APRESENTAÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promoveu profunda reestruturação da tributação brasileira sobre o consumo, estabelecendo as bases para a criação da CBS, do IBS e do Imposto Seletivo (IS). O novo sistema substitui progressivamente PIS, Cofins, ICMS, ISS e, em grande medida, o IPI, adotando uma estrutura inspirada no Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A mudança busca reduzir a fragmentação normativa, aumentar a transparência e neutralidade da tributação e simplificar a apuração dos tributos ao longo das cadeias econômicas.

Nesse contexto, a CBS, de competência da União, e o IBS, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, constituem os dois componentes do chamado IVA dual brasileiro. Ambos são estruturados sobre uma base ampla de incidência e submetidos à lógica da não cumulatividade, permitindo o aproveitamento de créditos nas hipóteses previstas na legislação. O IBS adota ainda o princípio do destino, direcionando a tributação para o local de consumo, enquanto o Imposto Seletivo, de competência federal, possui finalidade predominantemente extrafiscal e incide sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme definido pela legislação.

A regulamentação infraconstitucional avançou especialmente com a LC nº 214/2025, o Decreto nº 12.955/2026 e a Resolução CGIBS nº 6/2026. O Decreto detalha aspectos operacionais da CBS, enquanto a Resolução estabelece o Regulamento Único do IBS, disciplinando matérias como incidência, base de cálculo, apuração, creditamento, recolhimento e tributação no destino. Nesse novo ambiente, ganha relevância o split payment, mecanismo que possibilita a segregação do valor do tributo na liquidação financeira da operação, ampliando a integração entre documento fiscal, pagamento e arrecadação.

A Lei Complementar nº 227/2026 complementa essa arquitetura ao consolidar o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), disciplinar a administração e

o processo administrativo tributário do IBS e estabelecer mecanismos relacionados à distribuição das receitas entre os entes federativos. A norma também estabelece regras gerais nacionais para o ITCMD, com repercussões sobre heranças, doações e planejamento sucessório e patrimonial. Com isso, a Reforma Tributária ultrapassa a mera substituição de tributos e modifica a própria dinâmica de apuração, creditamento, arrecadação, fiscalização e gestão tributária, exigindo adaptação dos sistemas empresariais, contratos, preços, fluxos financeiros e procedimentos de conformidade fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 17

CAPÍTULO I
CBS — CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: ASPECTOS JURÍDICOS DA NOVA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL 21
1. Natureza Jurídica da CBS 21

CAPÍTULO II
SUBSTITUIÇÃO DO PIS/COFINS E SIMPLIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA 25

CAPÍTULO III
FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS 31
1. Legalidade tributária (art. 150, I, CF) 31
2. Anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, CF) 31
3. Capacidade contributiva e isonomia tributária (art. 145, §1º, e art. 150, II, CF) .. 32
4. Não cumulatividade (art. 195, §12, CF) 32
5. Ampliação indevida da base de cálculo 33
6. Extinção dos regimes especiais: monofásico e substitutivo 34

CAPÍTULO IV
CONTROVÉRSIAS JURÍDICAS E CRÍTICAS À CBS 37
1. Aumento da carga tributária efetiva 37
2. Extinção de regimes favorecidos 37
3. Impacto sobre o setor de serviços 38
4. Risco de aumento da litigiosidade 38

CAPÍTULO V
INTERFACE COM A REFORMA TRIBUTÁRIA (PEC 45/2019 E PEC 110/2019).. 41
1. Risco de sobreposição normativa e inefetividade prática 41
2. Consequências jurídicas e estratégicas 44

CAPÍTULO VI
IBS E CBS SOBRE OPERAÇÕES COM BENS E SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURÍDICA DA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA 49

