

---

## **IBS e CBS – Operações específicas**

### **1. Importação**

A importação, entendida como a operação econômica que viabiliza a entrada de bens no território nacional, vai muito além de uma simples atividade comercial. Trata-se de um fenômeno multifacetado, que envolve diversas dimensões de interesse público, como: (i) Segurança pública, no caso da importação de armas e munições; (ii) Saúde, com destaque para produtos como fumo, bebidas alcoólicas e medicamentos; (iii) Meio ambiente, especialmente na introdução de plantas e animais vivos.

Entretanto, um dos aspectos mais relevantes, e que se conecta diretamente à tributação, é o critério econômico.

Sob essa ótica, aplica-se a máxima segundo a qual não se deve exportar tributos, o que implica, em sentido inverso, que as importações devem ser submetidas a uma carga tributária equivalente àquela incidente sobre os produtos nacionais. Esse princípio visa assegurar isonomia concorrencial entre bens produzidos internamente e aqueles provenientes do exterior.

É com base nesse fundamento que se estrutura a incidência do IBS/CBS sobre as operações de importação, conforme será detalhado nos subtópicos a seguir.

#### ***1.1 Hipótese de incidência***

A hipótese de incidência do IBS e da CBS na importação de bens, serviços e direitos é bastante ampla, tanto sob o critério subjetivo quanto finalístico.

Sob o aspecto subjetivo, a incidência ocorre quando a importação é realizada por pessoa física, jurídica ou entidade sem personalidade jurídica, como o espólio ou o condomínio edilício, ainda que tais sujeitos não estejam obrigados à inscrição no regime regular desses tributos.

Já sob o aspecto finalístico, a tributação independe da destinação da importação. Ou seja, os tributos serão devidos tanto nas hipóteses em que os bens ou serviços se destinam à integração de um processo produtivo quanto quando se destinam ao consumo final ou a qualquer outra finalidade.

Essa previsão, constante no art. 63 da Lei Complementar nº 214/2025, tem como objetivo evitar distorções que comprometam a neutralidade tributária, como ocorreu no passado com o ICMS, em que operações equivalentes eram tributadas no mercado interno, mas não na importação. Tal desequilíbrio favorecia o produto estrangeiro em detrimento da produção nacional. Essa distorção, contudo, ainda permanecerá para as importações realizadas pela maioria das entidades imunes, como tratamos na apostila sobre imunidades.

## ***1.2 Importação de Bens Materiais***

Nos termos do art. 65 da LC nº 214/2025, o fato gerador do IBS e da CBS na importação de bens materiais é a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional.

Essa definição contempla apenas o critério material do fato gerador. Importar bens envolve uma cadeia complexa de operações, desde a negociação internacional, passando pelo embarque no exterior, transporte internacional, desembarque no Brasil e transbordo, até a entrega final ao importador. Por isso, é essencial identificar qual etapa define o critério temporal da operação, ou seja, o momento em que a importação é juridicamente considerada ocorrida.

Essa definição é fundamental não apenas para determinar a obrigação tributária do sujeito passivo, mas também para concretizar os critérios quantitativos da exigência tributária, como a base de cálculo (afetada pela variação cambial) e a alíquota aplicável, que pode variar de um dia para o outro.

O art. 67 da LC nº 214/2025 trata do chamado “momento da apuração”, que corresponde ao critério temporal do fato gerador. Esse momento varia conforme a hipótese de importação.

No caso de despacho para consumo, o fato gerador ocorre na data da liberação dos bens. O despacho para consumo é o procedimento aduaneiro por meio do qual os bens importados são destinados ao mercado interno, ou seja, são nacionalizados. Já a liberação dos bens refere-se ao momento em que a mercadoria é fisicamente colocada à disposição do importador, o que se distingue do desembaraço aduaneiro. Este último representa a conclusão formal do processo pela autoridade aduaneira, em que se reconhece o cumprimento de todos os requisitos legais.

