



S

P

## **REFORMA TRIBUTÁRIA**

Setembro de 2025

Análises essenciais para entender as mudanças que impactam seu negócio.

# A Base de Cálculo do IBS e CBS

Por: Carolina Romanini Miguel

A Lei Complementar (LC) 214/2025, amparada pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, instituiu o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”) e, para compreender os novos tributos sobre o consumo, é necessária a análise dos critérios formadores de sua regra-matriz de incidência.

Em nossa série mensal, tratamos inicialmente dos fatos sujeitos à incidência da CBS e IBS (critério material), demonstrando sua amplitude, comparativamente ao ICMS e ISS. Nessa oportunidade, trataremos da base de cálculo do IBS e CBS, fundamental para a mensuração do fato sujeito à incidência dos tributos, possibilitando, sobretudo, o atendimento do princípio da capacidade contributiva.

De acordo com o Professor Aires Barreto<sup>1</sup>, a base de cálculo “é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária”.



## O valor da operação

O IBS e a CBS incidem sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, além da “importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

**Diante dessa ampla materialidade, a base de cálculo dos novos tributos só poderia corresponder ao “valor da operação”**

De acordo com o art. 12, §1º da LC 214/2025, esse “valor” compreende quaisquer valores cobrados pelo fornecedor, incluindo acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; juros, multas, acréscimos e encargos; descontos concedidos sob condição; valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua

conta e ordem; tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor, salvo algumas exceções (§ 2º); e demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Importa destacar que a LC 214/2025 define a base de cálculo do IBS e CBS em cumprimento ao art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, segundo o qual, cabe à lei complementar nacional, dentre outras funções, definir, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Embora referido dispositivo constitucional faça referência apenas à base de cálculo dos impostos, o que compreenderia apenas o IBS, o art. 149-B inserido pela EC 132/2023 determina que esse imposto e a CBS deverão observar “as mesmas regras em relação a bases de cálculo, dentre outros elementos”.



## Inclusão de Tributos na Base de Cálculo

O IBS e a CBS não integrarão sua própria base de cálculo nem a do Imposto Seletivo, PIS, COFINS, PIS-importação ou COFINS-importação (art. 156-A, § 1º, IX, e art. 195, § 17, CF). Além disso, de acordo com o art. 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), durante o período de transição,

**entre 2026 e 2033, o IPI, ICMS, ISS, PIS, COFINS, PIS-importação e COFINS-importação não integrarão a base de cálculo do IBS e da CBS.**

O indesejado e complexo “cálculo por dentro” ou “gross up” do ICMS, replicado para ISS, PIS, COFINS entre outros tributos, objeto de inúmeras ações judiciais<sup>2</sup>, foi, portanto, abolido pela EC 132/2023, em consonância com os princípios da simplicidade e transparência, previstos no art. 145 da Constituição Federal.

A medida permite ao consumidor identificar exatamente o valor dos tributos cujo ônus financeiro deve suportar.

Além disso, de acordo com o art. 12, § 2º, da LC 214/2025, a contribuição para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação também não compõem a base de cálculo do IBS e CBS.

Por outro lado, o Imposto Seletivo integrará a base de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS (art. 153, § 6º, IV, CF). Da mesma forma, em princípio, os novos tributos integrarão a base de cálculo do ICMS, ISS e IPI. Especificamente com relação a esse ponto, tramita no Congresso o Projeto de Lei Complementar 16/2025, com a proposta de excluir IBS e CBS da base de cálculo dos antigos impostos sobre o consumo.

Salvas essas exceções, o inciso V do § 1º do art. 12 determina a inclusão dos “tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor”, o que demonstra que o princípio da transparência foi expressamente limitado.



## Descontos e Bonificações

A inclusão dos descontos e bonificações na base de cálculo dos tributos sobre o consumo tem sido um assunto controverso, conforme se depreende dos inúmeros casos levados ao Poder Judiciário. Para que o problema seja evitado com relação aos novos tributos, o legislador se preocupou em definir quais abatimentos no preço cobrado do adquirente não devem compor a base de cálculo do IBS e CBS.