1. Das hipóteses de incidência 49
1.1 Incidência principal: operações onerosas com bens ou serviços 49
1.2 Incidência acessória: operações não onerosas 50
1.3 Observações adicionais e peculiaridades 52
2. Das imunidades 55
2.1 Imunidades constitucionais aplicáveis 57
2.2 Exportações de bens e serviços 57
2.3 Órgãos públicos 58
2.4 Entidades religiosas, partidos políticos, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos 58
2.5. Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão 59
2.6. Fonogramas e videofonogramas musicais brasileiros; serviços de radiodifusão gratuita 59
2.7 Limitações e ressalvas 60
3. Momento de ocorrência do fato gerador (Art. 10 da LC 214/2025) 63
3.1 Regra geral: momento do fornecimento 64
3.2 Exceções e casos especiais 66
3.2.1 Atos vinculados ao pagamento 66
3.2.1.1 Administração Pública: fato gerador no momento do pagamento 67
3.2.1.2 Serviços contínuos ou fracionados: fato gerador vinculado ao vencimento 67
3.2.2 Pagamento antecipado 68
3.2.3 Operações contínuas ou parceladas 71
3.2.4 Cancelamento ou devolução 73
3.3 Comentários críticos 74
4. Local da operação 77
4.1 Regra geral: destino da operação 79
4.2 Regras específicas para bens e serviços específicos 81
4.2.1. Abastecimento de água, gás canalizado e energia elétrica 81
4.2.2. Transporte dutoviário de gás natural 82
4.2.3. Operações interestaduais com bens 82
4.2.4. Estabelecimento principal e domicílio fiscal 82
4.3 Comentários 83
5. Base de Cálculo 86
5.1 Componentes da base de cálculo 88
5.1.1. Valor da contraprestação e acréscimos diretamente relacionados 88
5.1.2. Despesas acessórias vinculadas à operação 89
5.1.3. Encargos contratuais e reajustes agregadores de valor 89
5.2 Exclusões da base de cálculo 90
5.2.1. IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (ainda aplicável) 91
5.2.2. Descontos incondicionais 91
5.2.3. Reembolsos e ressarcimentos pagos por conta e ordem de terceiros 91
5.2.4. O próprio valor do IBS e da CBS 92
5.2.5. ICMS, ISS, PIS, Cofins (durante o período de transição até 2032) 92
5.2.6. Contribuições especiais como a de iluminação pública 93

5.3 Casos especiais: devolução ou cancelamento 93
5.4 Exceções 94
6. Alíquotas 98
6.1 Competência para fixação 98
6.2 Alíquota padrão e alíquota efetiva 100
6.3 Alíquotas de referência 104
6.4 Alíquotas "teste" (início da operação) 103
6.5 Alíquotas específicas para imóveis 105
7. Alíquotas-padrão 107
8. Alíquotas de referência 110
9. Sujeição Passiva 112
9.1 Contribuinte principal 112
9.2 Sujeito passivo por substituição ou responsabilidade tributária 114
9.3 Obrigações acessórias e emissão de documento fiscal eletrônico 115
10. Modalidades de extinção dos débitos 116
10.1 Pagamento pelo contribuinte 117
10.2 Recolhimento na liquidação financeira ("split payment") 117
10.3 Recolhimento pelo adquirente (responsabilidade direta) 118
10.4 Pagamento pelo responsável 119
10.5 Outras hipóteses (isenção, compensação, remissão etc.) 120
10.6 Pagamento indevido ou a maior / ressarcimento 121
11. Pagamento pelo contribuinte 122
12. Recolhimento na liquidação financeira (Split Payment) 123
13. Recolhimento pelo adquirente 123
14. Pagamento pelo responsável 124
15. Pagamento indevido ou a maior / Ressarcimento 125
16. Regimes de apuração 126
17. Da não cumulatividade 128
17.1 Mecanismo de crédito débito 129
17.2 Exceções ao crédito 130
17.3 Importância econômica e jurídica 131
18. Dos bens e serviços de uso ou consumo pessoal 132
18.1 Justificativa 132
18.2 Alcance 133

CAPÍTULO VII

IBS E CBS SOBRE IMPORTAÇÕES 135
1. Hipótese de Incidência 137
2. Importação de Bens Imateriais e Serviços 140
3. Importação de Bens Materiais 142
4. Fato Gerador 144
5. Momento da Apuração 146
6. Local da Importação de Bens Materiais 149
7. Base de Cálculo 150