Outro ponto relevante é o conceito de “bens de procedência estrangeira”, que não se limita a produtos fabricados no exterior. Com essa redação, são incluídos bens de origem nacional que foram exportados e retornam ao país. Essa terminologia visa simplificar a redação legal, substituindo a antiga expressão “bens estrangeiros”, que gerava dúvidas interpretativas ao incluir bens nacionais reimportados.

Assim, a nova redação da LC 214/2025 busca maior clareza e segurança jurídica na definição dos elementos essenciais da tributação na importação.

Por outro lado, em razão da abrangência da expressão, o art. 66 da LC 214/2025, estabelece uma longa lista de exceções, ou seja, situações que não se caracterizam como fato gerador. Dentre essas diversas situações, podemos destacar: (i) retorno ao Brasil por fatores alheios à vontade do exportador; (ii) aplicação de pena de perdimento; (iii) devolução ao exterior antes do despacho de importação; (iv) exportação temporária; e (v) destruição sob o controle aduaneiro e sem ônus para o Poder Público.

Chama atenção o critério espacial da hipótese de incidência do IBS na importação, disciplinado pelo art. 68 da Lei Complementar nº 214/2025. De modo geral, considera-se como local da operação o do domicílio ou estabelecimento do importador, ou seja, o local de entrega dos bens ao destinatário final. Há, ainda, duas situações específicas tratadas no mesmo dispositivo: quando se trata de mercadoria entrepostada, considera-se o domicílio do adquirente; e, nos casos de extravio, o local onde este se caracterizar.

À primeira vista, pode parecer estranho que a importação se caracterize, para fins de incidência do tributo, em locais distintos daquele em que os bens efetivamente ingressam no território nacional. No entanto, é importante compreender que o local da

operação não se limita a cumprir o critério espacial da regra-matriz de incidência, mas influencia também os critérios subjetivo e quantitativo. Com efeito, o sujeito ativo do IBS será o Estado e o Município de destino da mercadoria, e não aqueles em que se situam portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados.

Caso fosse adotado o critério geográfico do ingresso físico das mercadorias, haveria significativa concentração de arrecadação em poucos entes federativos, especialmente aqueles com grandes estruturas portuárias e aeroportuárias, em detrimento da maior parte dos Estados e Municípios brasileiros. A opção do legislador, portanto, preserva o equilíbrio na distribuição de receitas dentro da Federação.

Ademais, é justamente a alíquota em vigor no estado e no município do destinatário, que deverá ser aplicada e não aquela em vigor onde se localizam os portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados. E essa alíquota é a mesma aplicável às operações internas, conforme art. 71 da LC 214/2025, o que corresponde a mais uma medida em consonância com a neutralidade tributária.

No que se refere à base de cálculo, o art. 69 da Lei Complementar nº 214/2025 estabelece regras detalhadas, que refletem uma longa tradição de tributação de bens materiais por meio do Imposto de Importação e de outros tributos incidentes na ocasião da entrada de mercadorias no território nacional. Como será analisado em tópico próprio, a tributação na importação de serviços e bens imateriais não apresenta o mesmo grau de detalhamento, justamente porque a preocupação com a incidência tributária sobre essas operações é relativamente recente. Aliás, não há, até o momento, um tributo específico, nos moldes do Imposto de Importação, que incida com escopo extrafiscal sobre essas operações.

Importa destacar que o Imposto de Importação tem como finalidade onerar o ingresso de bens estrangeiros materiais no país, não se aplicando a serviços ou bens imateriais.

A base de cálculo do IBS e da CBS na importação de bens materiais corresponde ao valor aduaneiro, acrescido dos seguintes encargos:

1. Imposto de Importação (II);
2. Imposto Seletivo (IS);

3. Taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex);
4. Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);
5. CIDE-Combustíveis;
6. Direitos antidumping;
7. Direitos compensatórios;
8. Medidas de salvaguarda;
9. Outros tributos ou encargos incidentes até a liberação da mercadoria.