De acordo com o § 2º do art. 12 da LC 214/2025 não integra o valor da operação para fins de cálculo dos tributos o desconto incondicional, assim considerado “a parcela redutora do preço da operação que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior, inclusive se realizado por meio de programa de fidelidade concedido de forma não onerosa pelo próprio fornecedor”.

**Depreende-se desse conceito legal que a base de cálculo a ser considerada para efeito de IBS e CBS deve ser tomada no momento que restar concretizada a operação com bem ou serviço,**

excluindo-se de seu montante os valores que com ela não guardam relação, independentemente de evento futuro e incerto.

Vale reiterar que a condição tratada no art. 12 da LC 214/2025 tem por parâmetro temporal o momento da realização do fato gerador,

de forma que, todo o evento posterior a este momento será considerado condição. Em contrapartida, as negociações definidas até este momento (fato gerador) devem ser refletidas na nota fiscal e, conseqüentemente, na base de cálculo dos tributos. Por essa razão, deve-se ter bem evidente se a condição a que se está a referir há de se verificar até o momento da formalização da operação com bens e serviços, isto é, até o momento de ser calculado o tributo devido, ou depois.

Da mesma forma, as bonificações não são tributadas pelo IBS e CBS, conforme consta do art. 5º, § 1º, I, da LC 214/2025. Embora as bonificações não constem do art. 12, que trata da base de cálculo, sua exclusão do valor da operação com bens ou serviços está em conformidade com a jurisprudência do STJ, segundo a qual bonificações configuram desconto incondicional. Conforme decisão proferida no REsp nº 1.111.156 – SP, julgado como Tema Repetitivo 1448, “a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio”.

Seguindo esse entendimento, o art. 5º, § 1º, I, da LC 214/2025 exclui da incidência da CBS e IBS as bonificações, desde que “constem do respectivo documento fiscal e que não dependam de evento posterior”, ou seja, que fique caracterizada uma espécie de desconto.

## Frete

Assim como previa a legislação do ICMS, a LC 214/2025 determina a inclusão, na base de cálculo do IBS e CBS, do “valor do transporte cobrado como parte do valor da operação, no transporte efetuado pelo próprio fornecedor ou no transporte por sua conta e ordem”.

Porém, considerando o expressivo volume de operações com bens realizadas através de plataformas de intermediação (marketplace), em que essas assumem a responsabilidade pela cobrança e recebimento do frete, há muitas dúvidas sobre a inclusão desse valor na base de cálculo do fornecimento da mercadoria.

Nesses casos, é imprescindível avaliar os termos dos contratos firmados entre marketplace, consumidor e fornecedor, a fim de identificar o efetivo contratante do serviço de transporte da mercadoria.

## Reembolsos e Ressarcimentos

**Também são excluídos da base de cálculo do IBS e da CBS “os reembolsos ou ressarcimentos recebidos**

por valores pagos relativos a operações por conta e ordem ou em nome de terceiros, desde que a documentação fiscal relativa a essas operações seja emitida em nome do terceiro”, conforme art. 12, § 2º, IV, da LC 214/2025. Como ocorre com os descontos e bonificações,

o conteúdo da nota fiscal, juntamente com os termos contratuais, indicarão se a natureza jurídica do ingresso financeiro é de reembolso.

Isso porque o reembolso pressupõe o pagamento de débitos por conta e ordem ou em nome de terceiros, onde aquele que recebe o reembolso não tem qualquer vínculo com a obrigação que originou referido débito. Significa, pois, que custos e despesas inerentes aos bens e serviços cobrados pelo fornecedor configuram preço, devendo integrar a base de cálculo dos tributos. É o que decidiu o STJ, ao tratar da base de cálculo do ISS, no REsp 1.138.205/PR9, representativo de controvérsia, conforme art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC).