8. Alíquota 148
9. Sujeição Passiva 149
10. Pagamento 151
11. Cumulatividade 152
12. Observações Finais e Perspectivas Jurídicas 154

CAPÍTULO VIII
IBS E CBS SOBRE EXPORTAÇÕES: DISPOSIÇÕES GERAIS, BENS IMATERIAIS E SERVIÇOS, E BENS MATERIAIS 161
1. Das Exportações de Bens Imateriais e de Serviços 161
2. Das Exportações de Bens Materiais 165

CAPÍTULO IX
DOS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS E DOS REGIMES DE BAGAGEM, DE REMESSAS INTERNACIONAIS E DE FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL PARA AERONAVES EM TRÁFEGO INTERNACIONAL — UMA ANÁLISE À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025 165

CAPÍTULO X
DA DEVOLUÇÃO PERSONALIZADA DO IBS E DA CBS (CASHBACK) E DA CESTA BÁSICA NACIONAL DE ALIMENTOS — PERSPECTIVAS JURÍDICAS E SOCIAIS 167

CAPÍTULO XI
DOS REGIMES DIFERENCIADOS DO IBS E DA CBS — ANÁLISE JURÍDICA E DESAFIOS REGULATÓRIOS 171

CAPÍTULO XII
DOS REGIMES ESPECÍFICOS DO IBS E DA CBS: ANÁLISE JURÍDICA DETALHADA 175
1. Dos Combustíveis 177
2. Dos Serviços Financeiros 178
3. Dos Planos de Assistência à Saúde 179
4. Dos Concursos de Prognósticos 181
5. Dos Bens Imóveis 182
6. Das Sociedades Cooperativas 183
7. Dos Bares, Restaurantes, Hotelaria, Parques de Diversão e Parquestemáticos, Transporte Coletivo de Passageiros e Agências de Turismo 184
8. Da Sociedade Anônima do Futebol – SAF 186
9. Das Missões Diplomáticas, Repartições Consulares e Operações Alcançadas por Tratado Internacional 187

CAPÍTULO XIII

DA TRANSIÇÃO PARA O IBS E PARA A CBS..... 189
1. Da Fixação das Alíquotas Durante a Transição 190
2. Da Fixação das Alíquotas do IBS durante a Transição 192
3. Da Fixação das Alíquotas da CBS durante a Transição..... 193
4. Disposições Comuns ao IBS e à CBS em 2026..... 194
5. Da Fixação das Alíquotas de Referência de 2027 a 2035..... 195
6. Do Limite para Redução das Alíquotas do IBS de 2029 a 2077 195
7. Da Transição Aplicável ao Regime de Compras Governamentais..... 196
8. Do Reequilíbrio de Contratos Administrativos..... 198
9. Da Utilização do Saldo Credor do PIS e da COFINS 199
10. Dos Critérios, Limites e Procedimentos Relativos à Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do ICMS 199
11. Da Transição Aplicável aos Bens de Capital..... 203

CAPÍTULO XIV

DO IMPOSTO SELETIVO (IS): FUNDAMENTOS E REGIME JURÍDICO.... 205
1. Disposições Preliminares 207
2. Das normas gerais do Imposto Seletivo..... 208
3. Do Momento de Ocorrência do Fato Gerador 210
4. Da Não Incidência..... 211
5. Da Base de Cálculo 212
6. Das Alíquotas 214
7. Dos Veículos 215
8. Das Aeronaves e Embarcações..... 216
9. Dos Demais Produtos Sujeitos ao Imposto Seletivo..... 217
10. Da Sujeição Passiva 219
11. Da Empresa Comercial Exportadora..... 220
12. Da Pena de Perdimento 221
13. Da Apuração 222
14. Do Pagamento 223
15. Do Imposto Seletivo sobre Importações 224

