



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR – UCSAL

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

CHEILA CARINE DA SILVA REIS

**O TRATAMENTO DAS AQUISIÇÕES POR ENTIDADES BENEFICENTES COM
CEBAS NO IBS/CBS: LIMITES DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “c” E
REPERCUSSÕES NO PREÇO**

Salvador

2026

CHEILA CARINE DA SILVA REIS

**TRATAMENTO DAS AQUISIÇÕES POR ENTIDADES BENEFICENTES COM CEBAS
NO IBS/CBS: LIMITES DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “c” E REPERCUSSÕES NO
PREÇO**

Projeto de pesquisa apresentado à disciplina
Trabalho de Conclusão de Curso de
Especialização em Direito Tributário da
Universidade Católica do Salvador

Orientador: Prof.^a Dr. Ricardo Simões Xavier dos
Santos

**SALVADOR
2026**

O TRATAMENTO DAS AQUISIÇÕES POR ENTIDADES BENEFICENTES COM CEBAS NO IBS/CBS: LIMITES DA IMUNIDADE DO ART. 150, VI, “c” E REPERCUSSÕES NO PREÇO¹

Cheila Carine da Silva Reis²

Ricardo Simões Xavier dos Santos³

RESUMO

A reforma da tributação do consumo é relevante para o Terceiro Setor porque organizações sem fins lucrativos dependem de aquisições contínuas para manter serviços de interesse público, e qualquer parcela de tributo não recuperável tende a pressionar orçamento, contratos e capacidade de atendimento. Com esse pano de fundo, o trabalho investiga como o IVA dual brasileiro, instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, repercute no custo suportado por entidades de educação, assistência social e saúde na condição de adquirentes, considerando também recortes condicionados à certificação e à prestação ao SUS. Trata-se de pesquisa qualitativa, jurídico-dogmática, com leitura sistemática e hierarquizada das fontes e estratégia comparativa “antes e depois”, contrapondo o regime fragmentado de ICMS/ISS a um modelo nacional baseado em apuração por débitos e créditos. O corpus documental inclui normas constitucionais e infraconstitucionais estruturantes, o Código Tributário Nacional e precedentes do Supremo Tribunal Federal. Os resultados indicam que a proteção constitucional permanece como limite de incidência, mas não se traduz automaticamente em desoneração econômica nas compras quando a lei afasta a extensão das imunidades às aquisições e transfere a neutralização para a arquitetura do creditamento, suas restrições e os mecanismos de restituição e ressarcimento. A análise mostra que vedação, anulação ou manutenção de créditos, além da efetividade e tempestividade de recuperação de saldos, são determinantes para a formação de custo residual e sua transferência ao preço. Em diálogo com o Tema 342 e a Súmula 591, sustenta-se que a repercussão econômica não redefine a sujeição passiva, exigindo avaliar impactos a partir do desenho da não cumulatividade, especialmente na transição de 2026. Conclui-se que a mitigação é possível apenas em cenários normativamente delimitados e operacionalmente efetivos.

Palavras-chave: não cumulatividade; creditamento; neutralidade tributária; restituição e ressarcimento; ônus econômico; contribuinte de fato.

¹ Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário.

² Bacharela em Direito pela União Metropolitana de Educação – UNIME, pós-graduada em Direito Público pela Universidade Salvador – UNIFACS e pós-graduanda em Direito Tributário pela Universidade Católica – UCSal; email: cheillareis@gmail.com

³ Bacharel em Direito Pela Universidade Católica do Salvador – UCSal. Mestre e Doutor em Políticas Sociais e Cidadania pela Universidade Católica do Salvador – UCSal; email: ricardo.santos@pro.ucsal.br

1. INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 redesenhou a tributação sobre o consumo no Brasil ao instituir um imposto sobre valor agregado em formato dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, e pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União (Seixas; Pizzignacco, 2024; Goulart, 2025). O novo arranjo foi apresentado como substitutivo, no eixo do consumo, dos tributos incidentes sobre bens e serviços, com promessa de simplificação e reorganização da incidência ao longo das cadeias econômicas (Malko, 2024; Abreu; Santana, 2025).

Contudo, o ponto decisivo da reforma não se resume à substituição nominal de tributos, mas ao desenho normativo da incidência e do creditamento ao longo das cadeias. Em particular, o regime de apuração por débitos e créditos, articulado às regras sobre desoneração e ressarcimento, é determinante para que o tributo opere de forma efetivamente neutra ou, ao contrário, se converta em custo incorporado aos preços (Malko, 2024; Ribeiro; Linhares, 2025). A Lei Complementar nº 214/2025 explicita essa diretriz ao afirmar que IBS e CBS são informados pelo princípio da neutralidade e devem evitar distorções nas decisões de consumo e na organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções constitucionais e legais. A doutrina tem destacado que a neutralidade, associada à não cumulatividade, constitui vetor estruturante do novo modelo e demanda mecanismos técnicos capazes de evitar onerações indevidas, inclusive durante a transição (Schoueri; Galdino, 2025).

Nesse contexto, restrições à apropriação de créditos ou imperfeições operacionais na sistemática de compensação tendem a tensionar a neutralidade pretendida e podem ampliar incertezas interpretativas e litigiosidade (Fernandes, 2024). Essa problemática ganha relevo no Terceiro Setor, especialmente em instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, muitas delas certificadas como CEBAS, cuja atuação exige conformidade jurídica e estabilidade econômico-financeira para sustentar a prestação continuada de serviços de interesse público (Pasin; Dallari Júnior; Vanni, 2022). Considerando que tais entidades dependem intensamente de aquisições recorrentes de bens e serviços para viabilizar suas finalidades essenciais, a tributação incidente nas entradas, quando não passível de recuperação, projeta-se diretamente sobre o custo operacional e pode afetar a capacidade de entrega dessas atividades (Reinhardt Júnior et al., 2022).

O marco de implementação torna o tema atual. Para 2026, o modelo foi desenhado com alíquotas-testes, prevendo IBS de 0,1% e CBS de 0,9%, com disciplina legal específica para esse ano de transição. Além disso, a LC nº 227/2026, ao ajustar dispositivos e reforçar o desenho institucional e procedimental ligado ao IBS, sugere que o sistema permanece em fase de consolidação normativa e estabilização interpretativa em pontos críticos (Brasil, 2026).

É nesse cenário que se coloca o problema central desta pesquisa: como a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição se comporta diante de um IVA operado por débitos e créditos, especialmente quando a entidade atua como adquirente de bens e serviços? A EC nº 132/2023 determinou que IBS e CBS observem as imunidades do art. 150, VI, ao mesmo tempo em que afastou, para esses tributos, a lógica do art. 195, §7º, voltada a contribuições sociais, reforçando a necessidade de distinguir o regime constitucional da imunidade do tratamento infraconstitucional e operacional de desoneração (Brasil, 2023).

