veículos por pessoas com deficiência ou no espectro autista há limitação do valor do veículo, que não pode ser superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), incluídos os tributos caso não houvesse a redução ora tratada e excluídos os custos de adaptação do veículo, e o benefício é limitado ao valor da operação de até R\$ 70.000,00 (setenta mil reais). Logo, a redução de alíquotas não atinge o valor total do veículo, ou seja, a maior base de cálculo para a redução de alíquotas é R\$70.000,00, e o intervalo entre R\$70.000,00 até os R\$200.000,00 deve recolher os tributos. Esses limites serão

atualizados anualmente, apenas para sua ampliação, com base na Tabela Fipe, em ato conjunto do Ministro de Estado da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS.

Outra diferença com relação aos motoristas profissionais diz respeito ao intervalo para requerimento de novo benefício. Para as pessoas com deficiência ou no espectro autista, não é possível requerer nova redução antes do prazo de quatro anos, salvo no caso de roubo/perda do veículo. Caso o automóvel seja vendido antes dos quatro anos contados de sua aquisição, para pessoas que não tenham direito à redução de alíquotas de IBS e CBS desta seção, a pessoa com deficiência ou no espectro autista deverá recolher os tributos dispensados, com juros e multa, salvo nas hipóteses de falecimento ou de roubo/perda do veículo.

Ademais, a LC 214/25 dificulta a fruição do benefício pelas pessoas com deficiência física, visual ou auditiva. Isso porque, atualmente, ao menos no caso do Estado de São Paulo, não há necessidade de adaptação do veículo para que seja conferida a isenção, agora, após a LC 214/25, a redução de alíquotas de IBS e CBS será concedida somente a automóveis adaptados, consideradas adaptações aquelas necessárias para viabilizar a condução e não ofertadas ao público em geral, quando o motorista é capaz de dirigir.

De acordo com o art. 156, as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero na prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento prestados por instituições científicas, tecnológicas e de inovação (ICT) sem fins lucrativos. Para isso, é necessário que a ICT atenda cumulativamente aos requisitos de (i) ter como finalidade social a pesquisa de caráter científico ou tecnológico ou o desenvolvimento de novos produtos e processos, e (ii) atenda aos critérios de imunidade tributária aplicáveis a instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, como não partilhar resultado (lucro), não remeter valores ao exterior e manter seus livros devidamente escriturados.

O benefício se aplica quando os serviços são prestados a entes da administração pública ou a contribuintes sujeitos ao regime regular do IBS e da CBS. As ICT são espaços voltados ao desenvolvimento de pesquisa científica e tecnológica, com expressa proteção constitucional (art. 218). Tal regime diferenciado destinado às ICT compõem o rol de reduções fiscais já vigentes destinadas à pesquisa e à inovação, como a redução de IPI e de IRPJ de empresas que se prestem a desenvolver novos produtos e serviços.

De acordo com os art. 158 a 163, que têm o objetivo de “reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos

Municípios tem por objetivo a preservação patrimonial, a qualificação de espaços públicos, a recuperação de áreas habitacionais, a restauração de imóveis e melhorias na infraestrutura urbana e de mobilidade”, há previsão da redução de 60% das alíquotas do IBS e da CBS sobre operações relacionadas a projetos de reabilitação urbana em zonas históricas ou áreas críticas definidas por lei municipal ou distrital. Se o imóvel for destinado à locação, a redução chega a 80%. É o único regime diferenciado conferido à construção civil, setor que será impactado após a reforma, já que deixa de recolher ISS e passa a se submeter ao IBS.

As operações alcançadas incluem, em síntese: elaboração de projetos técnicos e urbanísticos, execução de obras de construção e urbanização, reforma e restauração de imóveis, primeira venda e locação dos imóveis reabilitados (por 5 anos após emissão do habite-se). Para concessão do benefício, os Município devem apresentar os projetos a uma Comissão Tripartite composta por representantes do Ministério das Cidades, da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, que será responsável pela sua análise.