CAPÍTULO XV

DA OPERACIONALIZAÇÃO DO IBS E DA CBS: ASPECTOS JURÍDICOS E PROCEDIMENTAIS..... 227
1. Do Cadastro com Identificação Única 230
1.1 Base Legal..... 232
1.2 Implicações Jurídicas 234
2. Do Documento Fiscal Eletrônico 236
2.1 Fundamento Legal e Infraestrutura 237
2.2 Finalidades Jurídicas e Operacionais do DF-e 237
2.3 Riscos e Implicações Jurídicas..... 239

3. Desafios e Inovações 240
4. Dos Programas de Incentivo à Cidadania Fiscal 243
4.1 Possibilidades de Programas 245
4.1.1 Devolução de parte do imposto pago ao consumidor final (cashback) ... 246
4.1.2 Sorteios de prêmios vinculados à emissão de documentos fiscais 247
4.1.3 Educação fiscal em escolas e meios de comunicação 247
4.2 Fundamentação Jurídica 248
4.2.1 Fortalecimento do pacto federativo 249
4.2.2 Transparência na arrecadação e controle social 249
4.2.3 Implementação via legislação complementar e infralegal 250
5. Disposições Transitórias 251
5.1 Adequação tecnológica e administrativa dos entes federativos e dos contribuintes 251
5.2 Adequar sistemas de emissão e recepção de documentos fiscais eletrônicos 252
5.3 Integrar-se ao cadastro nacional unificado, compartilhando bases de dados e informações fiscais 252
5.4 Implantar ferramentas de apuração, fiscalização e arrecadação em consonância com os Comitês Gestores do IBS e da CBS, preservando suas competências constitucionais 253
5.5 Adaptação da jurisprudência, da doutrina e da legislação infraconstitucional..... 254
5.6 Revisão e superação da jurisprudência consolidada do STF e do STJ 255
5.7 Reconfiguração dos conceitos doutrinários clássicos 255
5.8 Revogação progressiva da legislação infraconstitucional e unificação normativa .. 257
5.9 Mitigação de impactos financeiros abruptos para Estados, Municípios e setor produtivo 263
5.10 Garantia de segurança jurídica, evitando lacunas ou sobreposições indesejadas 263
5.11 Estrutura do regime de transição 263
5.12 Transição da distribuição de receitas 266
5.13 Transição dos créditos acumulados 268
5.14 Fases da Transição 270
5.15 Fundos Compensatórios 271
5.16 Considerações Jurídicas 273

CAPÍTULO XVI
DECRETO Nº 12.955/2026 E A REGULAMENTAÇÃO DA CBS: ESTRUTURA, NÃO CUMULATIVIDADE, SPLIT PAYMENT E IMPASTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA 277
1. Introdução 277
2. Fundamento constitucional e legal da CBS 278
2.1 O Imposto sobre Bens e Serviços – IBS 278
2.2 A Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS 281
2.3 O Imposto Seletivo – IS 283

3. A amplitude material do Decreto nº 12.955/2026 285
4. O conceito amplo de operações com bens e serviços 286
5. A não cumulatividade como elemento central da CBS 291
6. Split payment: uma das principais mudanças operacionais 299
7. Documentos fiscais e integração tecnológica 308
8. Regimes diferenciados e redução de alíquotas 319
9. Regimes específicos 331
10. Importações e exportações 341
11. CBS e comércio digital 350
12. A CBS no período de transição 350
13. Alteração pelo Decreto nº 13.075/2026 362
14. Legalidade tributária e limites do poder regulamentar 362
15. Segurança jurídica e potencial contencioso 352
16. Impactos para contratos empresariais 375
17. Impactos sobre o fluxo de caixa 375
18. Compliance tributário no novo sistema 376
19. O papel dos advogados e profissionais tributários 376
20. Considerações Finais 377

