

IBS E CBS – NÃO INCIDÊNCIA (IMUNIDADE) SOBRE AS EXPORTAÇÕES – EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA E SERVIÇOS FINANCEIROS - ALGUMAS CRÍTICAS SOBRE A LC 214/2025 E CONSIDERAÇÕES SOBRE POSSÍVEIS INCONSTITUCIONALIDADES

1



Cláudio Carfaro dos Santos é advogado, com dedicação exclusiva na área tributária e fundador do escritório CARFARO SANTOS ADVOGADO.

Experiência profissional na prática de contencioso judicial e administrativo, com intensa atividade como gerente em ambiente corporativo de empresa de auditoria *Big Four* (*KPMG*), onde atuou apoiando profissionais de auditoria como especialista da área tributária (*Tax Dispute Resolution and Controversy Services*).

A trajetória profissional une formação sólida e ampla vivência prática no direito tributário. Na atuação como gerente de *legal services tax controversy*, liderou projetos de jurídico interno de empresa de auditoria, com forte atuação em Tribunais Administrativos, alcançando decisões favoráveis sobre temas relevantes e complexos.

Com ampla experiência no atendimento a empresas de diversos setores da economia, conduz de forma estratégica o contencioso judicial e administrativo, com soluções jurídicas que unem técnica, clareza e objetividade.

A Emenda Constitucional n. 132 de 2023 permitiu ao legislador a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (“IBS”) ao acrescentar o art. 156-A ao Texto Constitucional.

Nos termos do inciso III do §1º do artigo 156-A da Constituição Federal (“CF”), o IBS não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço.

Nesse sentido, determinou a nova norma constitucional:

“Art. 156-A - Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

III - **não incidirá sobre as exportações**, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;” (original sem destaque)

Vale ressaltar que o inciso III do § 1º do art. 156-A da CF determinou que seja observado o disposto no § 5º inciso III. Referido dispositivo constitucional elencou alguns temas que a lei complementar poderá dispor, a saber: **(i)** regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto; **(ii)** forma de cálculo; **(iii)** tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente; **(iv)** regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação; **(v)** regime de compensação; e **(vi)** forma e prazo para resarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte. Vejamos:

“§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

- a) a sua forma de cálculo;
- b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;
- c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III - a forma e o prazo para resarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;” (original sem destaque)

Diante da previsão constitucional, o que se verifica é que o constituinte, claramente, elegerá o princípio de destino para estimular as exportações de bens e serviços ao exterior do país, sem, contudo, estabelecer outras condições constitucionais e, principalmente, sem delegar ao legislador a possibilidade de criação de novas condições.

No entanto, foi editada a Lei Complementar (“LC”) n. 214 de 2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de criar o Comitê Gestor do IBS e alterar a legislação tributária.

No tocante às exportações, ao tratar a não incidência como norma de imunidade, a LC estabeleceu em seu art. 8º que são imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços.

“Art. 8º São imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços, **nos termos do Capítulo V deste Título.**” (original sem destaque)

Nos termos do art. 79 da LC n. 214 de 2025, são imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, asseguradas ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, observadas as vedações ao creditamento previstas nos arts. 49 e 51, as demais disposições dos arts. 47 e 52 a 57. Vejamos:

“Art. 79. São imunes ao IBS e à CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do art. 8º desta Lei Complementar, asseguradas ao exportador a apropriação e a utilização dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, observadas as vedações ao creditamento previstas nos arts. 49 e 51, as demais disposições dos arts. 47 e 52 a 57 desta Lei Complementar e o disposto neste Capítulo.”

Considerando que o constituinte, ao prever a regra de imunidade sobre as exportações, permitiu ao legislador complementar dispor sobre o regime de compensação, não se vislumbra nenhuma inconstitucionalidade em relação a referida previsão legal.

No entanto, a mesma conclusão não é possível ser aferida da análise de outros dispositivos da LC n. 214 de 2025.

A primeira crítica que se faz é sobre a regra de suspensão do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora, prevista no art. 82 da LC n. 214 de 2025.

Por um lado, o *caput* do art. 82 da LC n. 214 de 2025 prevê que poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que atenda cumulativamente as condições dos incisos I a V. A suspensão do IBS e CBS converte-se em alíquota zero após a efetiva exportação dos bens no prazo de 180 dias da data da emissão da nota fiscal pelo fornecedor (§§4º e 5º do art. 82 da LC n. 214 de 2025¹).