Antes, contudo, de a redução de alíquotas tratada no art. 158 ser concedida, é preciso que lei federal estabeleça, nos termos do art. 163: conceitos de preservação, recuperação, reconversão e reabilitação urbana; competências da Comissão Tripartite e os critérios de aprovação de projetos; e a governança a ser adotada para recebimento e avaliação dos projetos. Essa é a exigência prevista no art. 162, que determina que: “o benefício de que trata o art. 158 restringir-se-á aos projetos aprovados conforme o art. 163 desta Lei Complementar”.

Os art. 164 a 168 tratam do regime diferenciado que consiste na tributação opcional do IBS e da CBS. Produtores rurais (pessoas físicas ou jurídicas) com receita inferior a R\$ 3,6 milhões anuais não são considerados contribuintes do IBS e da CBS, mas podem optar por ser. Isso também se aplica ao produtor rural integrado, ou seja, aquele que atua vinculado a uma empresa integradora por contrato de integração vertical, conforme definição prevista no art. 164, §1º.

É possível optar por ser contribuinte a qualquer momento, sendo a opção irretratável para o ano-calendário e automática para os anos subsequentes, salvo renúncia expressa e desde que o contribuinte não tenha tido ressarcimento de crédito de IBS e de CBS no ano-calendário corrente ou anterior. O desenquadramento como contribuinte por opção apenas surtirá efeito no ano-calendário posterior. Caso o produtor ultrapasse o limite de receita, passa a ser contribuinte a partir do segundo mês subsequente (salvo se

o excesso for inferior a 20%, hipótese em que o produtor passa a ser contribuinte apenas no exercício seguinte). A receita anual limite para os produtores rurais se configurarem como contribuintes opcionais será revista anualmente, de acordo com o IPCA. Tais determinações são semelhantes ao que ocorre com os optantes pelo Simples Nacional, salvo a atualização do valor de receita anual para fins de enquadramento, já que no Simples não há atualização.

O art. 168 da LC 214/25 trata da concessão de créditos presumidos de IBS e CBS para os contribuintes que adquirem bens ou serviços de produtores rurais não contribuintes ou de produtores rurais integrados. A lógica aqui é compensar o tributo que não foi cobrado na etapa anterior da cadeia, evitando a cumulatividade, já que o produtor rural não é contribuinte e, portanto, não emite nota com IBS/CBS destacados. Destaca-se que a Constituição Federal apenas concede crédito presumido aos adquirentes de bens ou serviços dos produtores rurais, mas a LC 214/25 estende o benefício ao produtor rural integrado. Há inconstitucionalidade nessa extensão ou a Constituição Federal “esqueceu” de incluir os produtores integrados na concessão de crédito ficto?

Para apropriar o crédito, a empresa adquirente precisa de um documento fiscal eletrônico, mesmo que o fornecedor não seja contribuinte. Esse documento deve conter: (I) o valor total da operação, ou seja, o valor pago ao produtor; (II) o valor do crédito presumido de IBS e CBS que o adquirente poderá utilizar; e (III) o valor líquido para efeitos fiscais, calculado subtraindo o valor da operação (I) do valor do crédito presumido (II). Exemplo: se a empresa compra R\$ 100.000 em milho de um produtor não contribuinte e o crédito presumido for de R\$ 10.000, o valor líquido será R\$ 90.000. Quando a compra é feita de um produtor rural integrado, o valor da operação será o valor da remuneração pactuada no contrato de integração.

O crédito presumido (II) será calculado com base em um percentual aplicado sobre o valor líquido da operação (III). Esses percentuais serão definidos anualmente até setembro, por ato conjunto do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, e passarão a valer a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. A definição do crédito presumido é exceção à legalidade tributária, podendo ser veiculada por atos infralegais. A definição dos percentuais levará em conta a proporção entre o total de IBS/CBS pagos pelos produtores rurais nas compras que realizaram (insumos) e o total dos bens e serviços fornecidos por eles aos contribuintes adquirentes. Essa proporção será baseada na média dos últimos 5 anos (ou menos, de forma excepcional entre 2027 e 2031, se não houver

dados suficientes) e poderão ser diferenciados por tipo de bem ou serviço, conforme regulamentação. Logo, o mecanismo de crédito presumido está previsto na lei, mas sua aplicação prática depende da regulamentação futura.