O valor aduaneiro, no ordenamento jurídico brasileiro, é definido com base em tratado internacional (o Acordo de Valoração Aduaneira, firmado no âmbito do GATT e atualmente incorporado à Organização Mundial do Comércio - OMC). O artigo 7º desse acordo estabelece os métodos de valoração. O principal deles é o próprio preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria. No entanto, há mais métodos em razão de que o Acordo buscar assegurar isonomia tributária entre bens similares, o que não seria possível se a incidência recaísse apenas sobre o valor da operação.

Em situações em que não há preço (como em doações) ou em que o preço possa estar distorcido (como em transações entre partes relacionadas), o tratado prevê métodos subsidiários de valoração, com o fito de assegurar que a base de cálculo se esteie no preço normal do bem.

Quanto aos demais valores que integram a base de cálculo, é relevante esclarecer os seguintes instrumentos de defesa comercial:

- Direitos antidumping: valores adicionais sobre produtos vendidos a preços inferiores ao valor normal com potencial para prejudicar a indústria nacional;
- Direitos compensatórios: valores que visam neutralizar os efeitos de subsídios governamentais concedidos pelo país exportador;
- Medidas de salvaguarda: medidas adotadas para mitigar os efeitos de um aumento súbito e significativo das importações, ainda que não decorrente de qualquer prática ilícita, que cause ou ameace causar danos à indústria doméstica.

Todos esses instrumentos são regulados por acordos multilaterais celebrados no âmbito da OMC.

Por fim, embora diversos tributos e encargos compoñham a base de cálculo do IBS e da CBS, a LC nº 214/2025 expressamente afasta os seguintes tributos: IPI, ICMS e ISSQN. Não podemos perder de vista que esses três impostos irão conviver com o IBS e a CBS durante a fase de transição; e o IPI até após esse período em razão das questões relacionadas à Zona Franca de Manaus. Todavia, a reforma segue a orientação de vedar a bitributação, sobretudo entre os novos e os velhos tributos, razão pela qual a LC 214/2025 estabeleceu expressamente essa exclusão.

A Lei Complementar nº 214/2025 também define os sujeitos passivos dos tributos IBS e CBS nas operações de importação.

O art. 72 trata dos contribuintes. O principal deles é o importador, entendido como aquele que promove o ingresso dos bens no território nacional. Promover, aqui, não significa realizar o transporte físico, mas sim ter a iniciativa e praticar os atos necessários à internalização das mercadorias. Além do importador, o dispositivo também contempla como contribuinte o adquirente de mercadoria entrepostada. Nessa hipótese, a mercadoria ingressa no país por um importador e permanece sob controle aduaneiro, sem a incidência imediata dos tributos. A incidência do IBS e da CBS somente ocorre no momento em que outra pessoa adquire essa mercadoria ainda entrepostada. Este adquirente assume a qualificação jurídica de contribuinte da obrigação tributária, e não o importador originário.

O art. 73 disciplina as hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, em que o tributo não pode ser exigido do contribuinte, mas apenas do responsável. Nesses casos, destacam-se, entre outros: (i) o transportador, nos casos de extravio de bens provenientes do exterior ou sob controle aduaneiro, antes da descarga em local alfandegado; (ii) o depositário, em caso de extravio após a descarga, enquanto os bens estiverem sob sua guarda; e (iii) o beneficiário de regime aduaneiro especial, que não tenha promovido a entrada da mercadoria no território nacional.

Por fim, o art. 74 estabelece hipóteses de responsabilidade tributária solidária, nas quais o responsável responde conjuntamente com os demais sujeitos passivos (contribuintes e outros responsáveis). São exemplos: (i) aquele que registra a declaração de importação em nome próprio de bens adquiridos no exterior por outra pessoa; (ii) o encomendante predeterminado, que adquire bens de origem estrangeira de pessoa jurídica importadora; e (iii) o representante no Brasil de transportador estrangeiro.

