



S

P

REFORMA TRIBUTÁRIA

Julho de 2025

Análises essenciais para entender as mudanças que impactam seu negócio.

IBS e CBS

Como os novos tributos sobre o consumo ampliam o alcance da tributação

A Emenda Constitucional (EC) 132/2023, alterando os alicerces do sistema tributário nacional, outorgou competência às Unidades da Federação e à União para que instituíam, respectivamente, o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”).

E para melhor compreender esses novos tributos é necessária a cuidadosa análise do conjunto de normas que assinalam o seu núcleo de percussão jurídica, conhecido como regra-matriz de incidência¹. Trata-se da norma jurídica que contém, inicialmente, a descrição legislativa hipotética de um fato, cuja ocorrência empírica é necessária e suficiente para o nascimento da relação jurídica obrigacional, nos moldes definidos no seu consequente.



A Emenda Constitucional 132/2023 alterou os alicerces do sistema tributário nacional.

A regra-matriz de incidência deve conter em sua hipótese fatos possíveis de verificação empírica e sinalizadores de riqueza, ou seja, **economicamente relevantes**. Isso porque esse sinal de riqueza permite o atendimento do **princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo** da relação jurídica tributária, considerando que sua obrigação corresponderá necessariamente ao **pagamento de um tributo** (objeto da relação jurídica tributária). Evita-se, assim, o **efeito confiscatório** da tributação, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.



Essa hipótese de incidência, formadora da regra-matriz tributária, traz diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica, havendo um **critério material**, que corresponde a um **comportamento humano** possível; refere-se a uma conduta de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionada por circunstância de espaço e tempo, correspondendo, pois, ao núcleo da hipótese. Compõe-se de um **verbo pessoal** e de predicação incompleta, além de um ou mais complementos.

Diante da relevância do critério material nuclear da hipótese de incidência da regra-matriz, pretendemos, nessa oportunidade, analisá-lo relativamente ao IBS e CBS, especialmente considerando aqueles tributos por eles substituídos.



A regra-matriz de incidência deve conter fatos possíveis de verificação empírica e sinalizadores de riqueza.

Como se demonstrará, essa substituição pretendida pela reforma tributária sobre o consumo implicou uma ampliação significativa do critério material, se comparado com o ICMS, ISS, PIS e COFINS.

De acordo com os arts. 155, § 2º, 156, III, 195, III e IV, da Constituição Federal, o critério material dos tributos que serão extintos são:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS);
- b) prestar serviços de transporte interestadual, intermunicipal e intramunicipal (ICMS e ISS);
- c) prestar serviços de comunicação (ICMS);
- d) prestar serviços de qualquer natureza definidos na Lei Complementar 116/2003 (ISS);
- e) importar mercadorias, bens e serviços (ICMS, ISS, PIS-importação e COFINS-importação); e
- f) auferir receita ou faturamento (PIS e COFINS).

Considerando que a EC 132/2023 confere competência à União, Estados e Municípios para instituírem, respectivamente, **contribuição e imposto sobre bens e serviços**, imediatamente sinaliza-se a possibilidade de ampliação da hipótese de incidência tributária sobre o consumo, comparada com o cenário atual, incluindo-se, por exemplo, bens imóveis, operações financeiras, bens imateriais e direitos.



Serviço jamais poderia ser definido apenas por exclusão, exatamente pelo impedimento implicado pelo art. 149-B da Constituição Federal.



A hipótese de incidência na Lei Complementar 214/2025

De acordo com o art. 146, III, “a”, combinado com o art. 149-B, da Constituição Federal, cabe à lei complementar definir fatos geradores e hipóteses de não incidência do IBS e CBS.

Em atendimento às normas constitucionais, a Lei Complementar 214/2025 estabelece que IBS e CBS incidem sobre o **fornecimento em operações onerosas com bens ou com serviços**, assim definido como qualquer fornecimento com **contraprestação**, incluindo, a título de exemplo, o decorrente de:

- Compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação;
- Locação;
- Licenciamento, concessão, cessão;
- Mútuo oneroso;
- Doação com contraprestação em benefício do doador;
- Instituição onerosa de direitos reais;
- Arrendamento, inclusive mercantil; e
- Prestação de serviços.