¹ “§ 4º A suspensão do pagamento do IBS e da CBS prevista no *caput* converte-se em alíquota zero após a efetiva exportação dos bens, desde que observado o prazo previsto no inciso I do § 5º deste artigo.

O legislador utilizou do mecanismo da suspensão da carga tributária de IBS e CBS, com posterior possibilidade de conversão em alíquota zero, mas todo esse mecanismo legal tem por finalidade garantir a aplicação da regra de imunidade e desoneração das exportações.

Ocorre que a regra de suspensão do IBS e da CBS prevista no art. 82 da LC n. 214 de 2025 prevê alguns requisitos adicionais que parecem não fazer sentido do ponto de vista da garantia constitucional da imunidade. Vejamos:

“Art. 82. Poderá ser suspenso o pagamento do IBS e da CBS no fornecimento de bens materiais com o fim específico de exportação a empresa comercial exportadora que atenda cumulativamente aos seguintes requisitos:

- I - seja certificada no Programa OEA;
- II - possua patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores:
 - a) R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); e
 - b) uma vez o valor total dos tributos suspensos;
- III - faça a opção pelo DTE, na forma da legislação específica;
- IV - mantenha escrituração contábil e a apresente em meio digital; e
- V - esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.”

O primeiro ponto de questionamento é sobre o inciso II, alínea “a” do art. 82, o qual exige como condição para aplicação da regra de suspensão do IBS e da CBS, que a empresa comercial exportadora tenha patrimônio líquido igual ou superior ao maior entre os seguintes valores: R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) ou uma vez o valor total dos tributos suspensos.

Entendo que essa condição legal padece de inconstitucionalidade por três motivos, a saber: **(i)** a Constituição Federal não estabeleceu referida condição para a caracterização da hipótese de exportação de serviço, e nem permitiu ao legislador o estabelecimento de novas condições; **(ii)** garantir o direito de suspensão dos tributos somente a empresa comercial exportadora que possua patrimônio líquido igual ou superior ao maior valor, considerando R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) ou uma vez o valor total dos tributos suspensos, importa em violação aos princípios da isonomia e da livre concorrência, pois as demais empresas com patrimônio líquido inferior a 1 milhão de reais não poderão aplicar a regra de suspensão, ainda que o bem seja efetivamente exportado; **(iii)** em complementação, ocorrendo a exportação do bem por empresa comercial

§ 5º A empresa comercial exportadora fica responsável pelo pagamento do IBS e da CBS que tiverem sido suspensos no fornecimento de bens para a empresa comercial exportadora, nas seguintes hipóteses:

I - transcorridos 180 (cento e oitenta) dias da data da emissão da nota fiscal pelo fornecedor, não houver sido efetivada a exportação;”

exportadora sem que seja garantida a suspensão do IBS e da CBS, com posterior conversão em alíquota zero, haverá nítida violação ao princípio de destino, eleito pelo constituinte como única condição para a imunidade.

A segunda crítica que se faz é sobre o inciso V do art. 82 LC n. 214 de 2025, o qual estabelece como condição para a regra de suspensão do IBS e da CBS que a empresa comercial exportadora esteja em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributárias federal, estadual ou municipal de seu domicílio.

Entendo que referida condição é descabida por alguns motivos.

Primeiro, porque a empresa comercial exportadora é mera intermediadora de uma relação jurídica estabelecida entre vendedora (pessoa jurídica brasileira) e adquirente estrangeiro. O fato de a empresa comercial exportadora não estar em situação de regularidade fiscal perante as administrações tributária federal, estadual ou municipal, **não descaracteriza a exportação.**

Segundo, porque a pessoa que vende um bem para adquirente estrangeiro não possui nenhuma ingerência sobre a operação da empresa comercial exportadora. Sendo assim, condicionar a regra de suspensão do IBS e da CBS a empresa comercial exportadora em situação de regularidade fiscal, é violar o princípio de destino eleito pelo constituinte como única condição para a regra da imunidade tributária.

A última crítica que se faz ao tema da desoneração tributária às empresas comerciais exportadoras é sobre a espontaneidade dos valores pagos de IBS e CBS, caso sejam constatadas as hipóteses previstas nos incisos I a IV do §5º do art. 82 da LC n. 214 de 2025.