O pagamento do IBS e da CBS incidentes na importação deve ser efetuado até o momento da entrega dos bens ao importador e se trata de condição para a própria entrega, nos termos do art. 76 da LC 214/2025.

O sujeito passivo pode também antecipar o pagamento para a data do registro da declaração de importação. Nessa hipótese, eventual diferença apurada em razão da antecipação será exigida na data do efetivo fato gerador, sem a incidência de acréscimos legais, conforme prevê o §2º do mesmo artigo. Trata-se de regra coerente, pois a antecipação não acarreta qualquer prejuízo moratório à Fazenda Pública. Pelo contrário, pois o adiantamento do valor devido beneficia o erário.

A lei complementar, contudo, não disciplina expressamente o procedimento aplicável nos casos em que a diferença apurada seja favorável ao sujeito passivo. Ainda assim, deve-se reconhecer que, nessas situações, o contribuinte faz jus a devolução do valor indevidamente antecipado, nos termos das regras gerais de direito tributário previstas no Código Tributário Nacional.

### ***1.3 Importação de bens imateriais e serviços***

A importação de serviços, bens imateriais e direitos também está sujeita à incidência do IBS e da CBS. Embora essa tributação não seja propriamente uma novidade, trata-se de uma prática relativamente recente no ordenamento jurídico brasileiro.

O Imposto Sobre Serviços (ISS) passou a incidir sobre a importação de serviços com a edição da Lei Complementar nº 116/2003. Já a contribuição ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação foi instituída pela Lei nº 10.865/2004, com

fundamento no art. 195, inciso IV, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

Assim, a tributação da importação de serviços tem pouco mais de duas décadas de vigência e, diferentemente da importação de bens materiais, não conta com um tributo de natureza extrafiscal, como o Imposto de Importação, voltado à regulação do comércio exterior.

Por essa razão, a experiência legal e a tradição jurídica sobre o tema são ainda insipientes. Isso se reflete na Lei Complementar nº 214/2025, que, ao disciplinar a incidência do IBS e da CBS na importação, dedica tratamento bem menos detalhado e pouco estruturado à importação de bens imateriais e serviços do que à de bens materiais.

Aliás, isso se reflete até no número de dispositivos dedicados a disciplinar cada um desses campos. Enquanto a importação de bens materiais é disciplinada em 13 (treze) artigos, a importação de serviços e bens imateriais é disciplinada por apenas um, o art. 64.

Segundo esse artigo, a importação de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, deve ser considerada como “o fornecimento realizado por residente ou domiciliado no exterior cujo consumo ocorra no País, ainda que o fornecimento seja realizado no exterior”. E se considera consumo: a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso.

A utilização corresponde à conduta de usar um bem ou um serviço com alguma finalidade, ainda que esse uso não gere valor diretamente. Como exemplo, uma pessoa jurídica no Brasil contrata uma consultoria no exterior. Mesmo que a atividade tenha sido desempenhada em terras estrangeiras, o uso desse serviço no Brasil configura o seu consumo para fins de incidência da tributação.

Já a exploração corresponde à conduta de uso contínuo de um bem imaterial ou de um serviço. Como exemplo, uma empresa brasileira adquire o direito de usar uma marca registrada por empresa estrangeira. A produção com base nessa marca no Brasil configura a exploração do bem imaterial no território nacional.



O aproveitamento, por seu turno, corresponde à obtenção de um proveito, vantagem ou benefício de um bem ou serviço, ainda que de forma incidental. Imagine, por exemplo, que um software é contratado pela controladora estrangeira, mas também é utilizado por sua subsidiária brasileira. Mesmo que o contrato esteja em nome da matriz, o uso pela empresa no Brasil caracteriza consumo interno.

