



# FATO GERADOR

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

ACESSAR MATERIAL COMPLETO



# FATO GERADOR

## COMANDO CONSTITUCIONAL

O IBS e a CBS **incidirão** sobre operações\* com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços\*\*.

\*Inclui aquisições internas e importações.

\*\*A lei complementar poderá definir o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, vedada a inclusão daquelas classificadas como operações com bens materiais ou imateriais.

Além das hipóteses aplicáveis a todos os impostos (art. 150, VI, CF), foi mantida a **imunidade** para:

- Exportações, com direito à manutenção do **crédito para o exportador**
- Serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita



## **Base ampla**

O constituinte derivado optou por incluir rol amplo de fatos no âmbito da incidência do IBS e da CBS.

Enquanto os tributos atuais possuem contornos mais restritivos quanto à competência tributária, os novos tributos passam a alcançar inclusive operações **não tributadas** pelo ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

Essa abrangência rompe com a **fragmentação da base de incidência** do modelo vigente e tende a eliminar antigas discussões sobre a natureza de certas operações e os tributos que as alcançam. Essa técnica busca evitar que determinadas atividades estejam em brechas normativas e não sejam tributadas, como ocorre atualmente com a locação. Algumas das controvérsias que devem se tornar irrelevantes no novo modelo incluem:

- Obrigação de dar vs. obrigação de fazer
- Bens tangíveis vs. bens intangíveis
- Locação vs. disponibilização vs. cessão de direitos

## Modalidade das operações

Embora a EC 132/23 tenha previsto uma base ampla de incidência, o que poderia sugerir que mesmo operações não onerosas seriam tributadas, a interpretação mais consistente com a natureza dos tributos sobre o consumo é a de que a incidência se dará essencialmente sobre operações onerosas.

- Ressalta-se que não está claro se houve supressão da regra constitucional que veda a bitributação (como consequência da base ampla), ou se permanecerá a incompatibilidade entre o IBS/CBS e o ITCMD sobre as mesmas operações.

## Operação com direitos

No contexto da reforma, os "direitos" são assimilados como bens imateriais.

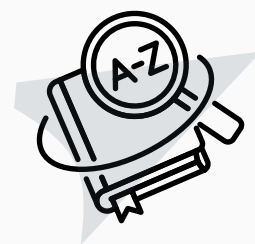
- A própria EC 132/23 reforça a distinção entre **serviço** e **direitos**, ao delegar à lei complementar a definição do conceito de "prestação de serviço", em contraposição a "bens materiais ou imateriais, inclusive direitos" (art. 156-A, § 8º)

- Essa distinção denota como a jurisprudência do STF ampliou indiscriminadamente o conceito prestação de serviços, ao autorizar a cobrança de ISS sobre atividades que não se enquadravam como tal (e.g. cessões de direito)

## LEI COMPLEMENTAR 214/25

### DEFINIÇÕES

A lei complementar estabelece definições relevantes para delimitação do fato gerador.



### Operações

- Operações com bens: quaisquer operações que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais\* ou imateriais
- Serviços: todas as demais operações não enquadradas como operações com bens

\*Equiparam-se a bens materiais as energias que tenham valor econômico.



## Fornecimento

- Entrega ou disponibilização de **bem material**
- Instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de **bem imaterial**, inclusive direito
- Prestação ou disponibilização de **serviço**

São **irrelevantes** para caracterização das operações:

- Título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor
- Espécie, tipo/forma jurídica, validade jurídica e efeitos dos atos ou negócios jurídicos
- Obtenção de lucro com a operação
- Cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas

## **MARIZ** **COMENTA**

A LC 214/25 reforça a amplitude da base do IBS e da CBS, ao utilizar expressões como “todas e quaisquer” e “todas as demais” para especificar o escopo das operações (*art. 3º, inciso I*), além de declarar irrelevante a forma jurídica dos negócios (*art. 4º, § 3º*).

- A tendência é que **negócios jurídicos em geral** estejam sujeitos ao IBS e à CBS, não se aplicando os limites conceituais clássicos como o de “circulação de mercadoria” ou “prestação de serviços”



**MARIZ**

## COMENTA

Ademais, o legislador complementar não definiu expressamente o **conceito de “serviço”**, reproduzindo a noção subsidiária já contida na EC 132/23, que qualifica serviço como correspondente às operações não enquadradas como “operações com bens”.

## HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

A definição do fato gerador está estruturada a partir da distinção entre operações onerosas e não onerosas.