A norma determina que nas hipóteses do §5º do art. 82 da LC n. 214 de 2025, os valores que forem pagos espontaneamente ficarão sujeitos à incidência de multa (0,33% por dia de atraso, limitada a 20%) e juros de mora (calculados por meio de aplicação da Taxa Selic), nos termos do § 2º do art. 29 da LC n. 214 de 2025. Vejamos:

“§ 5º A empresa comercial exportadora fica responsável pelo pagamento do IBS e da CBS que tiverem sido suspensos no fornecimento de bens para a empresa comercial exportadora, nas seguintes hipóteses:

I - transcorridos 180 (cento e oitenta) dias da data da emissão da nota fiscal pelo fornecedor,

não houver sido efetivada a exportação;

II - forem os bens redestinados para o mercado interno;

III - forem os bens submetidos a processo de industrialização; ou

IV - ocorrer a destruição, o extravio, o furto ou o roubo antes da efetiva exportação dos bens.

§ 6º Para efeitos do disposto no § 5º deste artigo, consideram-se devidos o IBS e a CBS no momento de ocorrência do fato gerador, conforme definido no art. 10 desta Lei Complementar.

§ 7º Nas hipóteses do § 5º deste artigo, **os valores que forem pagos espontaneamente ficarão sujeitos à incidência de multa e juros de mora**, na forma do § 2º do art. 29 desta Lei Complementar.” (original sem destaque)

O que chama a atenção é a exigência de multa mesmo na hipótese de o contribuinte efetuar o pagamento do tributo devido de forma espontânea, sem início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Isso porque, o art. 138 do Código Tributário Nacional (“CTN”), estabelece que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Nos termos do parágrafo único do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Conforme ensina Maurício Ribeiro², o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, está em consonância com a política tributária moderna, que valoriza a cooperação entre o fisco e o contribuinte, com as regras de estímulos à promoção da regularização fiscal de forma menos onerosa e mais célere e com a cultura de conformidade tributária no Brasil. *In verbis*:

“Assim, o artigo 138 está em consonância com a política tributária moderna, que valoriza a cooperação entre o fisco e o contribuinte, promovendo a regularização fiscal de forma menos onerosa e mais célere, em linha com princípios presentes nas recentes legislações complementares, como a LC 214/2025 e a EC 132/2023, que buscam fortalecer a cultura de conformidade tributária no Brasil.”

Dessa forma, entendo que existe um aparente conflito de normas entre a LC n. 214 de 2025 que versa sobre IBS e CBS, e o CTN, que versa sobre a norma geral em matéria tributária.

² RIBEIRO, Marcelo. *Código Tributário Nacional - Comentado Artigo por Artigo - Atualizado com a Reforma Tributária*. 1ª ed., Editora Imperium, Leme/SP, p. 333.

Com efeito, sendo a denúncia espontânea ínsita às regras gerais em matéria tributária, e tendo o CTN sido recepcionado pela CF como norma geral em matéria tributária, o que equivale dizer que foi alçado ao patamar de lei complementar, estamos diante de um conflito aparente entre duas leis do mesmo escalão.

Para essas situações, utiliza-se o critério *lex posterior derogat legi priori* para solução da aparente incompatibilidade. Ou seja, duas normas do mesmo nível ou escalão, a última prevalece sobre a anterior.

Todavia, essa regra comporta algumas exceções, a exemplo da hipótese de inconsistência de norma especial anterior e norma geral posterior, de modo que a lei especial sobre normas tributárias gerais, no caso o CTN, deve prevalecer sobre a lei posterior (LC n. 214 de 2025), haja vista que o tema da denúncia espontânea está mais próximo das regras gerais em matéria tributária (CTN), do que às normas gerais do IBS e CBS.

Pelo exposto, para fins de aplicação da regra legal da denúncia espontânea, entendo que deve ser aplicado o disposto no art. 138 do CTN, **afastando a multa** prevista no § 2º do art. 29 da LC n. 214 de 2025 (0,33% por dia de atraso, limitada a 20%), caso o IBS e a CBS sejam pagos por empresa comercial exportadora nas hipóteses previstas no §5º do art. 82 da LC n. 214 de 2025, desde que não tenha iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Obviamente que, diante dessas inconsistências, para que seja afastada a multa prevista no § 2º do art. 29 da LC n. 214 de 2025, será necessário o questionamento judicial do tema.

Por fim, o art. 232 da LC n. 214 de 2025 determina que os serviços financeiros de que trata o art. 182 da lei complementar, quando forem prestados para residentes ou domiciliados no exterior, serão considerados exportados e ficarão imunes à incidência do IBS e da CBS.