O verbo cabível para identificação do critério material do IBS e CBS, segundo a norma jurídica, é fornecer, que, de acordo com o art. 3º, II, da Lei Complementar 214/2025, compreende as seguintes ações:



- Entregar ou disponibilizar bem material;
- Instituir, transferir, ceder, conceder, licenciar ou disponibilizar bem imaterial, inclusive direito; e
- Prestar ou disponibilizar serviço.

O complemento desses verbos, que compõem o critério material da regra-matriz de incidência dos novos tributos, refere-se às **operações** com:

- **Bens**, consideradas aquelas que envolvam bens móveis ou imóveis, materiais ou imateriais, inclusive direitos e as energias que tenham valor econômico; e
- **Serviços**, assim entendidos aqueles não enquadrados como bens.

Essa ampliação conceitual prevista no art. 3º, I, da Lei Complementar encontra respaldo no art. 156-A, § 8º, da EC 132/2023, segundo o qual a lei complementar “*poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos*”.

Acerca dessa previsão constitucional, sustenta João Paulo Barbosa Lyra² que:



(...) ao prescrever que um determinado ato, fato ou negócio jurídico é tudo o que não for ‘operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos’ é uma falácia lógica: um beijo, um beliscão, um abraço ou uma carta não são operações com bens materiais ou imateriais e, por isso, poderiam ser classificados como operações com serviços? É claro que não! Por quê? Porque não se define por negativas. Serviço jamais poderia ser qualquer operação não tida como bens ou direitos exatamente pelo impedimento implicado pelo art. 149-B da CF/1988.

Além disso, não obstante a onerosidade seja um elemento normativo indispensável à incidência dos novos tributos, a própria Lei Complementar 214/2025 encarregou-se de **ampliar significativamente** esse rol, em clara inobservância do princípio da capacidade contributiva. Conforme dispõe seu art. 5º, os tributos incidem também sobre:

- Fornecimento **não oneroso ou a valor inferior ao de mercado** de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar, como operações entre partes relacionadas;
- Fornecimento de brindes e bonificações;
- Transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou



acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; e

- Demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

Embora o art. 4º, § 3º, III, da Lei Complementar prescreva que a obtenção de lucro é irrelevante para a incidência do IBS e da CBS, para o Professor Humberto Ávila o exercício da atividade econômica é pressuposto do fato gerador desses tributos³. Para o jurista, tanto a neutralidade como a não cumulatividade pressupõem **atividade econômica onerosa**, tendente a tributar, em etapas, as cadeias empresariais de produção.

Considera-se atividade econômica qualquer ação humana que envolva a produção, distribuição, troca e consumo de bens e serviços, com o objetivo de gerar riqueza e satisfazer as necessidades humanas. Logo, a onerosidade da operação e o propósito lucrativo são pressupostos para a incidência dos novos tributos.

A realização de operações com bens e serviços de forma habitual somente é excepcionada no caso das importações, nos termos do art. 156-A, § 1º, II, da Constituição Federal.



A atividade econômica e a onerosidade são pressupostos indispensáveis para a incidência dos novos tributos.

1. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 80.

2. <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2693/2470>, acesso em 20/06/2025.

3. ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. Revista Direito Tributário Atual v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 716



Na prática, isso significa...

A reforma tributária prevista na EC 132/2023 e na Lei Complementar 214/2025 ampliou o âmbito de incidência dos tributos sobre o consumo ao incluir no campo de incidência do IBS e CBS, por exemplo, bens imóveis, operações financeiras e direitos até então não onerados.

Apesar de alguns dispositivos indicarem o contrário, é indispensável que as operações com bens e serviços sejam onerosas, ou seja, pressuponham contraprestação por parte do destinatário ou do adquirente, e estejam inseridas em um contexto jurídico-econômico vinculado a uma cadeia empresarial, com exceção das importações, cuja habitualidade não consiste em pressuposto para incidência dos novos tributos.



LEGISLAÇÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA - JUNHO

1. Portaria RFB nº 549/2025 – Foi publicada no Diário Oficial da União, em 17/06/2025, a Portaria RFB nº 549 que, institui o Piloto da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços (Piloto RTC - CBS). Este programa, de caráter colaborativo e não vinculante, tem como finalidade principal testar e aprimorar as soluções tecnológicas necessárias para a operacionalização da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Adicionalmente, busca estimular a adequação dos contribuintes e setores econômicos ao novo modelo tributário. A participação no piloto é restrita a pessoas jurídicas que atendam a critérios específicos, como possuir relacionamento prévio com a Receita Federal do Brasil (RFB) via programas de conformidade, tais como o Confia ou SPED, ou ser indicada por órgãos como o Comitê Gestor do IBS, entidades de tecnologia ou representações setoriais. O processo de adesão envolve o recebimento de convite da RFB, a assinatura de termo de adesão e a subsequente validação.

2. Ato Declaratório Executivo COCAD nº 12/2025 – Publicado em 16/06/2025, o Ato Declaratório Executivo COCAD nº 12 instituiu o Piloto da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços (Piloto RTC - CBS). Este programa, de caráter colaborativo e não vinculante, tem como finalidade principal testar e aprimorar as soluções tecnológicas necessárias para a operacionalização da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Adicionalmente, busca estimular a adequação dos contribuintes e setores econômicos ao novo modelo tributário. A participação no piloto é restrita a pessoas jurídicas que atendam a critérios específicos, como possuir relacionamento prévio com a Receita Federal do Brasil (RFB) via programas de conformidade, tais como o Confia ou SPED, ou ser indicada por órgãos como o Comitê Gestor do IBS, entidades de tecnologia ou representações setoriais. O processo de adesão envolve o recebimento de convite da RFB, a assinatura de termo de adesão e a subsequente validação.

3. Portaria GM/MPO nº 162 – Publicada em 16/06/2025, a Portaria GM/MPO nº 162 abre aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União R\$ 219.125.860 para o Aporte de Recursos para Implementação do CGIBS, no âmbito dos recursos sob supervisão do Ministério da Fazenda.

4. Nota Técnica 2025.002-RTC – Versão 1.10 – Foi publicada em 09/06/2025 a Nota Técnica 2025.002 – RTC – Versão 1.10 que, cria campos, estabelece e altera regras de validação e define eventos para a apuração do IBS/CBS. Nesse sentido, as principais alterações promovidas por esta versão incluem: (i) a criação de novos campos nos leiautes da NF-e e da NFC-e; (ii) instituição de novos eventos fiscais para instrumentalizar a apuração do IBS/CBS; (iii) introdução do arquivo “DFeTiposBasicos_v1.00.xsd” para padronizar os campos de tributação entre os diversos documentos fiscais eletrônicos; (iv) detalha a estrutura do Código de Classificação Tributária (cClassTrib) do IBS/CBS, que vincula a tributação de cada item da NF-e a dispositivos específicos da Lei Complementar. Por fim, a nota técnica estabelece novas finalidades de emissão para a NF-e, como “Nota de Débito” e “Nota de Crédito”, visando à futura regulamentação para ajustes contábeis e à preparação da declaração assistida.

5. Nota Técnica 2025.001 – RTC – Versão 1.05b – Publicada em 26/06/2025, para alterar o leiaute do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), CT-e Simplificado e CT-e Outros Serviços (CT-e OS). A Nota Técnica visa adaptar os sistemas de Documentos Fiscais Eletrônicos para incluir dados referentes ao IBS, à CBS e ao Imposto Seletivo. A Nota apresenta, ainda, um cronograma de implementação escalonado para suas alterações, sendo que as novas regras de validação referentes à tributação do IBS e da CBS somente serão aplicadas em ambiente de produção a partir de 05/01/2026. [Veja mais aqui.](#)

SÃO PAULO

Ed. Santa Catarina - Av. Paulista, 283,
4º andar -Bela Vista
São Paulo, SP, Brasil
tel +55 11 3201 7550

BRASÍLIA

Ed. Brasil 21 -SHS, Quadra 6,
Conjunto A, Bloco A,
Sala 607 -Asa Sul
Brasília, DF, Brasil
tel +55 61 3251 9400

(11) 3201-7550

www.schneiderpugliese.com.br

contato@schneiderpugliese.com.br



/schneiderpugliese