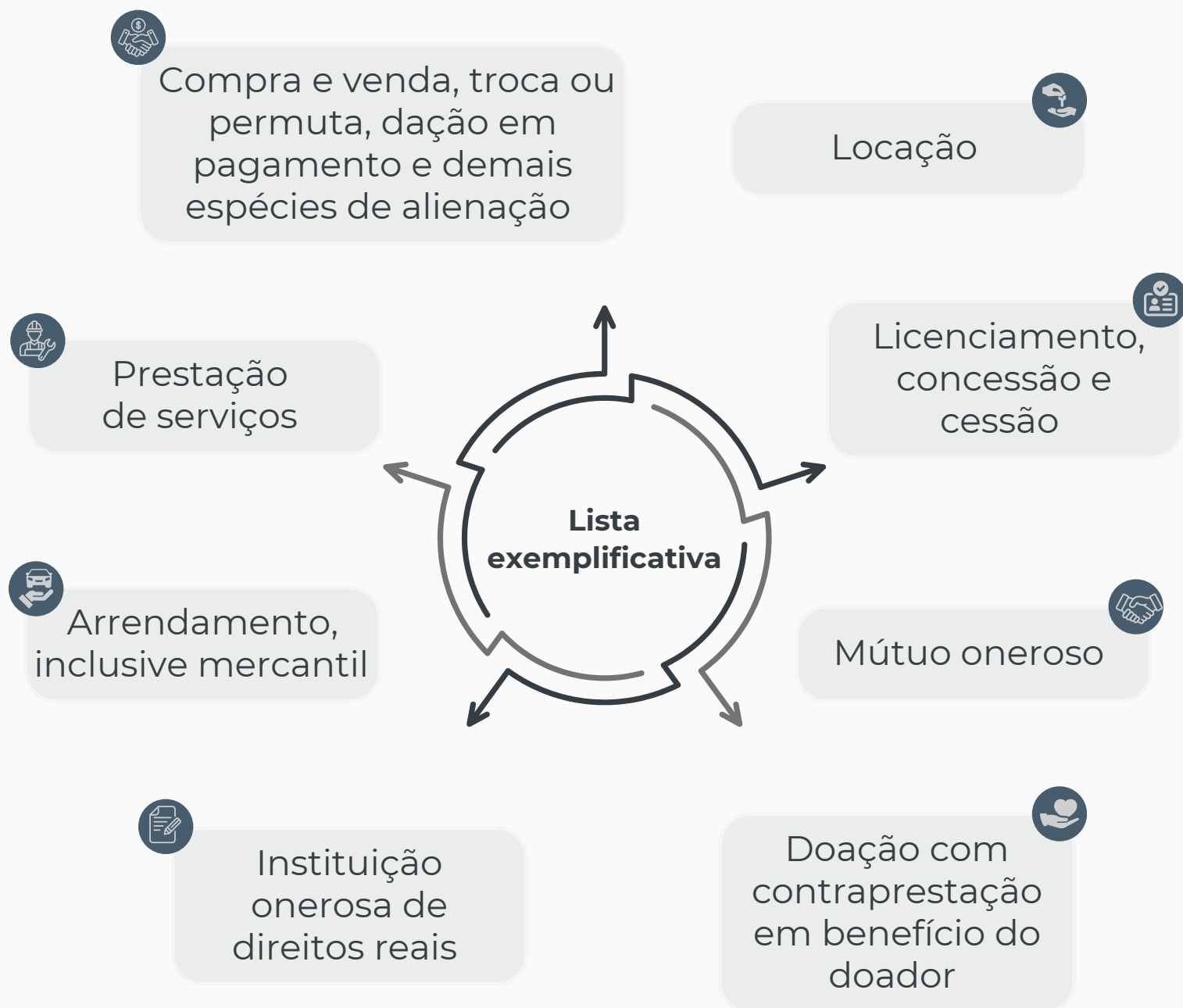
- **Operações onerosas:** a regra geral é a incidência sobre todas as operações
- **Operações não onerosas:** sujeitas à incidência apenas nas hipóteses expressamente previstas na lei complementar

O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação realizada por contribuinte, incluindo aquelas realizadas com **ativo não circulante** ou no exercício de **atividade econômica não habitual**.

A incidência desses tributos não altera a base de cálculo do ITCMD ou do ITBI.