Não entram no cálculo dos percentuais as aquisições para uso pessoal do produtor ou de seus familiares e os bens e serviços do art. 57, I e II, que tratam de exceções ao crédito. O crédito presumido pode ser usado para abater IBS e CBS devidos e pode ser ressarcido, conforme as regras previstas nos art. 39 e seguintes da LC 214/25. Por fim, as cooperativas podem apropriar esses créditos quando recebem bens ou serviços de associados não contribuintes, que não sejam optantes do Simples Nacional, com exceção de bens que retornam ao associado após beneficiamento (ex.: o produtor envia o leite para a cooperativa apenas para pasteurizar e recebe de volta).

Quanto, ainda, à tomada de crédito presumido pelos adquirentes tributados, a LC 214/25 estabelece, nos art. 169, 170 e 171, demais possibilidades de sua concessão.

O art. 169 trata do crédito presumido para contribuintes do IBS e da CBS que adquirirem serviços de transportadores autônomos de carga prestados por transportadores autônomos pessoa física (não contribuintes) ou MEI (caminhoneiros). A apuração se baseia em percentuais definidos anualmente e deve estar detalhada em documento fiscal eletrônico. O crédito só se aplica se o contratante suportar diretamente o custo do transporte; se o frete fizer parte do valor da operação não há crédito presumido.

Assim como disciplinado no art. 168, para apropriar o crédito, a empresa adquirente precisa de um documento fiscal eletrônico, mesmo que o fornecedor não seja contribuinte. Esse documento deve conter: (I) o valor total da operação; (II) o valor do crédito presumido; e (III) o valor líquido para efeitos fiscais, calculado subtraindo o valor da operação (I) do valor do crédito presumido (II). O crédito presumido (II) será calculado com base em um percentual aplicado sobre o valor líquido da operação (III). Esses percentuais serão definidos anualmente até setembro, por ato conjunto do Ministério da Fazenda e do Comitê Gestor do IBS, e passarão a valer a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. A definição do crédito presumido é exceção à legalidade tributária, podendo ser veiculada por atos infralegais. A definição dos percentuais levará em conta a proporção entre o total de IBS/CBS pagos pelos transportadores nas compras que realizaram e o total do transporte fornecido por eles aos contribuintes adquirentes. Essa proporção será baseada nas operações realizadas no ano-calendário anterior, desconsiderando as aquisições para uso pessoal do transportador ou de pessoas a ele relacionadas e os bens e

serviços do art. 57, I e II. Logo, o mecanismo de crédito presumido está previsto na lei, mas sua aplicação prática depende da regulamentação futura. O crédito presumido pode ser usado apenas para dedução do valor do IBS e da CBS devidos pelo contribuinte.

O art. 170 prevê a apropriação de créditos presumidos do IBS e da CBS sobre aquisições de resíduos sólidos recicláveis adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas populares (“coletores incentivados”), conforme conceituação legal (art. 170, §1º, I e II), que tenham destinação ambientalmente adequada (conceito no art. 170, §1º, III). Para tais materiais, há percentuais de crédito presumido já previstos em lei, que variam ao longo do tempo para IBS, de 1,3% em 2029 até 13% em 2033; e é definido, para CBS, em 7%. Estão excluídos do benefício resíduos de agrotóxicos, medicamentos, pilhas, pneus, lâmpadas, óleos lubrificantes, eletroeletrônicos e sucata de cobre.

Por sua vez, o art. 171 estabelece que contribuintes do IBS e da CBS poderão apropriar créditos presumidos sobre a aquisição de bens móveis usados comprados de pessoas físicas ou MEI para revenda (ex: brechós). Os percentuais variam conforme a data da revenda e a origem das alíquotas: para aquisições realizadas até 31/12/2032, o crédito de IBS será a soma das alíquotas municipal e estadual na data da revenda e para aquisições em data posterior, será a soma das alíquotas municipal e estadual na data da aquisição. Já para CBS, o crédito presumido será a alíquota aplicada na data da revenda, para aquisições realizadas até 31 de dezembro de 2026, e a alíquota aplicada na data da aquisição para as aquisições posteriores à citada data. Os créditos só poderão ser utilizados quando da revenda do bem, e para abater os tributos decorrentes dessa venda, e o regulamento poderá disciplinar a forma de apropriação quando não for possível vincular o crédito a um bem específico.