CAPÍTULO XVII
RESOLUÇÃO CGIBS Nº 6/2026 E O REGULAMENTO ÚNICO DO IBS: ESTRUTURA, NÃO CUMULATIVIDADE, DESTINO, SPLIT PAYMENT E IMPACTOS PRÁTICOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA 379
1. Introdução 379
2. Fundamento constitucional e legal do IBS 379
3. A ideia de um Regulamento Único 381
4. IBS e CBS: a estrutura do IVA Dual 382
5. Conceito amplo de bens, serviços e fornecimento 383
6. Hipóteses de incidência do IBS 385
7. O princípio do destino 386
8. Base de cálculo e alíquotas 387
9. Sujeição passiva e responsabilidade tributária 388
10. Não cumulatividade e sistema de créditos 390
11. Split payment e recolhimento na liquidação financeira 391
12. Obrigações acessórias e documentos fiscais 392
13. Importações 394
14. Exportações 395
15. Regimes diferenciados 396
16. Regimes específicos 397
17. Operações com bens imóveis 399
18. Administração de consórcios e outros setores regulados 400
19. Cashback e função distributiva da Reforma 402
20. IBS e Simples Nacional 403
21. O papel das plataformas digitais 404

22. Neutralidade econômica 406
23. Federalismo fiscal e Comitê Gestor 407
24. Limites jurídicos do poder regulamentar do CGIBS 409
25. Vigência e produção de efeitos 410
26. A transição para o IBS 411
27. Impactos empresariais 412
28. Impactos contratuais 414
29. Compliance e governança tributária 415
30. O novo contencioso tributário 416
31. Comentários ao Decreto nº 13.075, de 21 de julho de 2026 417
32. Considerações Finais 423

CAPÍTULO XVIII
LEI COMPLEMENTAR Nº 227/26: CGIBS, PROCESSO ADMINISTRATIVO DO IBS, FEDERALISMO FISCAL E AS NOVAS REGRAS DO ITCMD 425
1. Introdução 425
2. A LC nº 227/2026 no contexto da Reforma Tributária 425
3. A instituição definitiva do CGIBS 427
4. Competências do Comitê Gestor 428
5. Regulamento Único do IBS 429
6. Estrutura organizacional do CGIBS 431
7. Federalismo e representação dos entes 432
8. Transparência e controle institucional 434
9. O processo administrativo tributário do IBS 435
10. Princípios do processo administrativo 436
11. Formalismo moderado e processo eletrônico 439
12. Vinculação aos precedentes judiciais 441
13. Uniformização do contencioso do IBS e da CBS 442
14. Segurança jurídica e jurisprudência administrativa 444
15. Distribuição do produto da arrecadação do IBS 445
16. Transição federativa e proteção das receitas 447
17. A segunda grande dimensão da LC nº 227/2026: o ITCMD 448
18. Progressividade obrigatória do ITCMD 450
19. Avaliação de quotas e ações societárias 452
20. Holding familiar após a LC nº 227/2026 453
21. Doações sucessivas e fracionamento patrimonial 455
22. ITCMD e bens no exterior 456
23. Trusts e estruturas patrimoniais internacionais 457
24. Planejamento sucessório depois da LC nº 227/2026 458
25. Legalidade e anterioridade tributária 460
26. Alterações promovidas na LC nº 214/2025 461
27. Impactos para empresas 462
28. Impactos para a advocacia tributária 463

29. Potenciais controvérsias judiciais..... 465
30. Segurança jurídica como desafio central 466
31. A LC nº 227/2026 como marco de transformação institucional 467
32. Considerações Finais..... 468

INTRODUÇÃO

O Decreto nº 12.955/2026, que regulamenta a CBS, representa etapa fundamental da implementação da Reforma Tributária do consumo ao detalhar a aplicação da Contribuição sobre Bens e Serviços, instituída pela LC nº 214/2025. A norma disciplina aspectos relacionados à incidência, base de cálculo, apuração e não cumulatividade, reforçando o sistema de créditos destinado a reduzir a tributação em cascata. Também se destaca o split payment, mecanismo que permite a segregação e o recolhimento do tributo na liquidação financeira da operação, aproximando pagamento, documento fiscal e arrecadação.