## Operações onerosas

São consideradas operações onerosas todos os **fornecimentos com contraprestação**, incluindo:





## Operações não onerosas

Enquadram-se como operações não onerosas sujeitas à incidência do IBS e da CBS:

- Fornecimento não oneroso ou a valor inferior de mercado de **bens de uso e consumo pessoal**
- Fornecimento de **brindes** e bonificações\*
- Transmissão de bens, cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte (inclusive na produção), para **sócio ou acionista** não contribuinte, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma
- Fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a **parte relacionada**.

\*Excluídas bonificações que constem do documento fiscal e que não dependam de evento posterior (com exceção dos combustíveis).

### Definição de partes relacionadas



Consideram-se partes relacionadas aquelas entre as quais exista influência **direta** ou **indireta** suficiente para alterar os termos e condições das transações, em comparação com aquelas realizadas entre partes independentes.

São **exemplos** de partes relacionadas:

- Controlador\* e suas controladas
- Coligadas\*\*
- Entidades\*\*\* incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência
- Entidades, quando uma delas possuir o direito de receber no mínimo 25% dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação
- Entidades que estiverem sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% ou mais do capital social de cada uma
- Entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% do capital social de cada uma
- Entidade e a pessoa física que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador.

- \* Caracteriza-se **relação de controle** quando uma entidade:
- Detém, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, direitos que assegurem preponderância nas deliberações sociais ou poder de eleger/destituir a maioria dos administradores de outra entidade
  - Detém mais de 50% do capital social de outra entidade
  - Detém ou exerce poder de administração ou gestão das atividades de outra entidade

\*\*Considera-se **coligada** a entidade que detenha influência significativa sobre outra, isto é, quando a investidora detém ou exerce poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida.

\*\*\*O termo **entidade** compreende as pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica.

O regulamento poderá flexibilizar a exigência de **verificação do valor de mercado** nas operações entre partes relacionadas no âmbito de programas de conformidade fiscal, desde que essas operações não estejam sujeitas a vedação à apropriação de créditos.

## Operações fora da atividade econômica

A LC 214/25 inova ao prever a tributação das operações com bens do ativo imobilizado ou fora do exercício de atividade econômica. A redação do dispositivo parece indicar que a **qualificação como contribuinte atrairia a incidência para todas as operações onerosas realizadas**, ainda que esporádicas.

- Tal conclusão não se coaduna com os objetivos da tributação sobre o consumo, que visa atingir a manifestação de riqueza vinculada a uma atividade econômica. As alienações realizadas de forma esporádica e desvinculadas da atividade exercida pelo contribuinte não deveriam, portanto, ser qualificadas como operações de consumo em sentido estrito – o que se mostra especificamente relevante na hipótese de pessoas físicas qualificadas como contribuintes (e.g. profissionais liberais, contribuintes do regime de bens imóveis)
- Necessário que o regulamento defina limites para a regra prevista na LC 214/25, exigindo uma vinculação mínima da operação com a atividade exercida pelo contribuinte

## Operações onerosas

A qualificação de uma operação como onerosa, nos termos da lei complementar, exige a existência de contraprestação. Entretanto, não há **especificação quanto ao tipo de contraprestação** capaz de caracterizar a onerosidade, o que tende a fomentar insegurança jurídica.

- Ademais, na ausência de contraprestação especificada monetariamente, será aplicado o valor de mercado como base de cálculo, o que pode gerar disformidades no sistema (e.g. doações com encargo)

## Presunções invertidas

Conforme art. 4º da LC 214/25, há presunção de tributação das operações onerosas, de forma que a não incidência dependeria de previsão expressa na lei.

Por outro lado, as operações não onerosas têm presunção inversa, de forma que serão tributadas apenas as hipóteses que estejam previstas na própria lei.

## Partes relacionadas

O legislador complementar, apesar de adotar definições de parte relacionada semelhantes à **legislação de preços de transferência** (Lei n. 14.596/23), optou por não realizar remissão a esta última.