A regulamentação do IBS e da CBS pela Lei Complementar nº 214/2025 torna explícita a tensão estrutural relevante ao recorte: a norma reconhece a aplicação da imunidade do art. 150, VI, “c” às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, condicionando-a ao cumprimento de requisitos legais e remetendo ao art. 14 do CTN; simultaneamente, estabelece que tais imunidades não se aplicam às aquisições de bens e serviços realizadas pelas entidades imunes, delimitando o alcance objetivo da proteção no âmbito do IBS/CBS. Esse desenho desloca o eixo do debate: a imunidade pode incidir sobre determinadas operações vinculadas ao fornecimento ou à atividade institucional, mas não impede, por si só, a incidência do IBS/CBS nas etapas anteriores da cadeia econômica, fazendo recair sobre o regime de créditos e ressarcimento o papel de neutralizar, ou não, o ônus nas entradas.

O recorte proposto dialoga com jurisprudência consolidada na tributação indireta. No Tema 342 da repercussão geral (RE 608.872), o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que a imunidade subjetiva protege o beneficiário quando figura como contribuinte de direito, sendo irrelevante, para o reconhecimento do consentimento constitucional, a mera repercussão econômica do tributo. Em linha convergente, a Súmula 591 do STF afirma que a imunidade ou isenção do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI. Embora construídos no âmbito do IPI e do ICMS, tais precedentes auxiliam a compreender por que, em tributos plurifásicos com repasse econômico, a proteção constitucional não se converte automaticamente em desoneração efetiva do custo nas aquisições.

Ao mesmo tempo, o novo sistema contém mecanismos de mitigação setorial, ainda que condicionados. A LC nº 214/2025 prevê hipóteses de redução de alíquota a zero e tratamentos favorecidos, inclusive no campo da saúde, com possíveis repercussões para entidades com CEBAS em cenários delimitados, especialmente quando vinculadas à prestação de serviços ao SUS e ao cumprimento de requisitos específicos do marco regulatório. Assim, o efeito final sobre o custo das aquisições tende a variar conforme o entrelaçamento entre imunidade constitucional, regimes diferenciados e mecanismos concretos de desoneração previstos no novo IVA brasileiro.

Diante desse quadro, este trabalho formula o seguinte problema de pesquisa: em que medida o IBS, ao substituir ICMS e ISS, afeta a preservação da imunidade do art. 150, VI, “c”, e a continuidade da desoneração que existia na prática, especialmente na tributação das aquisições realizadas por entidades beneficentes (inclusive com CEBAS)? A hipótese central é que, embora a imunidade permaneça como limite constitucional, pode haver aumento de custo indireto relevante, seja porque a disciplina legal separa imunidade de compras, seja porque benefícios subnacionais antes associados ao ICMS/ISS não serão automaticamente reproduzidos no IBS. Em paralelo, admite-se hipótese concorrente de mitigação parcial em cenários delimitados, conforme regimes de alíquota zero, reduções e recortes condicionados (Brasil, 2025).

O objetivo geral consiste em avaliar, sob perspectiva jurídico-tributária aplicada, se a imunidade e a desoneração efetiva do custo tributário nas aquisições de entidades beneficentes com CEBAS se mantêm no novo regime do IBS/CBS, distinguindo o plano constitucional do plano infraconstitucional e do efeito econômico decorrente da não cumulatividade. Como objetivos específicos, pretende-se: (a) diferenciar imunidade constitucional de benefícios fiscais locais e de desonerações por técnica de incidência (isenção, alíquota zero e regimes específicos); (b) descrever como operavam, no ICMS/ISS, benefícios e situações típicas relevantes para as aquisições do Terceiro Setor; (c) examinar o tratamento do IBS/CBS para operações imunes e seus reflexos na posição da entidade como adquirente, considerando a regra legal de não extensão da imunidade às aquisições; e (d) construir uma comparação “antes e depois” a partir de aquisições típicas dessas entidades, evidenciando onde há preservação material do alívio e onde existe risco de custo residual.

2. MÉTODO

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza jurídico-dogmática, com enfoque analítico e comparativo. O estudo adota interpretação sistemática e hierarquizada do marco constitucional e infraconstitucional da Reforma Tributária do consumo, delimitando como objeto a interação entre: (i) a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal e (ii) a disciplina normativa do IBS e da CBS, especialmente no que concerne às aquisições de bens e serviços realizadas por entidades beneficentes certificadas (CEBAS). Essa opção metodológica se justifica porque o problema de pesquisa é eminentemente normativo: envolve compatibilidade vertical entre Constituição e lei complementar, coerência interna do desenho do IVA dual e consequências jurídicas da separação entre incidência em fornecimentos e incidência em aquisições na lógica de não cumulatividade e creditamento (Brasil, 2023).

A abordagem jurídico-dogmática é empregada para identificar sentidos normativos possíveis, reconstruir categorias relevantes e estabelecer critérios de interpretação controláveis. A pesquisa jurídica, nesse registro, não se confunde com descrição de textos legais: ela organiza o material normativo em torno de problemas, princípios, regras e exceções, explicitando pressupostos e consequências. Como complemento de rigor, o trabalho mobiliza bibliografia metodológica da pesquisa em Direito para justificar o recorte, a seleção do corpus e a estratégia comparativa, evitando generalizações e preservando a rastreabilidade dos achados (Padro, 2011).

2.1. DELIMITAÇÃO DO OBJETO E RECORTE ANALÍTICO

O recorte analítico foca o Terceiro Setor qualificado como entidade beneficente certificada (CEBAS), não para rediscutir a certificação em si, mas para situar o contexto institucional e os requisitos de atuação beneficente quando relevantes à discussão da imunidade constitucional e de sua operacionalização no IBS/CBS. A certificação e o regime jurídico das entidades beneficentes são disciplinados em lei complementar, que regula procedimentos associados à imunidade de contribuições sociais e estabelece parâmetros institucionais do CEBAS (Brasil, 2021).

O objeto normativo imediato, contudo, é o desenho do IBS/CBS e suas regras de não cumulatividade e creditamento. A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu a estrutura do IVA dual e determinou que os tributos observem as imunidades do art. 150, VI, afastando a aplicação do art. 195, §7º para IBS/CBS, o que torna dogmaticamente indispensável separar: (a) imunidade constitucional do art. 150, VI, “c” e (b) o regime de imunidade de contribuições sociais associado ao §7º do art. 195, historicamente conectado ao CEBAS (Brasil, 2023).

2.2. CORPUS DOCUMENTAL E CRITÉRIOS DE SELEÇÃO

O corpus documental é composto por normas constitucionais, leis complementares estruturantes e jurisprudência selecionada de tribunais superiores. O critério de seleção foi a pertinência direta ao problema: textos que (i) definem o campo de incidência do IBS/CBS, (ii) disciplinam não cumulatividade/creditamento e técnicas de desoneração (alíquota zero, hipóteses equivalentes e mecanismos de ressarcimento) e (iii) estabelecem o alcance e os limites dogmáticos da imunidade do art. 150, VI, “c” (Brasil, 2025).

Tabela 1 - Corpus documental e função analítica.