Por fim, há um regime diferenciado exclusivo de CBS, que prevê alíquota zero para instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, que aderirem ao Programa Universidade para Todos (PROUNI). O benefício dura enquanto as instituições estiverem vinculadas ao programa. A alíquota da CBS será reduzida a zero apenas sobre receitas vinculadas a cursos de graduação e cursos sequenciais, e apenas na proporção de bolsas efetivamente ocupadas, conforme regulamento. Caso a instituição seja desligada do programa, volta a incidir a CBS a partir do marco definido para os demais tributos anteriormente suspensos pelo Prouni. Destaca-se que, ao alvedrio do que define a Constituição Federal, a redução a zero da alíquota de CBS do PROUNI é o único regime diferenciado que a LC 214/25 deixou de fora da avaliação quinquenal do art. 475.

Como já abordado, por ser uma política pública, a política fiscal deve ser avaliada, de modo a verificar a eficiência e a eficácia da redução de alíquotas previstas. No entanto, a alíquota zero de CBS para instituições de ensino superior vinculadas ao PROUNI não terá sua eficiência avaliada a cada cinco anos, mesmo com exigência constitucional nesse sentido.

#### 4. Quadro comparativo entre a Constituição Federal e a Lei Complementar 214/25

Serviços/bens (EC 132/23)	Constituição Federal	LC 214/25	Diferença
<b>Art. 9º, §1º</b>	Redução em 60% das alíquotas	Redução em 60% das alíquotas	
<b>Art. 9º, §3º, I</b> (serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano)	Redução em 60% das alíquotas ou isenção	Isenção	
<b>Art. 9º, §3º, II, a</b> (dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos)	Redução em 60% ou em 100% das alíquotas	Ambos	
<b>Art. 9º, §3º, II, a</b> (produtos de cuidados básicos à saúde menstrual)	Redução em 60% ou em 100% das alíquotas	Redução em 100% das alíquotas	
<b>Art. 9º, §3º, II, b</b> (produtos hortícolas, frutas e ovos)	Redução em 100% das alíquotas	Redução em 100% das alíquotas	
<b>Art. 9º, §3º, II, c</b> [serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos]	Redução em 100% das alíquotas	Redução em 100% das alíquotas	
<b>Art. 9º, §3º, II, d</b> [automóveis de passageiros quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, ou por motoristas profissionais, que destinem o automóvel à	Redução em 100% das alíquotas	Redução em 100% das alíquotas	

utilização na categoria de aluguel (táxi)]			
<b>Art. 9º, §3º, III (PROUNI)</b>	Redução em 100% de CBS	Redução em 100% de CBS	LC não submete à avaliação quinquenal, como exigido pela Constituição Federal.
<b>Art. 9º, §3º, IV</b> (reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística)	Isenção ou redução em <u>até</u> 100% das alíquotas	Redução em 60% das alíquotas e em 80% caso haja locação de imóveis.	
<b>Art. 9º, §4º</b> (produtor rural PJ ou PF de receita anual inferior a R\$3.600.000,00 e produtor rural integrado)	Opção por ser ou não contribuintes	Opção por ser ou não contribuintes	
<b>Art. 9º, §§5º, 6º e 7º</b> (produtor rural PJ ou PF; transportador autônomo de carga PF; resíduos destinados à reciclagem de pessoa física, cooperativa ou organização social; bens móveis usados de pessoa física)	Concessão de crédito ao adquirente contribuinte	Concessão de crédito ao adquirente contribuinte	A Constituição Federal concede crédito presumido apenas às aquisições de produtor rural PF ou PJ, mas a LC 214/25 estende o benefício ao produtor rural integrado.
<b>Art. 9º, §12</b> (profissões regulamentadas)	Redução de 30% das alíquotas	Redução de 30% das alíquotas	LC 214/25 lista as atividades profissionais beneficiadas, enquanto a Constituição Federal não.