- A medida evita que a legislação complementar seja alterada por modificações em lei ordinária
- Entretanto, reforçou o abismo entre ambas as legislações quanto aos métodos para especificação do **valor de mercado**. Enquanto a Lei n. 14.596/23 prevê variados métodos para esse fim, a LC 214/25 não definiu diretrizes, de forma que a matéria tende a ser especificada em regulamento (ensejando discussões quanto à competência do regulamento para tratar de matérias referentes a definição da base de cálculo)
- Ainda que haja dificuldade na extensão dos métodos da legislação de preços de transferência para operações internas, o que explicaria o silêncio da LC 214/25, é preocupante a falta de definição na legislação



## HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA

O IBS e a CBS não incidem sobre as seguintes operações, ressalvadas as hipóteses de operações não onerosas expressamente previstas na legislação:

- Fornecimento de serviços por pessoa física, decorrente de:
  - Relação de **emprego** com o contribuinte
  - Atuação como administrador ou membro de conselho de administração e fiscal e comitê de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previsto em lei
- **Transferência de bens entre estabelecimentos** pertencentes ao mesmo contribuinte
- Baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de **participação societária**
- Transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital
- **Rendimentos financeiros** (exceto quando incluídos na base de cálculo no regime específico de serviços financeiros e na regra de apuração da base de cálculo)
- Recebimento de dividendos e de juros sobre capital próprio, de juros ou remuneração ao capital pagos pelas cooperativas e os resultados de avaliação de participações societárias

- **Operações com títulos ou valores mobiliários** (exceto quando incluídas no regime específico de serviços financeiros)
- Doações sem contraprestação em benefício do doador
- Transferências de recursos e bens públicos para organizações da sociedade civil por meio de instrumentos celebrados pela administração pública
- Destinação de recursos por sociedade cooperativa para Fundos de Reserva ou Assistência (art. 28 da Lei n. 5.764/71), e reversão dos recursos dessas reservas
- Repasse da cooperativa, para seus associados, dos valores decorrentes das operações do regime específico e a distribuição em dinheiro das sobras aos associados

Haverá a incidência sobre o **conjunto de atos e negócios jurídicos** envolvendo operações societárias ou rendimentos financeiros quando constituam, na essência, operação onerosa.

Na doação de bens ou serviços que tenham gerado crédito para o doador:

- A doação será tributada com base no valor de mercado do bem ou serviço
- Por opção do contribuinte, os créditos serão anulados

## MÚLTIPLOS FORNECIMENTOS

Nas hipóteses em que uma mesma operação envolva o fornecimento de diferentes bens e/ou serviços, será obrigatória a **especificação de cada fornecimento** e de **seu respectivo valor**, exceto quando (hipóteses alternativas):

**a)** Todos os fornecimentos estiverem sujeitos ao mesmo tratamento tributário

\* Há tratamento tributário distinto caso estejam sujeitos a regras diferentes de: incidência, regimes de tributação, isenção, momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, alíquota, sujeição passiva e não cumulatividade.

**b)** Algum dos fornecimentos puder ser considerado principal e os demais seus acessórios

\*Será considerado como fornecimento único, aplicando-se a ele o tratamento correspondente ao principal

\*\*São fornecimentos acessórios aqueles que sejam condição ou meio para o principal

Caso haja a cobrança unificada de diferentes fornecimentos em desacordo com a legislação, cada fornecimento será considerado independente e será arbitrada a base de cálculo correspondente a cada um.



## Exceções à não incidência

Ao excluir as **operações societárias** e **rendimentos financeiros** do âmbito de incidência, a LC 214/25, acertadamente, reconhece que essas manifestações de riqueza não podem ser enquadradas como operações de consumo.

- As ressalvas à não incidência são apenas nas hipóteses em que o recebimento de bem ou serviço pode ser enquadrado como “fornecimento” (e.g, não há incidência sobre o rendimento financeiro, mas pode haver sobre a prestação do serviço financeiro)

A LC 214/25 prevê que haverá incidência de IBS e CBS sobre o **conjunto de atos** ou **negócios jurídicos** envolvendo operações societária que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço (*art. 6º, § 1º, LC 214/25*).

- A regra é ampla e imprecisa, pois a onerosidade não qualifica automaticamente um negócio jurídico como operação de consumo. A interpretação literal do dispositivo conduz à conclusão incorreta de que as operações societárias deveriam ser tributadas em regra, em razão de sua natureza econômica e sinalagmática

- Ademais, a adoção de termos genéricos como “essência” atrai insegurança jurídica na delimitação do fato gerador de tributo, o que tende a ensejar contencioso relevante

## Múltiplos fornecimentos

A LC 214/25 lista as situações de **tratamento tributário distinto**, para fins da autorização da consolidação de múltiplos fornecimentos em uma mesma operação. Apesar de não haver sinalização expressa nesse sentido, a lista deve ser compreendida como taxativa, sobretudo considerando o risco de sanção na hipótese de cobrança unificada indevida.