Bloco de fontes	Diplomas/Referências (núcleo)	Função no estudo
Constitucional	CF/88, art. 150, VI, “c”; EC nº 132/2023 (dispositivos sobre IBS/CBS e imunidades)	Delimitar o alcance da imunidade e o desenho constitucional do IBS/CBS; parâmetro de controle de constitucionalidade e compatibilidade vertical
Infraconstitucional estruturante	LC nº 214/2025 (IBS/CBS: incidência, não cumulatividade, créditos, desonerações, ressarcimento; regra sobre não extensão da imunidade às aquisições)	Operacionalização do IVA dual; regras que condicionam neutralidade e formação de custo residual nas entradas
Marco institucional correlato	LC nº 187/2021 (CEBAS; procedimentos e requisitos institucionais)	Contextualizar o universo das entidades beneficentes, evitando confusões entre art. 150, VI, “c” e o regime do art. 195, §7º
Jurisprudência delimitadora	STF Tema 342 (RE 608.872) e Súmula 591	Controlar interpretações sobre imunidade e repercussão econômica; distinção contribuinte de direito/fato em tributos indiretos

Fonte: EC 132/2023 e LC 214/2025 (Planalto); LC 187/2021 (Planalto); STF Tema 342; STF Súmula 591.

Além do corpus primário, utiliza-se bibliografia especializada para sustentar categorias e problemas dogmáticos relevantes, destacando-se: (i) discussões de neutralidade e regras transitórias no IBS/CBS em doutrina tributária contemporânea e (ii) parâmetros internacionais associados à neutralidade e ao princípio do destino no desenho de IVA, como as *International VAT/GST Guidelines* da OECD (Schoueri; Galdino, 2025).

2.3. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE: LEITURA SISTEMÁTICA, HIERARQUIZAÇÃO E RECONSTRUÇÃO DOGMÁTICA

A análise foi conduzida por leitura sistemática e hierarquizada das fontes. A hierarquização obedeceu ao critério de compatibilidade vertical: a Constituição como parâmetro superior, seguida pelas leis complementares como instrumentos estruturantes do novo modelo. Esse procedimento evita interpretações que, embora plausíveis em nível infraconstitucional,

contrariem os limites constitucionais de imunidade e a lógica de organização do IVA dual. Operacionalmente, a análise foi estruturada em quatro movimentos:

Delimitação conceitual: distinção entre imunidade constitucional (limite ao poder de tributar), isenção (dispensa legal de tributo devido) e alíquota zero (técnica de desoneração com efeitos próprios na dinâmica de cadeia e de créditos). O objetivo é evitar equiparações indevidas e permitir inferências consistentes sobre custo residual e neutralidade.

Mapeamento de regras e exceções no IBS/CBS: identificação das normas sobre não cumulatividade, créditos e ressarcimento, e das hipóteses de desoneração relevantes ao recorte (inclusive a regra que afasta a extensão de imunidade às aquisições, conforme disciplinada na LC 214/2025).

Análise do ponto de tensão: reconstrução do problema dogmático central, a separação entre “fornecimento” eventualmente realizado pela entidade e tributação incidente nas “entradas” necessárias à sua operação, e avaliação de como a disciplina de créditos pode neutralizar ou manter custo residual.

Controle por jurisprudência: verificação de compatibilidade argumentativa com orientação dos tribunais superiores, especialmente no que concerne à distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato e à irrelevância, em certos contextos, da repercussão econômica para reconhecimento de imunidade subjetiva.

Para transparência e replicabilidade, a Tabela 2 sintetiza a matriz analítica empregada.

Tabela 2 - Matriz analítica aplicada às fontes.

Etapa	Pergunta-guia	Indicadores normativos observados	Saída esperada
Conceitual	Qual categoria jurídica está em jogo: imunidade, isenção ou alíquota zero?	natureza do instituto, fundamento, efeitos sobre cadeia de créditos	Definições operacionais e implicações dogmáticas
Regra de incidência	Onde o IBS/CBS incide e quem é o contribuinte de direito?	materialidade, sujeito passivo, evento tributável	Mapa da incidência por tipo de operação
Não cumulatividade e créditos	Há crédito apropriável e “útil” nas aquisições? Há restrição?	hipóteses de crédito, restrições, forma e tempo de recuperação	Diagnóstico de neutralização potencial vs. custo residual
Desoneração e ressarcimento	A desoneração preserva créditos? Há ressarcimento tempestivo?	manutenção/estorno de créditos, prazos e condições de ressarcimento	Grau de efetividade econômica da neutralidade
Controle jurisprudencial	A tese é compatível com STF/STJ?	contribuinte de direito/fato; alcance da imunidade	Enquadramento argumentativo consistente

2.4. ESTRATÉGIA COMPARATIVA “ANTES E DEPOIS” E CLASSES DE AQUISIÇÃO

Como estratégia central, adota-se método comparativo “antes e depois”, contrapondo o regime anterior (ICMS e ISS, com forte dependência de benefícios subnacionais e arranjos locais) ao regime do IBS/CBS (normas nacionais uniformes e arquitetura de créditos típica do IVA). O método comparativo é empregado como instrumento de inteligibilidade do impacto normativo: ele não pretende produzir séries estatísticas, mas tornar explícitas as diferenças relevantes de desenho jurídico e seus efeitos esperados sobre neutralidade e custo.

Para reduzir generalizações e tornar o exame verificável, a comparação é aplicada a classes de aquisições típicas do Terceiro Setor selecionadas por recorrência e relevância operacional: (i) aquisição de bens essenciais ao funcionamento (insumos e equipamentos), (ii) contratação de serviços continuados (terceirizações, manutenção e tecnologia) e (iii) despesas estruturais recorrentes indispensáveis à operação. Em cada classe, busca-se identificar os elementos normativos que favorecem neutralização do custo e aqueles que favorecem permanência de custo residual, à luz do regime de créditos e de ressarcimento.

Tabela 3 - Protocolo comparativo adotado.

Classe de aquisição	Regime anterior (ICMS/ISS) – variáveis observadas	Regime IBS/CBS – variáveis observadas	Critério de avaliação
Bens/insumos /equipamentos	incidência ICMS; benefícios/convênios; tratamento local; cumulatividade residual	incidência IBS/CBS; crédito de entrada; restrições; ressarcimento	neutralização (crédito útil) vs. custo residual
Serviços continuados	ISS municipal; variação local; conformidade e alíquotas	IBS/CBS amplo; crédito de serviços; restrições; repasse no preço	previsibilidade e neutralidade no orçamento
Despesas estruturais	regimes dispersos; incidência indireta; heterogeneidade	incidência difusa; crédito/ressarcimento como chave	persistência de custo residual em gastos essenciais

2.5. PESQUISA JURISPRUDENCIAL SELETIVA E FUNÇÃO METODOLÓGICA

Como apoio interpretativo, utiliza-se pesquisa jurisprudencial seletiva do STF e do STJ sobre o alcance do art. 150, VI, “c”. A jurisprudência cumpre função delimitadora e argumentativa: delimita a moldura interpretativa (evitando leituras incompatíveis com o entendimento consolidado) e reforça a coerência da reconstrução dogmática sem pretensão de exaurimento do tema.

Neste trabalho, são particularmente relevantes: (i) o Tema 342 do STF (RE 608.872), que distingue contribuinte de direito e contribuinte de fato na aplicação de imunidade subjetiva, e (ii) a Súmula 591 do STF, que sintetiza lógica convergente sobre não extensão da imunidade/isenção do comprador ao produtor em contexto de tributação indireta. Esses parâmetros são mobilizados

para controlar o argumento sobre “custo residual” nas aquisições, distinguindo com rigor a proteção constitucional contra incidência jurídica de pretensões de desoneração econômica automática.