A Resolução CGIBS nº 6/2026, por sua vez, institui o Regulamento Único do IBS, estabelecendo regras uniformes para a operacionalização do imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. O regulamento desenvolve temas como incidência, não cumulatividade, creditamento, apuração, recolhimento e tributação no destino, além de disciplinar aspectos operacionais do split payment. A uniformização busca superar parte da fragmentação normativa existente no modelo de ICMS e ISS e conferir maior integração nacional à tributação do consumo.

A Lei Complementar nº 227/2026 consolida a estrutura institucional do Comitê Gestor do IBS (CGIBS) e disciplina aspectos relevantes da administração e do processo administrativo tributário do novo imposto. O CGIBS assume funções essenciais relacionadas à regulamentação uniforme, arrecadação, distribuição das receitas e solução do contencioso administrativo, tornando-se peça central do novo federalismo fiscal brasileiro. O modelo procura conciliar a competência compartilhada dos entes federativos com a necessidade de aplicação nacionalmente coordenada da legislação do IBS.

Além disso, a LC nº 227/2026 estabelece normas gerais nacionais relativas ao ITCMD, produzindo efeitos relevantes sobre sucessões, doações e planejamento patrimonial. Em conjunto, essas normas demonstram que a Reforma Tributária ultrapassa a simples substituição de tributos: ela modifica a forma de calcular, creditar, arrecadar, fiscalizar e administrar a tributação, exi-

gindo das empresas e dos profissionais revisão de sistemas fiscais, contratos, formação de preços, gestão de créditos, fluxo de caixa e estratégias de planejamento tributário e sucessório.

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, inaugura um novo capítulo no Direito Tributário brasileiro, instituindo uma profunda reformulação na tributação sobre o consumo. No centro dessa reestruturação, surgem três novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o Imposto Seletivo (IS). Estes tributos representam a substituição de um sistema tributário notoriamente complexo, regressivo e disfuncional, por um modelo mais alinhado às melhores práticas internacionais, inspirado nos princípios da neutralidade, da não cumulatividade plena e da simplificação administrativa.

A CBS é uma contribuição social federal instituída com base no artigo 195, inciso V, da Constituição Federal, cuja finalidade precípua é o financiamento da seguridade social. Ela surge como substituta do PIS e da Cofins, tributos que, apesar de sua importância arrecadatória, apresentavam um regime jurídico de apuração excessivamente complexo, marcado por distinções entre regimes cumulativos e não cumulativos, regras de creditamento confusas e múltiplas hipóteses de incidência. A CBS adota um modelo de tributação sobre valor agregado de base ampla, com incidência sobre operações com bens e serviços, inclusive os digitais, e com possibilidade de aproveitamento integral dos créditos, independentemente da essencialidade dos insumos, conforme o chamado crédito financeiro. Tal sistemática visa assegurar a não cumulatividade plena, evitando a tributação em cascata e promovendo maior neutralidade econômica.

O IBS, por sua vez, é um imposto de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, instituído com fundamento no novo artigo 156-A da Constituição. Este imposto resulta da unificação do ICMS e do ISS, tributos que, historicamente, geraram inúmeras distorções econômicas e disputas federativas, sobretudo em razão da guerra fiscal entre estados e da sobreposição de competências entre entes federativos. O IBS adota o modelo de imposto sobre valor agregado nos moldes praticados pela maioria dos países da OCDE, com incidência no destino e crédito amplo ao longo da cadeia de produção. A gestão do IBS será feita por

meio de um Conselho Federativo, estrutura inovadora que busca conciliar a autonomia dos entes subnacionais com a necessidade de uniformidade normativa e operacional do tributo. A adoção do princípio do destino na arrecadação visa corrigir distorções distributivas e reduzir os incentivos à concessão de benefícios fiscais de forma não coordenada.

O Imposto Seletivo (IS), por fim, é um tributo federal com natureza nitidamente extrafiscal, criado com fundamento no artigo 153, inciso VIII, da Constituição. Seu objetivo principal não é arrecadatório, mas regulatório, voltado à desincentivação do consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, tais como bebidas alcoólicas, cigarros e produtos altamente poluentes. O IS substitui parcialmente o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e permitirá à União o exercício de uma política fiscal seletiva, com alíquotas específicas e incidência restrita, funcionando como instrumento de intervenção indireta na economia.