A lei complementar não fornece diretrizes específicas para definição de **fornecimentos acessórios**, o que exigirá avaliação casuística. Apesar disso, parece restringir o enquadramento como acessório apenas para os fornecimentos que sejam “meio” ou “condição” para outro, afastando o enquadramento de fornecimentos complementares/adicionais ao principal.

## Transferência de bens entre estabelecimentos

O legislador complementar, ao afastar a incidência na transferência de bens entre estabelecimentos, reconheceu que a circulação física de bens não é fato gerador do IBS e da CBS, mas sim a realização de operações de consumo.

## Doações sem contraprestação

A expressão “***sem contraprestação em benefício do doador***” parece contraditória à ideia de doação, mas é inserida no texto com propósito técnico: garantir a tributação de operações que parecem simples doação, mas que se revelam como uma “troca”.

Ademais, caso o bem ou serviço tenha gerado crédito para o contribuinte, a lei complementar exige a anulação do efeito do crédito (por equiparar a aquisição do contribuinte a consumo final). Nesse sentido, determina a tributação da doação ou, por opção do contribuinte, anulação do crédito.



# IMUNIDADES

A LC 214/25 observa as hipóteses de imunidade tributária para o IBS e a CBS, nos seguintes termos:

- Exportações
- Fornecimentos **realizados por**:
  - União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias, fundações públicas e a empresa pública de serviço postal (imunidade recíproca)\*
  - Entidades religiosas e templos, suas organizações assistenciais e beneficentes
  - Partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos\*\*
- Fornecimentos **de**:
  - Livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão
  - Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, e os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser
  - Serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (rádio e televisão “abertas”)
  - Ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial

A imunidade subjetiva apenas desonera o fornecimento, não as aquisições das pessoas jurídicas contempladas.

\*A **imunidade recíproca** compreende somente as operações relacionadas com as finalidades essenciais ou as delas decorrentes, não se aplicando às operações relacionadas com exploração de atividades econômicas ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços/tarifas pelo usuário.

\*\*Aplica-se, exclusivamente, às pessoas jurídicas sem fins lucrativos que cumpram, de forma cumulativa, os requisitos previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

## ASPECTO TEMPORAL

O IBS e a CBS incidirão **no momento do fornecimento**, inclusive nas operações de execução continuada ou fracionada.

A LC 214/2025 estabelece **regras específicas** para a determinação do momento do fato gerador, **conforme a natureza da operação**:

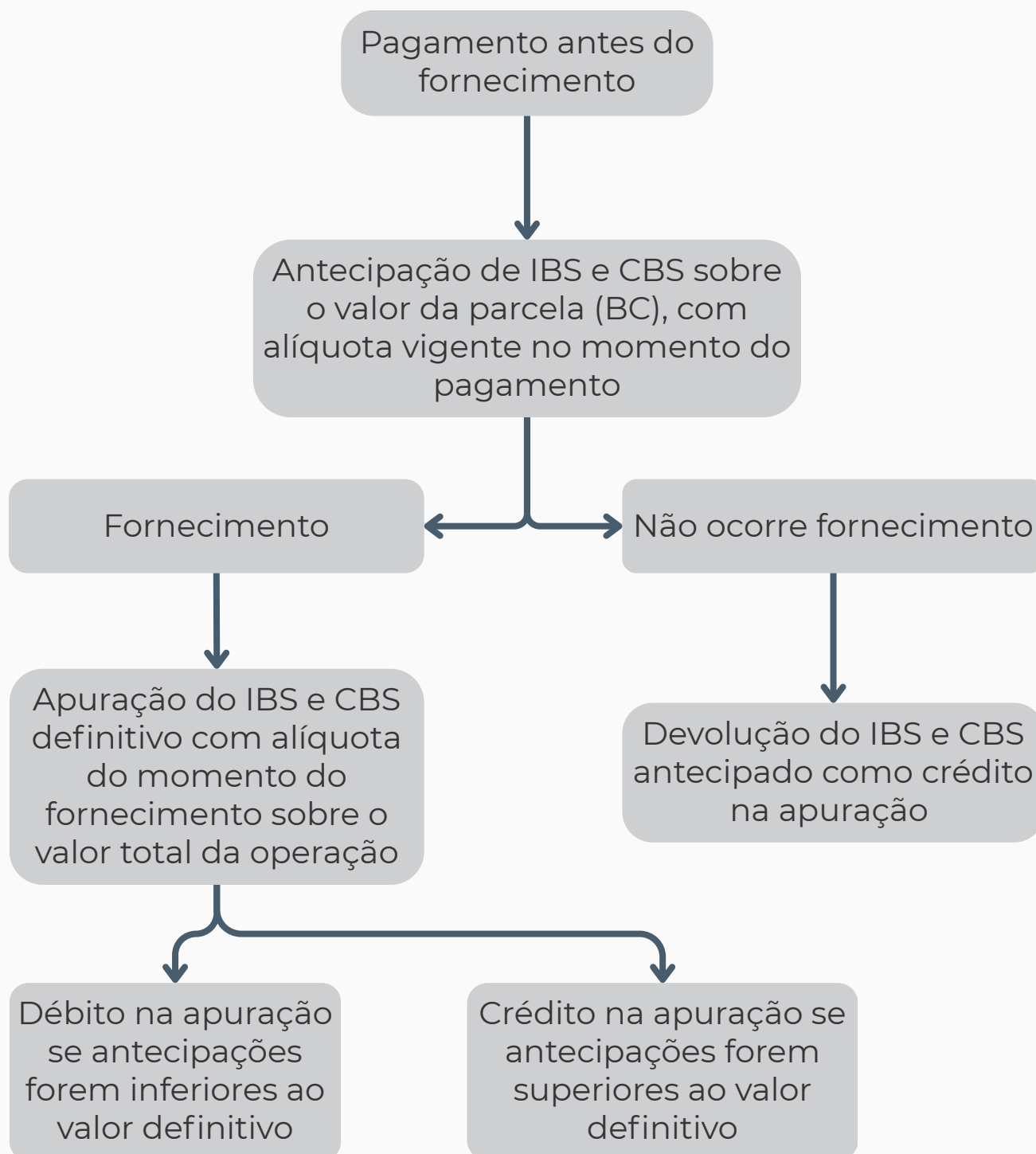
- Serviços em geral: término do fornecimento
- Serviço de transporte iniciado no território nacional: início do transporte
- Serviço de transporte de carga iniciado no exterior: término do transporte
- Fornecimento de bem desacobertado de documentação fiscal idônea: momento em que for encontrado
- Aquisição em licitação pública ou leilão judicial: data da aquisição do bem