2.6.REFERENCIAL DOUTRINÁRIO E CRITÉRIOS DE RIGOR

O referencial doutrinário é utilizado como suporte à discussão dogmática de neutralidade e de efeitos de regras transitórias e de crédito, com especial atenção às controvérsias interpretativas do novo desenho. Nesse sentido, o trabalho dialoga com contribuições contemporâneas que analisam a neutralidade e as regras transitórias no IBS/CBS sob perspectiva jurídico-dogmática, e com parâmetros internacionais de neutralidade e princípio do destino no IVA, úteis como contraste conceitual e critério de coerência sistêmica.

Por fim, por se tratar de pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, sem coleta de dados com seres humanos, não se aplica submissão a comitê de ética em pesquisa nem utilização de Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta os resultados obtidos a partir do exame normativo, doutrinário e jurisprudencial desenvolvido ao longo da pesquisa, com foco na repercussão do novo regime do IBS/CBS sobre as aquisições realizadas por entidades beneficentes abrangidas pela imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. A discussão parte da premissa de que a reforma tributária do consumo não eliminou a relevância da imunidade como limite constitucional ao poder de tributar, mas alterou de modo significativo o ambiente jurídico em que se examina sua eficácia prática, especialmente no tocante ao custo tributário incidente nas entradas.

A análise dos achados é organizada em torno de cinco eixos complementares. Inicialmente, identifica-se o resultado central do exame normativo, consistente na preservação da imunidade constitucional, sem que disso decorra, de forma automática, sua extensão às aquisições de bens e serviços. Em seguida, discute-se o papel da neutralidade e da não cumulatividade como condições para a eventual neutralização do ônus tributário suportado a montante. Na sequência, procede-se à comparação entre o regime anterior e o novo modelo, por classes de aquisições típicas do Terceiro Setor, com o objetivo de explicitar os possíveis efeitos do desenho normativo sobre a

formação de custo residual. Depois, recorre-se à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal como parâmetro de delimitação entre incidência jurídica e repercussão econômica. Por fim, examina-se uma hipótese concorrente, relativa à mitigação parcial desse custo por meio de regimes diferenciados, alíquota zero e mecanismos de recuperação.

Mais do que descrever dispositivos isolados, os resultados aqui expostos procuram demonstrar como a articulação entre imunidade, não cumulatividade, creditamento e ressarcimento redefine o problema jurídico da tributação das aquisições no contexto do IBS/CBS. Nesse sentido, a discussão busca evidenciar que, para as entidades do Terceiro Setor, a preservação formal da proteção constitucional não se confunde necessariamente com a eliminação do ônus econômico incorporado aos bens e serviços indispensáveis ao desenvolvimento de suas finalidades essenciais.

3.1. RESULTADO CENTRAL DO EXAME NORMATIVO: PRESERVAÇÃO DA IMUNIDADE COMO LIMITE CONSTITUCIONAL E DISSOCIAÇÃO EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES

A análise sistemática do regime instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e densificado pela Lei Complementar nº 214/2025 permite identificar um resultado interpretativo central: a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, subsiste como limite constitucional ao poder de tributar, porém não se infere, como consequência necessária, a sua incidência sobre as aquisições de bens e serviços realizadas pelas entidades abrangidas. No ambiente do IBS/CBS, a eficácia material da proteção constitucional, no que se refere ao custo tributário nas entradas, passa a ser condicionada pela disciplina da não cumulatividade, pelo regime de creditamento e pelos mecanismos de restituição ou ressarcimento, próprios da lógica do imposto sobre valor agregado.

No plano constitucional, a EC nº 132/2023 estabelece que o IBS e a CBS devem observar as imunidades previstas no art. 150, VI, e simultaneamente dispõe sobre a inaplicabilidade do art. 195, §7º ao novo modelo. Essa configuração normativa delimita o enquadramento jurídico do tema: o tratamento das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, no IBS/CBS, deve ser examinado sob o regime das imunidades do art. 150, VI, “c”, distinguindo-se, com precisão, esse campo da disciplina constitucional e infraconstitucional historicamente associada às contribuições sociais e à certificação CEBAS (Brasil, 2023).

No plano infraconstitucional, a LC nº 214/2025 reconhece a aplicação da imunidade às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, condicionando-a ao cumprimento de requisitos legais e remetendo ao art. 14 do CTN. Todavia, a mesma lei estabelece

uma delimitação objetiva expressa ao dispor que “as imunidades (...) não se aplicam às suas aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços” (art. 9º, §4º). Em termos dogmáticos, esse dispositivo não revoga a imunidade constitucional, mas define o seu alcance operacional dentro do IBS/CBS, distinguindo: (i) hipóteses em que a imunidade atua como limite de incidência; e (ii) situações em que a entidade, na condição de adquirente, permanece submetida à incidência do IBS/CBS nas etapas anteriores da cadeia (Brasil, 2025).

A identificação da entidade como beneficiária de imunidade, embora necessária, não é suficiente para caracterizar o efeito econômico do IBS/CBS sobre sua estrutura de custos. Em um tributo sobre consumo estruturado na lógica do valor agregado, a neutralidade depende do funcionamento do regime de créditos e da possibilidade de recuperação do imposto suportado a montante. A própria LC nº 214/2025 explicita a neutralidade como diretriz do sistema (art. 2º), reforçando que a avaliação do ônus efetivo nas entradas deve considerar a disciplina de creditamento e os mecanismos de restituição/ressarcimento. Por essa razão, o exame desloca-se para a seguinte questão: em que medida a disciplina de creditamento e de ressarcimento permite neutralizar o IBS/CBS incidente nas aquisições indispensáveis ao cumprimento das finalidades essenciais, ou, em sentido diverso, contribui para a permanência de custo residual incorporado aos preços?

A literatura especializada tem sublinhado que a neutralidade, como vetor do IVA, não se realiza por mera afirmação principiológica, mas por desenho normativo e condições de operacionalização do crédito e da recuperação de saldos. No debate nacional, a doutrina que discute as regras transitórias e o tratamento de créditos no IBS/CBS ressalta que limitações ao creditamento e assimetrias de recuperação podem comprometer a neutralidade e produzir efeitos econômicos relevantes, especialmente em contextos em que o contribuinte não consegue absorver créditos por sua posição na cadeia (Schoueri; Galdino, 2025; Fernandes, 2024).

Adicionalmente, a moldura jurisprudencial consolidada em matéria de tributação indireta oferece parâmetro de consistência interpretativa. No Tema 342 (RE 608.872), o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a imunidade subjetiva protege o beneficiário na condição de contribuinte de direito, não sendo suficiente a mera repercussão econômica do tributo para configurar, por si só, o âmbito de incidência da imunidade. Essa orientação contribui para delimitar o alcance de argumentos que pretendam equiparar, automaticamente, o ônus econômico suportado em aquisições à proteção constitucional contra incidência.