No entanto, o §2º do referido dispositivo legal determina que não são considerados exportados os serviços financeiros prestados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas. Vejamos:

“Art. 232. Os serviços financeiros de que trata o art. 182 desta Lei Complementar, quando forem prestados para residentes ou domiciliados no exterior, serão considerados exportados e ficarão imunes à incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.

§ 1º A entidade que prestar serviços financeiros no País e mediante exportação deverá:

I - nas operações de que tratam os incisos I a V do *caput* do art. 182 desta Lei Complementar:
a) calcular a proporção da receita das exportações sobre a receita total com esses serviços financeiros;

b) reverter o efeito das deduções da base de cálculo permitidas para esses serviços financeiros na mesma proporção de que trata este inciso; e

II - nas demais operações sujeitas ao regime específico de serviços financeiros, deverá fazer o mesmo cálculo previsto no inciso I deste parágrafo, consideradas as receitas de operação de cada natureza, conforme o disposto neste Capítulo, e, quando aplicável, a permissão de dedução de despesas da base de cálculo das respectivas operações.

§ 2º Não são considerados exportados os serviços financeiros prestados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas, conforme definidas no §§ 2º a 6º do art. 5º desta Lei Complementar.” (original sem destaque)

Nos termos do art. 5º da LC n. 214 de 2025, o IBS e a CBS também incidem nas operações de fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

“Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar;

II - fornecimento de brindes e bonificações;

III - 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

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

§ 1º O disposto no inciso II do *caput* deste artigo:

I - não se aplica às bonificações que constem do respectivo documento fiscal e que não dependam de evento posterior; e

II - aplica-se ao bem dado em bonificação sujeito a alíquota específica por unidade de medida, inclusive na hipótese do inciso I deste parágrafo.

§ 2º Para fins do disposto nesta Lei Complementar, considera-se que as partes são relacionadas 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.

§ 3º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no § 2º deste artigo:

I - o controlador e as suas controladas;

II - as coligadas;

III - 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;

IV - 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;

V - 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;

VI - 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

VII - 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.

§ 4º **Para fins da definição de partes relacionadas**, o termo entidade compreende as pessoas físicas e jurídicas e as entidades sem personalidade jurídica.

§ 5º Para fins do disposto no § 3º deste artigo, **fica caracterizada a relação de controle quando uma entidade**:

I - detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade;

II - participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou

III - detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade.

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do § 3º deste artigo, **considera-se coligada a entidade que detenha influência significativa sobre outra entidade**, conforme previsto nos §§ 1º, 4º e 5º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.” (original sem destaques)

Ora, se a LC n. 214 de 2025 estendeu a tributação do IBS e da CBS sobre as operações de fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada, não faz sentido proibir a imunidade sobre os serviços financeiros exportados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas.

A redação originária do §2º art. 232 da LC n. 214 de 2025 determinava que “*Não são considerados exportados os serviços financeiros prestados a entidades no exterior que sejam controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas, conforme definidas no § 2º do art. 5º.*”

A nova redação do §2º art. 232 da LC n. 214 de 2025 acrescentou o termo ”filiais” e considerou os serviços prestados a tomadores no exterior por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular.

Entendo que, sendo ou não o prestador contribuinte do IBS e da CBS no regime regular, a regra constitucional da imunidade deve ser aplicável sempre que ocorrer a exportação propriamente dita.

Da forma como está implicitamente considerado no §2º do art. 232 da LC n. 214 de 2025, parece existir uma presunção de que o resultado do serviço prestado ao tomador estrangeiro ocorre no Brasil, o que não faz sentido diante da disposição constitucional que elegeu unicamente o princípio de destino como regra para a desoneração sobre as exportações.

E ainda que o serviço financeiro seja prestado entre partes relacionadas, a regra de exceção prevista no §2º do art. 232 da LC n. 214 de 2025 não se harmoniza com autonomia patrimonial existente entre empresas autônomas. A única forma mais coerente para manter a regra de exceção seria por meio de comprovação de que o resultado do serviço ocorreu no Brasil.

Por fim, parece que também há violação ao princípio da isonomia tributária, haja vista que todos os demais serviços financeiros prestados a tomadores localizados no exterior, sem que o resultado seja ocorrido no Brasil, fruirão da regra da imunidade, ao passo que os serviços prestados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas, preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas, serão tributados.

Dante dessas considerações, recomenda-se uma análise mais aprofundada para avaliação e implementação de eventuais medidas judiciais.

Para maiores informações, entre em contato pelos canais de comunicação abaixo expostos.

São Paulo, 02 de dezembro de 2025.