Nos casos em que haja pagamento **anterior ao fornecimento**, será exigida antecipação dos tributos na data de pagamento **de cada parcela**, calculados sobre o valor da parcela com a alíquota vigente na data de seu pagamento, considerados como **antecipação do imposto**.

- Na data do fornecimento, por sua vez, os valores definitivos dos tributos serão calculados com base no valor total da operação, com as alíquotas vigentes na data do fornecimento:
  - Antecipações inferiores ao valor definitivo: diferença constará como débito na apuração
  - Antecipações superiores ao valor definitivo: diferença será apropriada como crédito na apuração.
- 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.



## Resumo gráfico sobre o aspecto temporal\*



\*Referente ao pagamento antes do fornecimento. Na hipótese em que o fornecimento seja anterior ou concomitante ao pagamento, segue-se a sistemática usual de apuração e recolhimento.

## Regras específicas

Nas aquisições pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, considera-se ocorrido o fato gerador quando se realiza o pagamento.

Nas **operações de execução continuada ou fracionada** em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento, considera-se ocorrido o fato gerador **no momento em que se torna devido o pagamento**.

\*Exemplo: abastecimento de água, saneamento básico, gás canalizado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica



### Pragmatismo questionável

Embora a LC 214/24 defina que o fato gerador se manifesta no momento do fornecimento, na prática, o tributo será recolhido no momento do fornecimento ou do pagamento, o que ocorrer primeiro.

## Implicações práticas

Nas operações com antecipação de pagamento pelo adquirente, será necessário que o fornecedor avalie a pertinência de inclusão de **cláusula de ajuste no preço** do bem ou serviço, considerando possíveis alterações na carga tributária devido a modificações nas alíquotas.

- Como a alíquota aplicável ao valor definitivo será a vigente no momento do fornecimento, eventuais diferenças deverão ser ajustadas na apuração do contribuinte como débito ou crédito

## Ônus do contribuinte

Ao prever que as diferenças serão creditadas ou registradas como débito na apuração do contribuinte, o legislador complementar reforça que o ônus pela modificação da carga será do contribuinte; de forma que eventual arranjo com o adquirente será vinculante apenas na esfera dos particulares (inoponível ao Fisco).



# Mariz de Oliveira e Siqueira Campos

ADVOCADOS



## AUTORES:



**Marcos Engel**



**Silvio Gazzaneo**



**Rodolfo Paiva**