Nesse contexto, o resultado do exame normativo indica que, no IBS/CBS, a imunidade do art. 150, VI, “c” permanece como limite constitucional, mas a sua repercussão sobre as aquisições depende das condições normativas e operacionais de neutralização próprias do IVA. Para entidades beneficentes, especialmente aquelas cuja execução de atividades essenciais é sustentada por aquisições recorrentes, esse desenho torna relevante avaliar, por classes de aquisição, a capacidade do sistema de créditos e ressarcimentos de evitar que o tributo incidente nas entradas seja incorporado como custo estrutural.

3.2. NEUTRALIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE NO IBS/CBS: CONDIÇÃO NORMATIVA E CONDIÇÃO OPERACIONAL PARA NEUTRALIZAÇÃO DO ÔNUS NAS ENTRADAS

A Lei Complementar nº 214/2025 incorpora a neutralidade como diretriz do IBS e da CBS (art. 2º) e estrutura o sistema segundo lógica típica de imposto sobre valor agregado, com apuração em cadeia e mecanismos de creditamento. Ainda assim, a neutralidade, enquanto resultado jurídico-econômico do modelo, pode ser comprometida por fatores recorrentes na literatura sobre IVA e na discussão nacional sobre o IBS/CBS: (a) restrições normativas ao direito ao crédito; (b) limitações funcionais à utilização do crédito, relacionadas ao perfil das operações e à capacidade de absorção de saldos; e (c) insuficiência de restituição ou ressarcimento em tempo compatível com a dinâmica financeira do sujeito passivo. Esses fatores são relevantes porque o ônus tributário suportado nas entradas deixa de ser apenas questão de incidência jurídica e passa a integrar a estrutura de custos quando não é neutralizado por crédito efetivo ou por mecanismos de recuperação de saldos (Brasil, 2025).

Em perspectiva comparada, diretrizes internacionais sobre VAT/GST tratam a neutralidade como princípio de desenho e administração: em tributos plurifásicos, a neutralidade pressupõe a recuperabilidade do imposto suportado a montante, seja por crédito, seja por restituição quando houver excesso de créditos (OECD, 2017). Dessa forma, a existência de um sistema formal de créditos é condição necessária, mas não suficiente: a neutralidade depende de que o crédito seja juridicamente assegurado, funcionalmente utilizável e administrativamente recuperável quando não absorvível.

No debate nacional do IBS/CBS, essa mesma lógica é retomada em chave jurídico-dogmática. Schoueri e Galdino (2025) analisam a neutralidade como vetor estruturante e indicam que regras específicas, inclusive de transição, podem produzir fricções constitucionais e distorções

econômicas quando operam como exceções incompatíveis com a coerência do sistema, especialmente se afetarem o regime de créditos ou introduzirem formas indiretas de cumulatividade. Embora o foco do estudo recaia sobre bens de capital, a implicação metodológica é pertinente ao recorte desta pesquisa: a neutralidade do IBS/CBS depende da compatibilidade entre enunciados normativos e mecanismos técnicos de creditamento e recuperação de saldos.

Para o Terceiro Setor, o problema assume densidade prática em razão da regra que delimita que a imunidade não se aplica às aquisições, o que desloca a preservação material do alívio tributário para o desempenho do regime de não cumulatividade. Assim, a possibilidade de evitar a incorporação do tributo ao custo operacional dependerá: (i) da admissão e extensão do creditamento nas aquisições relevantes; (ii) da possibilidade real de compensação; e (iii) da restituição ou ressarcimento quando houver acúmulo de crédito não absorvível (Brasil, 2025). Em consequência, a proteção constitucional (limite de incidência) e a desoneração econômica das entradas não se apresentam como categorias equivalentes: a primeira opera no plano da incidência; a segunda é condicionada pela efetividade do regime de crédito e recuperação.

Com o objetivo de explicitar essas condições de forma verificável e aplicável às classes de aquisições examinadas no item comparativo subsequente, a Tabela 4 sistematiza os elementos analíticos que, no IBS/CBS, sustentam ou comprometem a neutralidade no contexto de aquisições recorrentes do Terceiro Setor.

Tabela 4 - Condições de neutralidade relevantes ao recorte (IBS/CBS e aquisições do Terceiro Setor).

Dimensão Analisada	Conteúdo	Risco jurídico-econômico quando insuficiente	Conexão com o recorte (CEBAS/aquisições)
Direito ao Crédito	Hipóteses amplas e claras de creditamento nas entradas	Tributação cumulativa de fato, com imposto incorporado ao preço	Aquisições recorrentes elevam o impacto de qualquer restrição
Utilidade do Crédito	Capacidade de absorver/compensar o crédito no tempo adequado	“Crédito inefetivo” que se converte em custo financeiro	Entidades podem ter perfil que dificulta absorção, exigindo ressarcimento
Ressarcimento/restituição	Regras e procedimentos que permitam recuperar excesso de créditos	Acúmulo e imobilização financeira, gerando custo residual	Sustentabilidade financeira do serviço público prestado pode ser afetada
Exceções e Regimes	Exceções compatíveis com o desenho e com a neutralidade	Distorções setoriais e litigiosidade	Regimes diferenciados podem mitigar ou agravar o custo das entradas
Parâmetros de Discussão Base normativa do IBS/CBS (LC 214/2025)	internacionais de neutralidade dogmática de neutralidade	de neutralidade no IBS/CBS	(OECD, 2017); (Schoueri; Galdino, 2025);

3.3.COMPARAÇÃO “ANTES E DEPOIS” POR CLASSES DE AQUISIÇÕES: EFEITOS ESPERADOS DO DESENHO NORMATIVO SOBRE CUSTO RESIDUAL

Aplicando a estratégia comparativa definida na metodologia, os achados são organizados por classes de aquisições típicas do Terceiro Setor (bens essenciais; serviços continuados; despesas estruturais). O objetivo não é reconstituir exaustivamente a complexidade do regime anterior de ICMS e ISS, mas explicitar diferenças de desenho institucional com potencial impacto sobre a formação de custo nas entradas, sobretudo porque a Lei Complementar nº 214/2025 estabelece que “as imunidades (...) não se aplicam às suas aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços” (art. 9º, §4º), deslocando a discussão para a efetividade do regime de não cumulatividade (Brasil, 2025).

No regime anterior, a tributação das aquisições foi marcada por assimetria federativa e por arranjos subnacionais (benefícios fiscais, regimes especiais e variações interpretativas), produzindo heterogeneidade e custos relevantes de conformidade. Em contraste, o IBS/CBS é concebido sob lógica nacional uniforme e estrutura típica de imposto sobre valor agregado, em que a neutralização do ônus nas entradas depende do encadeamento entre apuração, creditamento e recuperação de saldos, conforme a diretriz de neutralidade explicitada no art. 2º da LC nº 214/2025 (Brasil, 2025).

No recorte deste estudo, a comparação relevante passa a ser: de um modelo fragmentado, no qual a oneração das aquisições variava conforme incentivos e regimes locais, para um modelo uniforme em que o efeito econômico sobre as aquisições depende da capacidade de neutralização via crédito e restituição/ressarcimento, especialmente porque a imunidade não se projeta sobre as entradas (art. 9º, §4º).