O julgamento do REsp 1.138.205/PR pela 1ª Seção tratou da prestação de serviço de cessão de mão-de-obra, restando decidido que valores referentes a salários e encargos sociais integram a base de cálculo do imposto, “considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS”. Decisões nesse sentido indicam que, para que fique configurado o reembolso, a despesa previamente paga pelo “reembolsado” deve ser de responsabilidade de terceiro.

## Operações não onerosas e o valor de mercado

O art. 5º, I e IV, da LC 214/2025 estabelece que o IBS e a CBS incidem inclusive sobre o “fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar”, e “demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada”.

**Inicialmente entendemos inconstitucional o art. 5º mencionado quando prescreve a incidência dos novos tributos sobre operações não onerosas.**

É necessário que o fato hipotético descrito no antecedente da regra matriz de qualquer tributo seja economicamente relevante, pois somente 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.

Excepcionalmente nas hipóteses de fornecimento de bens e serviços por contribuinte a **parte relacionada**<sup>3</sup>, a observância de valor de mercado como base de cálculo é razoável como norma antielisão. É o que já existe com o preço de transferência para fins de Imposto sobre a Renda, o valor tributável mínimo do IPI e a margem de valor agregado utilizada no cálculo do ICMS devido por substituição tributária nas operações entre partes relacionadas.

Em princípio, podemos concluir que essa regra

compromete a eficiência dos contratos de rateio de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico. Isso porque, nesse tipo de contrato, o contribuinte recebe de seus interdependentes apenas a parcela proporcional da despesa por eles incorrida, sem objetivo de lucro, não havendo sequer emissão de nota fiscal ou receita, mas mera recomposição do patrimônio da empresa centralizadora. Ao tornar irrelevante a onerosidade da operação e a obtenção de lucro (art. 4º, § 3º, III), o legislador permite, a nosso ver, que a Fiscalização exija o IBS e CBS na hipótese de rateio de despesas, como inclusive já se pretende.

Importa destacar que o § 7º do art. 5º permite que normas regulamentares flexibilizem a imposição do valor de mercado como base de cálculo das operações entre partes relacionadas, “desde que essas operações não estejam sujeitas a vedação à apropriação de créditos, no âmbito de programas de conformidade fiscal”.

Além das operações entre partes relacionadas, a base de cálculo do IBS e da CBS deverá corresponder ao valor de mercado dos bens ou serviços fornecidos nas hipóteses de **falta do valor da operação; operação sem valor determinado; ou valor da operação não representado em dinheiro**, nos termos do art. 12, § 4º, da LC 214/2025.

## Do arbitramento

De acordo com o art. 13 da LC 214/2025, o valor da operação, para fins de base de cálculo do IBS e CBS, será arbitrado quando:

- Não forem exibidos à fiscalização, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro, os elementos necessários à comprovação do valor da operação nos casos em que:
  - O for realizada a operação sem emissão de documento fiscal ou estiver acobertada por documentação inidônea; ou
  - For declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao valor de mercado da operação;
- Forem omissos, conflitantes ou não merecerem fé as declarações, informações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

---

O parágrafo único do art. 13 da LC 214/2025, em consonância com o art. 148 do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>, estabelece que a base de cálculo arbitrada para fins de incidência da CBS e IBS será:

- O valor de mercado dos bens ou serviços fornecidos, entendido como o valor praticado em operações comparáveis entre partes não relacionadas; ou, na sua falta,



- Aquela calculada:
  - Com base no custo do bem ou serviço, acrescido das despesas indispensáveis à manutenção das atividades do sujeito passivo ou do lucro bruto apurado com base na escrita contábil ou fiscal; ou
  - Pelo valor fixado por órgão competente, pelo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador ou pelo preço divulgado ou fornecido por entidades representativas dos respectivos setores, conforme o caso.

---

Caberá ao sujeito passivo o ônus da prova de desconstituição das presunções, com fundamento no art. 335 da LC 214/2025.