A implementação desses tributos pressupõe a revogação gradativa dos atuais tributos incidentes sobre o consumo, a saber: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. O novo sistema será introduzido de forma escalonada entre os anos de 2026 e 2033, conforme diretrizes já estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 132 e que serão complementadas por legislação infraconstitucional. Este período de transição é necessário para permitir a adaptação dos contribuintes, das administrações tributárias e da jurisprudência dos tribunais, que precisarão reinterpretar diversos institutos e conceitos à luz da nova estrutura.

Do ponto de vista jurídico, a adoção de tributos sobre o consumo com base no modelo do imposto sobre valor agregado implica uma importante mudança de paradigma. O novo sistema valoriza a simplicidade, a transparência e a eficiência, substituindo regras casuísticas e interpretações divergentes por um regime uniforme, aplicável a todos os setores da economia. Além disso, a incidência ampla e a não cumulatividade plena tendem a reduzir a litigiosidade e os custos de conformidade tributária, melhorando o ambiente de negócios e a competitividade das empresas brasileiras.

Entretanto, a eficácia desse novo modelo dependerá, em grande medida, da qualidade técnica e jurídica da legislação infraconstitucional que regulamentará a CBS, o IBS e o IS. É essencial que essas leis observem os

princípios constitucionais tributários, tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, isonomia, transparência e, no caso do IS, a seletividade em razão da essencialidade. A observância rigorosa desses princípios será crucial para garantir a segurança jurídica e a justiça fiscal no novo sistema.

Em conclusão, a criação da CBS, do IBS e do IS representa um avanço substancial na estrutura tributária brasileira, com potencial para corrigir distorções históricas e promover maior equidade e eficiência na tributação sobre o consumo. A transição para esse novo modelo exigirá comprometimento dos entes federativos, do legislador infraconstitucional e dos operadores do Direito, mas constitui uma oportunidade única de reconstruir o sistema tributário brasileiro sobre bases mais racionais, modernas e justas.

CAPÍTULO I

CBS — CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS: ASPECTOS JURÍDICOS DA NOVA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) é uma proposta de tributo federal que visa unificar o PIS e a COFINS, como parte do esforço de simplificação do sistema tributário brasileiro. Este artigo analisa os aspectos jurídicos da CBS, seus fundamentos constitucionais, impactos sobre o sistema atual e as controvérsias jurídicas que envolvem sua implementação, à luz da legislação brasileira e dos princípios constitucionais tributários.

O sistema tributário brasileiro é frequentemente criticado por sua complexidade, sobreposição de tributos e elevado custo de conformidade. Nesse contexto, a **CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços)** foi proposta como um novo tributo de competência federal, com o objetivo de substituir o **PIS (Programa de Integração Social)** e a **COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)**. A medida está inserida no conjunto de propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional.

A CBS foi apresentada por meio do **Projeto de Lei nº 3.887/2020**, no contexto da Reforma Tributária, e propõe a adoção de um modelo de **tributação sobre valor agregado (IVA)**. Este artigo examina os aspectos jurídicos fundamentais da CBS, suas bases legais, possíveis inconstitucionalidades, e os impactos que pode causar ao contribuinte e ao ordenamento jurídico brasileiro.

1. Natureza Jurídica da CBS

A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), prevista no Projeto de Lei nº 3.887/2020, representa uma proposta de unificação das contribuições sociais incidentes sobre a receita — PIS e COFINS — com vistas à simplificação do sistema tributário nacional. Ela está amparada pelo artigo 195, inciso I, alínea "b" da Constituição Federal de 1988, que confere à

União a competência para instituir contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. Trata-se, portanto, de um tributo de natureza vinculada, destinado ao financiamento da seguridade social, que compreende saúde, previdência e assistência social, conforme o artigo 194 da Constituição.