Essa leitura é consistente com o referencial comparado. Diretrizes internacionais sobre VAT/GST tratam a neutralidade como resultado da recuperabilidade do imposto suportado a montante por meio de crédito e, quando aplicável, restituição. Quando o crédito é restrito, não absorvível ou não recuperável em tempo adequado, o imposto tende a incorporar-se ao custo, com efeitos cumulativos sobre preços e sobre a capacidade financeira do agente econômico (OECD, 2017). (oecd.org) No IBS/CBS, esse risco assume relevância específica para entidades imunes porque a LC nº 214/2025 delimita o alcance objetivo da imunidade e, assim, desloca o eixo analítico para a não cumulatividade e para a efetividade da recuperação do imposto suportado nas compras (Brasil, 2025).

Com a finalidade de tornar essa comparação verificável e aplicável aos três blocos de aquisições selecionados, a Tabela 5 sintetiza, por classe, os traços relevantes do regime anterior e do regime IBS/CBS e explicita a implicação analítica correspondente quanto ao risco de custo residual.

Tabela 5 - Comparação “antes e depois” aplicada às classes de aquisição do Terceiro Setor.

Classe de aquisição	Regime anterior (ICMS/ISS) — característica relevante para o custo nas entradas	Regime IBS/CBS (EC 132/2023 + LC 214/2025) — característica relevante	Implicação analítica para custo residual
Bens essenciais (insumos e equipamentos)	Incidência com variabilidade subnacional; possibilidade de tratamentos localizados; alto custo de conformidade	Incidência ampla; neutralização depende de crédito e recuperação; imunidade não se estende às aquisições	Custo residual tende a ocorrer quando o imposto suportado na compra não se converte em crédito útil ou ressarcível
Serviços continuados (terceirizações, TI, manutenção)	ISS municipal com heterogeneidade de alíquotas/regras; custo recorrente e sensível ao local	Incidência ampla de IBS/CBS; ônus recorrente; neutralização condicionada a crédito/ressarcimento	Pequenas diferenças de neutralização geram impacto cumulativo anual em contratos continuados
Despesas estruturais (logística, comunicação, utilidades, suprimentos)	Incidência dispersa e efeitos indiretos; heterogeneidade e dificuldade de previsibilidade	Incidência difusa em cadeia; neutralidade condicionada; imunidade não cobre entradas	Formação de custo residual difuso, com efeito incremental sobre despesas indispensáveis

Fonte: elaboração própria, a partir de Brasil (2023; 2025), OECD (2017) e literatura citada.

3.4. Jurisprudência como parâmetro de delimitação: incidência jurídica, repercussão econômica e limites da extensão da imunidade às aquisições

A pesquisa jurisprudencial seletiva tem, neste estudo, função metodológica de delimitação interpretativa. Em um sistema de tributação sobre consumo com repercussão econômica típica, a discussão sobre imunidade pode deslocar-se indevidamente entre (i) a estrutura jurídica da incidência e (ii) a distribuição econômica do ônus ao longo da cadeia. Por essa razão, o controle por precedentes do Supremo Tribunal Federal é utilizado para reduzir interpretações que equiparem imunidade constitucional a desoneração econômica automática, especialmente quando o sujeito beneficiário da imunidade figura apenas como adquirente e suporta o tributo repassado no preço.

Nesse sentido, o Tema 342 da repercussão geral (RE 608.872) oferece o parâmetro mais diretamente aplicável ao recorte. O Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que a imunidade tributária subjetiva se aplica ao beneficiário na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante, para a verificação do beneplácito constitucional, a repercussão econômica do tributo. Essa orientação é relevante porque a problemática das

aquisições, em tributos plurifásicos, tende a manifestar-se na esfera do contribuinte de fato: o imposto é juridicamente exigido do fornecedor (contribuinte de direito), mas economicamente suportado pelo adquirente por via de repasse no preço. Assim, sob o parâmetro do Tema 342, não se sustenta, como consequência necessária, que a imunidade do adquirente produza, por si só, não incidência na etapa anterior da cadeia.

Em linha convergente, a Súmula 591 do STF dispõe que a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI. Embora formulada em contexto específico (IPI), a súmula sintetiza racionalidade compatível com a estrutura dos tributos indiretos: a proteção tributária conferida ao adquirente não desloca, automaticamente, a sujeição passiva definida em lei. Em termos dogmáticos, reafirma-se que o alcance da imunidade é condicionado pela configuração do sujeito passivo e pela regra de incidência, e não pela mera repercussão econômica.

A aproximação desses parâmetros jurisprudenciais ao regime do IBS/CBS evidencia coerência com a delimitação objetiva estabelecida na Lei Complementar nº 214/2025. A lei complementar, ao mesmo tempo em que reconhece a aplicação da imunidade às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos sob certas condições, estabelece que as imunidades não se aplicam às aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços (art. 9º, §4º). Não se trata de negar a imunidade constitucional, o que seria incompatível com a hierarquia normativa, mas de explicitar, no ambiente do IVA dual, que a posição de adquirente permanece sujeita à incidência nas etapas anteriores, deslocando a análise do custo tributário nas entradas para os mecanismos de neutralização próprios do imposto sobre valor agregado (crédito e restituição/ressarcimento).

Essa conclusão também se harmoniza com parâmetros internacionais. As *International VAT/GST Guidelines* da OECD tratam a neutralidade como requisito que se realiza por meio de dedução do imposto suportado a montante (input tax deduction) e, quando necessário, por mecanismos de restituição; na ausência desses instrumentos, o IVA pode converter-se em custo e gerar distorções (OECD, 2017). Em perspectiva dogmática, isso oferece um critério de consistência: se o regime jurídico afasta a imunidade das aquisições, a preservação material da neutralidade para o adquirente depende da efetividade das regras de crédito e de recuperação de saldos. A literatura especializada no Brasil, ao discutir neutralidade e operacionalização do IBS/CBS, igualmente enfatiza que a neutralidade constitui vetor estruturante, mas sua realização

depende de escolhas técnicas e de implementação institucional, especialmente em situações em que o sujeito não consegue absorver créditos (Schoueri; Galdino, 2025; Fernandes, 2024).

Portanto, a contribuição da jurisprudência, neste capítulo, é dupla. Primeiro, ela estabelece uma moldura de validade argumentativa: não é adequado inferir que a imunidade do art. 150, VI, “c” elimine, por si só, o imposto suportado economicamente nas aquisições, quando a entidade não figura como contribuinte de direito da exação incidente na etapa anterior. Segundo, ela reforça a necessidade de que a análise do impacto do IBS/CBS sobre aquisições do Terceiro Setor seja conduzida no plano do desenho do IVA, mediante exame de (i) hipóteses de creditamento, (ii) restrições normativas e (iii) mecanismos de restituição/ressarcimento e sua capacidade de evitar a incorporação do imposto ao custo.

Com a finalidade de sintetizar os parâmetros jurisprudenciais mobilizados e explicitar suas implicações para o recorte, a Tabela 6 consolida o enunciado relevante de cada precedente, a consequência dogmática associada e a implicação direta para a análise das aquisições no IBS/CBS.