## Base de Cálculo na Importação

De acordo com o art. 69 da LC 214/2025, na importação de bens móveis, a base de cálculo do IBS e da CBS corresponde ao valor aduaneiro acrescido de:

- Imposto sobre a Importação;
- Imposto Seletivo (IS);
- Taxa de utilização do Siscomex;
- AFRMM;
- Cide-Combustíveis;
- Direitos antidumping e compensatórios;
- Medidas de salvaguarda; e
- Quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou direitos incidentes sobre os bens importados até a sua liberação.

**Vale notar que apenas o IPI, ICMS e ISS não compõem a base de cálculo dos novos tributos,**

não cabendo outras exclusões, nem mesmo decorrentes de eventual variação cambial quando da conversão dos valores expressos

em moeda estrangeira para moeda nacional pela taxa de câmbio utilizada para cálculo do Imposto sobre a Importação.

Na importação de bens imateriais, a base de cálculo é o valor da operação, aplicadas as regras gerais previstas no art. 12, conforme art. 64, § 5º, II, da LC 214/2025.



# LEGISLAÇÃO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

**Nota Técnica 2025.002-RTC – Versão 1.20:** publicada em 30 de julho de 2025, substitui a RT NT 2024.002 – IBS/CBS v1.10, com o objetivo principal de adequar a NF-e e NFC-e aos novos tributos da Reforma Tributária do Consumo, permitindo que contribuintes informem corretamente os dados relativos ao IBS, CBS e Imposto Seletivo. A NT contém detalhamentos do cronograma, novas regras de validação e ajustes diversos, como:

**Regra de Validação B25-65:** ao emitir uma NF-e de Crédito classificada como 2 – Apropriação de Crédito Presumido de IBS sobre o saldo devedor na Zona Franca de Manaus, o contribuinte deve informar a nota fiscal referenciada;

**Regra de Validação B25-70:** a emissão de NF-e de devolução de mercadoria deve informar o documento fiscal referenciado (NF-e, NFC-e, NF modelo 1, NF Produtor ou ECF) tanto a nível de nota (NFref) quanto a nível de item (DFeReferenciado/chaveAcesso);

**Regra de Validação W34-10:** o total de IBS e CBS deverá ser informado;

## Cronograma

**06/10/2025:** preenchimento obrigatório dos campos de IBS e CBS, assim como os novos eventos, incluindo notas de crédito e débito quando aplicável, no ambiente de homologação (teste). Essa exigência vale mesmo para testes de outras funcionalidades que não estejam diretamente relacionadas à Nota Técnica da Reforma Tributária;

**05/01/2026:** validações passam a vigorar em ambiente de produção, sendo que os documentos que não apresentarem os campos de IBS e CBS devidamente preenchidos serão rejeitados. Apesar de as validações se iniciarem apenas em 05 de janeiro, a obrigatoriedade de prestar essas informações tem início em 01/01/2026 (art. 544, VI, LC nº 214/2025).

---

<sup>1</sup>BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

<sup>2</sup>Tema 69 - RE 574706, julgado pelo STF e as chamadas "teses filhotes", como PIS e COFINS em suas próprias bases de cálculo (Tema 1067 - RE 1233096); ISS na base de cálculo do PIS e COFINS (Tema 118 - RE 592616); ICMS na base de cálculo da CPRB (Tema 1048 - RE 1187264); e Inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL para optantes do lucro presumido (Tema 1008 do Superior Tribunal de Justiça).

<sup>3</sup>As hipóteses de caracterização de partes relacionadas sujeitas à base de cálculo mínima foram definidas pelos §§ 3º e 4º do mencionado art. 5º da LC 2014/2025, nos seguintes termos: (i) quando no mínimo uma delas estiver sujeita à influência, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis; (ii) o controlador e as suas controladas; (iii) as coligadas; (iv) as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência; (v) as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação; (vi) as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma; (vii) as 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% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e (viii) a 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 daquela entidade.

<sup>4</sup>"quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

### **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](http://www.schneiderpugliese.com.br)

[contato@schneiderpugliese.com.br](mailto:contato@schneiderpugliese.com.br)

   /schneiderpugliese