Do ponto de vista doutrinário, a CBS representa uma tentativa de racionalizar a tributação sobre o consumo no Brasil, alinhando-se a padrões internacionais que priorizam a adoção de tributos sobre o valor agregado. Autores como Luciano Amaro e Roque Antonio Carrazza ressaltam a complexidade do sistema brasileiro de tributos indiretos, notadamente no que tange à cumulatividade, à multiplicidade de regimes e à sobreposição de normas. A proposta da CBS insere-se nesse contexto como instrumento de reforma voltado à eliminação das distorções históricas provocadas pela sobreposição de PIS e COFINS, que hoje convivem com diferentes regimes (cumulativo e não cumulativo), gerando insegurança jurídica e elevado custo de conformidade tributária.

A adoção da não cumulatividade plena, com direito a crédito amplo sobre todos os bens e serviços adquiridos, representa um avanço significativo, ao menos em tese, na neutralidade tributária. A sistemática proposta busca permitir o aproveitamento de créditos de forma mais simples e direta, eliminando a exigência de demonstração de vinculação com a atividade-fim da empresa ou com a geração de receita, o que historicamente tem sido objeto de litígios no Judiciário. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em reiteradas decisões, como nos Recursos Especiais 1.221.170 e 1.246.317, já enfrentou questões relacionadas ao conceito de insumo e à possibilidade de creditamento na sistemática do PIS/COFINS não cumulativo, reconhecendo a necessidade de interpretação ampla para garantir efetividade à não cumulatividade, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante para a atividade empresarial.

No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) também tem papel central nesse debate. Em precedentes como o RE 574.706, com repercussão geral reconhecida (Tema 69), o STF definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS, decisão que repercute diretamente na futura incidência da CBS. A lógica constitucional

reafirmada nesse julgamento — de que a receita bruta deve refletir apenas o valor que ingressa efetivamente no patrimônio do contribuinte — poderá ser utilizada em discussões futuras sobre a base de cálculo da CBS, especialmente se se mantiverem práticas de inclusão de tributos na base da nova contribuição.

No plano legislativo, o PL nº 3.887/2020 fixa uma alíquota geral de 12% para a CBS, reduzida a 5,8% para instituições financeiras e entidades assemelhadas. Ainda que o modelo unifique as contribuições e proponha alíquotas nominais mais elevadas, a proposta justifica-se na premissa de que o sistema se tornará mais transparente e eficiente, reduzindo o custo Brasil e favorecendo o ambiente de negócios. Críticos, entretanto, apontam que a alíquota de 12% poderá, na prática, representar um aumento de carga tributária para determinados setores, especialmente os intensivos em mão de obra ou com margens de lucro reduzidas.

Outro aspecto relevante é a exclusão de pessoas físicas e empresas optantes do Simples Nacional, bem como a ausência de imunidade recíproca para entes federados e suas autarquias e fundações, o que pode levar a discussões sobre a constitucionalidade da incidência da CBS sobre tais entidades. A jurisprudência do STF reconhece, por exemplo, no julgamento da ADI 939, a imunidade recíproca como cláusula pétrea, não podendo ser afastada por norma infraconstitucional.

Por fim, é importante observar que, ainda que a CBS seja formalmente uma contribuição social, sua estrutura remete a um típico imposto sobre valor agregado (IVA), adotado em diversas jurisdições estrangeiras. Isso acarreta questionamentos quanto à natureza jurídica do tributo e sua compatibilidade com o regime constitucional das contribuições. Para parte da doutrina, como Leandro Paulsen, a CBS, embora com destinação específica, assume feição de tributo com função arrecadatória genérica, o que levanta preocupações sobre a rigidez do sistema de vinculação de receitas públicas, previsto no artigo 167 da Constituição.

Assim, a CBS, como proposta de reforma tributária infraconstitucional, representa um movimento relevante na direção da simplificação e racionalização do sistema tributário brasileiro. Contudo, sua implementação demandará atenção redobrada do Poder Judiciário, dos órgãos de controle

e da doutrina jurídica, dada a complexidade das implicações constitucionais, econômicas e federativas envolvidas.