Tabela 6 — Parâmetros jurisprudenciais e implicações para o recorte (IBS/CBS e aquisições de entidades imunes)

Fonte jurisprudencial	Enunciado relevante	Consequência dogmática	Implicação para o problema de pesquisa
STF, Tema 342 (RE 608.872)	Imunidade subjetiva aplica-se ao beneficiário como contribuinte de direito; repercussão econômica é irrelevante	A imunidade não se define pelo ônus econômico suportado, mas pela estrutura de incidência e sujeição passiva	Aquisições com imposto repassado tendem a situar a entidade como contribuinte de fato; desoneração não decorre automaticamente da imunidade
STF, Súmula 591	Imunidade/isenção do comprador não se estende ao produtor (contribuinte do IPI)	Proteção do adquirente não desloca sujeição passiva do fornecedor	Reforça a separação entre proteção subjetiva e incidência a montante; neutralização deve ser examinada via crédito/ressarcimento

Fonte: STF, Tema 342 (RE 608.872); STF, Súmula 591; elaboração própria.

3.5 HIPÓTESE CONCORRENTE: MITIGAÇÃO PARCIAL DO CUSTO NAS AQUISIÇÕES POR REGIMES DIFERENCIADOS, ALÍQUOTA ZERO E MECANISMOS DE RECUPERAÇÃO

Os resultados anteriores sustentam a hipótese central do trabalho: a imunidade do art. 150, VI, “c” permanece como limite constitucional, mas a Lei Complementar nº 214/2025 delimita que as imunidades não se aplicam às aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços (art. 9º, §4º), deslocando a preservação material do alívio tributário para o desempenho do regime de não cumulatividade, de créditos e de recuperação de saldos (Brasil, 2025).

Todavia, o mesmo arranjo normativo admite, como hipótese concorrente, a ocorrência de mitigação parcial do custo tributário nas entradas em situações delimitadas, especialmente quando

incidirem regimes diferenciados, hipóteses de alíquota zero e mecanismos de restituição/ressarcimento capazes de evitar que o imposto suportado a montante seja incorporado como componente estrutural do preço final suportado pela entidade (Brasil, 2025).

A LC nº 214/2025 prevê tratamentos favorecidos e técnicas de desoneração (incluindo alíquota zero e regimes específicos) que podem reduzir a carga incidente em determinados fluxos econômicos. Essa possibilidade, contudo, não equivale a uma extensão geral da imunidade às aquisições. Trata-se de técnicas normativas autônomas, cuja efetividade depende de condições cumulativas: (i) abrangência objetiva do regime em relação às aquisições relevantes; (ii) compatibilidade do tratamento com a não cumulatividade, especialmente no que concerne à preservação do direito ao crédito; e (iii) existência de mecanismos de recuperação de saldos acumulados com grau de efetividade compatível com a dinâmica financeira do adquirente (Brasil, 2025).

Esse enquadramento é coerente com o referencial comparado de IVA. As *International VAT/GST Guidelines* da OECD enfatizam que a neutralidade em VAT/GST pressupõe, entre outros elementos, a dedução do imposto suportado a montante e, quando aplicável, mecanismos de restituição; em cenários de alíquota zero e regimes favorecidos, a consistência do sistema requer atenção à manutenção de créditos e à ausência de mecanismos que reintroduzam cumulatividade por via indireta (OECD, 2017).

No debate nacional, a doutrina que examina a neutralidade do IBS/CBS, inclusive sob o prisma das regras transitórias e do tratamento de créditos, reforça que a neutralidade constitui vetor estruturante do novo modelo e que técnicas de desoneração podem produzir distorções quando operam como exceções desconectadas da lógica de creditamento e recuperação. Nessa perspectiva, regimes favorecidos somente tendem a mitigar custo nas aquisições quando permanecem compatíveis com a não cumulatividade e não convertem o imposto suportado a montante em ônus definitivo para o adquirente (Fernandes, 2024; Schoueri; Galdino, 2025).

Por fim, análises técnicas voltadas ao Terceiro Setor têm destacado que, mesmo sob imunidades subjetivas, o custo tributário nas compras pode persistir quando a disciplina legal afasta a imunidade das aquisições, de modo que a mitigação depende do acesso a regimes específicos, alíquota zero aplicável e da efetividade de restituição/ressarcimento. Essas leituras reforçam o caráter condicionado e não uniforme dos efeitos econômicos do IBS/CBS para entidades sem fins lucrativos, sobretudo quando a entidade atua predominantemente como adquirente de bens e serviços indispensáveis à atividade (Lima; Visini, 2025).

Com a finalidade de sistematizar essas condições de mitigação e torná-las aplicáveis às classes de aquisição analisadas no item comparativo, a Tabela 7 apresenta os vetores normativos relevantes, os critérios de efetividade e os riscos residuais.

Tabela 7 — Condições normativas de mitigação parcial do custo nas aquisições.

Vetor de mitigação	Conteúdo normativo relevante	Condição de efetividade (critério analítico)	Risco residual
Alíquota zero / regimes favorecidos	Redução do ônus incidente em operações/setores definidos	Preservação do crédito e não geração de estorno que reintroduza cumulatividade	Desoneração “aparente” com custo deslocado para a cadeia
Regimes específicos (setoriais/operacionais)	Tratamentos diferenciados em cadeias selecionadas	Delimitação objetiva clara + integração com crédito/ressarcimento	Benefício restrito e heterogêneo entre tipos de aquisição
Recuperação de saldos (restituição/ressarcimento)	Instrumentos para evitar acúmulo de crédito “inefetivo”	Tempestividade e executabilidade do ressarcimento	Crédito financeiramente imobilizado, convertendo-se em custo
Compatibilidade com neutralidade	Diretriz de neutralidade no IBS/CBS	Coerência interna entre exceções e estrutura do IVA	Aumento de litigiosidade e insegurança interpretativa

Fonte: Brasil (2025); OECD (2017); Schoueri e Galdino (2025); Fernandes (2024).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho analisou, sob perspectiva jurídico-dogmática e com método comparativo “antes e depois”, o tratamento das aquisições realizadas por entidades beneficentes certificadas (CEBAS) no regime do IBS/CBS, com foco nos limites da imunidade do art. 150, VI, “c”, e nas repercussões potenciais sobre a formação de custos nas entradas. A investigação partiu do marco constitucional da Emenda Constitucional nº 132/2023, que preserva a incidência das imunidades do art. 150, VI no IBS/CBS, e do marco infraconstitucional da Lei Complementar nº 214/2025, que densifica o funcionamento do IVA dual e explicita diretrizes como a neutralidade (art. 2º), ao mesmo tempo em que delimita o alcance das imunidades em relação às aquisições (art. 9º, §4º).

Os resultados indicam que a imunidade constitucional não é suprimida no novo modelo, mas tem seu alcance operacional explicitamente delimitado no plano infraconstitucional no que se refere às aquisições. Em consequência, a avaliação da carga efetiva suportada pelas entidades, enquanto adquirentes, desloca-se do plano estritamente declaratório da imunidade para o plano técnico do IVA: a neutralização do ônus tributário nas entradas dependerá da efetividade do regime de não cumulatividade, do direito ao crédito, de sua utilidade (capacidade de compensação) e da existência de mecanismos de restituição ou ressarcimento quando houver acúmulo de saldos. Esse enquadramento é coerente com parâmetros internacionais sobre VAT/GST, que associam neutralidade à recuperabilidade do imposto suportado a montante e à restituição de créditos em situações de excesso (OECD, 2017).