Por fim, a fruição corresponde à conduta de desfrutar ou gozar de um bem ou de um serviço. Um exemplo seria a assinatura, por uma empresa brasileira, de uma licença de acesso a uma biblioteca digital estrangeira para uso de seus colaboradores. O simples acesso e leitura dos conteúdos digitais já configura fruição.

Também se considera importação, a prestação, por residente ou domiciliado no exterior, de serviço: (i) executada no Brasil; (ii) relacionada a bem imóvel ou bem móvel localizado no País; e (iii) relacionada a bem móvel que seja remetido para o exterior para execução do serviço e retorne ao País após a sua conclusão.

Como exemplo de prestação de serviço executada no Brasil, podemos citar a hipótese de uma empresa brasileira celebrar contrato com profissionais no exterior para instalarem máquinas em sua unidade fabril localizada no País. Apesar de a contratação e o pagamento terem ocorrido fora do território nacional, a realização da atividade internamente caracteriza operação de importação de serviço.

Já a hipótese de serviço relacionado a bem imóvel ou bem móvel localizado no País pode ser exemplificado por uma empresa do exterior que executa, de forma remota, serviço de manutenção em uma máquina situada em território brasileiro. Embora a atividade seja desempenhada fora do país, a localização do equipamento no Brasil atrai a incidência do IBS e da CBS.

Por fim, o envio para o Japão de um motor para ser reparado por uma empresa especializada com o regresso ao Brasil, após a execução do serviço, caracteriza a importação sujeita à tributação e exemplifica a terceira hipótese da lei.

Quanto a diversos outros aspectos, a importação de serviços segue as mesmas regras aplicáveis às operações internas, as quais já foram analisadas em aula anterior. Basicamente, o momento é definido nos termos do art. 10; o local é fixado segundo as regras do art. 11; e a base de cálculo é o valor da operação, conforme o art. 12.

## 2. Compras governamentais

As compras governamentais estão submetidas a regras específicas previstas tanto na Constituição Federal (art. 149-C), quanto na Lei Complementar nº 214/2025.

No plano constitucional, determina-se que a arrecadação do IBS e da CBS sobre aquisições da administração pública direta, autarquias e fundações seja integralmente destinada ao ente federativo contratante. Esse deslocamento é empreendido por meio da redução a zero das alíquotas devidas aos demais entes e a correspondente elevação da alíquota atribuída ao ente contratante.

É importante destacar que esse mecanismo se aplica não só no plano das operações internas, como também nas importações. Desse modo, afasta-se expressamente a interpretação de que imunidade recíproca implicaria a não tributação de importações pelos entes públicos, em razão de se configurarem como sujeitos passivos de fato e de direito. Nada obstante, não deixa de ser uma forma de garantia dos mesmos efeitos dessa imunidade sobre todas as compras governamentais, mas por mecanismos financeiros, como vimos na apostila sobre as imunidades.

Entretanto, embora haja plena garantia de aplicação da imunidade entre os entes federativos, essa proteção não se estende às relações internas entre órgãos e entidades de um mesmo ente. Por exemplo, no âmbito federal, uma aquisição realizada pela Marinha não resulta em qualquer desoneração direta para a Força. A Marinha arcará com o valor integral dos tributos, os quais serão recolhidos para o orçamento da União, sem necessariamente serem revertidos ao seu próprio limite de gasto.

Isso se aplica também às autarquias e fundações públicas. Suas compras, tanto internas quanto internacionais, serão normalmente tributadas, com a arrecadação destinada ao ente político correspondente.

Vale ainda ser destacado que a LC 214/2025 trata também do reequilíbrio dos contratos administrativos celebrados antes da entrada em vigor da nova sistemática tributária. Os artigos 373 a 377 disciplinam, com detalhes, as hipóteses, procedimentos e metodologias para revisão dos contratos com base na alteração da carga tributária efetiva suportada pela contratada.

Essa revisão é importante para assegurar a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos vigentes e, assim, evitar prejuízos indevidos a fornecedores.