No plano jurisprudencial, os parâmetros consolidados pelo Supremo Tribunal Federal reforçam a necessidade de distinção entre incidência jurídica e repercussão econômica. O Tema 342 (RE 608.872) afirma que a imunidade subjetiva protege o beneficiário na condição de contribuinte de direito, não sendo suficiente a mera repercussão econômica para ampliar, por si só, o âmbito de incidência da imunidade. Esse parâmetro, articulado à delimitação objetiva do art. 9º, §4º, da LC nº 214/2025, sustenta a conclusão de que não se pode presumir desoneração econômica automática das aquisições apenas com base na condição subjetiva de entidade imune, devendo a análise concentrar-se no funcionamento concreto dos mecanismos de crédito e recuperação.

A comparação por classes de aquisição sugere que os efeitos econômicos do IBS/CBS tendem a ser heterogêneos. Em bens essenciais e serviços continuados, a incidência recorrente pode produzir impactos acumulativos relevantes quando o imposto suportado a montante não se converter em crédito útil ou ressarcível; em despesas estruturais, o risco se manifesta de modo difuso, pela soma de múltiplas entradas indispensáveis à operação institucional. Assim, a hipótese central do estudo, risco de aumento de custo indireto relevante nas aquisições, apesar da preservação formal da imunidade, mostra-se sustentada no plano normativo, ainda que a intensidade do efeito dependa de condições operacionais do regime de não cumulatividade.

Ao mesmo tempo, o trabalho identificou uma hipótese concorrente de mitigação parcial em cenários delimitados, associada a regimes diferenciados, hipóteses de alíquota zero e instrumentos de restituição/ressarcimento previstos no novo modelo. Essa mitigação, entretanto, é condicionada: para produzir efeito econômico consistente, deve manter compatibilidade com a não cumulatividade, preservar o direito ao crédito e assegurar recuperação efetiva de saldos, sob pena de reintrodução indireta de cumulatividade e distorções incompatíveis com a diretriz de neutralidade.

Como limitação, o estudo não pretendeu mensurar impactos financeiros ou estimar variações de custo em casos concretos, uma vez que se trata de pesquisa documental e dogmática. Seu resultado principal é normativo-analítico: delimita os contornos jurídicos da imunidade no IBS/CBS e identifica os pontos do desenho técnico do IVA que condicionam a neutralização do ônus nas aquisições. Pesquisas futuras podem avançar em duas direções complementares: (i) estudos aplicados com simulações por classes de aquisição, com base em perfis de despesas de entidades beneficentes, e (ii) análise do desempenho institucional de restituição/ressarcimento na fase de transição, especialmente no período de estabilização normativa do novo sistema.

Em síntese, a preservação da imunidade do art. 150, VI, “c” no IBS/CBS não implica, por si só, neutralização plena do tributo incidente sobre aquisições de entidades beneficentes com CEBAS. A proteção constitucional subsiste como limite de incidência, mas a preservação material

do alívio econômico nas entradas dependerá da efetividade do regime de créditos e dos mecanismos de recuperação previstos na legislação infraconstitucional, bem como da estabilidade interpretativa que se consolidará durante a implementação do novo modelo.

REFERÊNCIAS

ABREU, C.; SANTANA, D. **Nova reforma tributária brasileira, mudanças no sistema tributário brasileiro**. In: **CONGRESSO INTERDISCIPLINAR E 5º EAIC UNINGÁ, 5.**, 2025, Maringá. *Resumos expandidos*. Maringá: Editora Uningá, 2025. p. 166–168. DOI: 10.46311/ed.un.20241022045.

BRASIL. Emenda Constitucional N° 132, de 20 de Dezembro de 2023.

Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Diário oficial, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso: 22 fev. 2026.

BRASIL. Lei Complementar N° 187, de 16 DE Dezembro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nos 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nos 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília, DF: Diário oficial, 2021. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm. Acesso: 22 fev. 2026.

BRASIL. Lei Complementar N° 214, de 16 de Janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Diário oficial, 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso: 22 fev. 2026.

BRASIL. Lei Complementar N° 227, de 13 de Janeiro de 2026. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CGIBS); dispõe sobre o processo administrativo tributário do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e sobre a distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos; institui normas gerais relativas ao Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD); altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei nº 10.893, de 13 julho de 2004, a Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga dispositivos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Brasília, DF: Diário oficial, 2026. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp227.htm. Acesso: 22 fev. 2026.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que

esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 58, p. 362-388, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.58.16.2024.2658.

GOULART, Luiz. **A reforma tributária brasileira (Emenda Constitucional nº 132/2023 e Lei Complementar nº 214/2025)**. São Bernardo do Campo: Amazon Kindle, 2025. DOI 10.29327/5664289

LIMA, B. R. de; VISINI, E. S. Pontos de atenção sobre a regulamentação da Reforma Tributária: Lei Complementar nº 214/2025, não incidência e imunidade. **TozziniFreire**, 2025. Disponível em: https://tozzinifreire.com.br/boletins/pontos-de-atencao-sobre-a-regulamentacao-da-reforma-tributaria-lei-complementar-n-2142025-nao-incidencia-e-imunidade?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 22 fev. 2026.

MALKO, F. A. A nova tributação sobre o consumo: uma análise crítica da Emenda Constitucional 132/2023 e de seus impactos no ambiente empresarial brasileiro. **Contribuciones a las Ciencias Sociales**, São José dos Pinhais, v. 17, n. 7, p. 1-22, 2024. DOI: 10.55905/revconv.17n.7-390.

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development. **International VAT/GST Guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. DOI: 10.1787/9789264271401-en.

PASIN, J. B. C.; DALLARI JÚNIOR, H. de A.; VANNI, F. T. G. Avanços e Controvérsias da Nova Lei do Cebas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 52, p. 231-257, 2022. DOI:10.46801/2595-6280.52.9.2022.2252.

PRADO, Daniel Nicory do. **Temas de metodologia da pesquisa em direito**. Salvador: Editora JusPodivm/Faculdade Baiana de Direito, 2011.

REINHARDT JÚNIOR, R.; VASCONCELOS, A. L. F. de S.; FERREIRA, E. B.; SEGURA, L. C.; SLOMSKI, V. Desafios da implantação e manutenção do CEBAS para as entidades do terceiro setor. **Redeca, Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos**, São Paulo, v. 9, p. 1-17, 2022. DOI:10.23925/2446-9513.2022v9id58570.

RIBEIRO, Z. M. de O. B.; LINHARES, F. J. M. How the Brazilian Tax Reform Can Affect the Future of Industrialization in the Country. **International Journal of Business and Management**, Richmond Hill, v. 20, n. 5, p.1-16, 2025. DOI: 10.5539/ijbm.v20n5p16;

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A neutralidade das regras transitórias no IBS e na CBS: O caso dos bens de capital. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 59, p. 755-781, 2025. DOI: 10.46801/2595-6280.59.31.2025.2753

SEIXAS, V. P.; PIZZIGNACCO, R. The Brazilian Tax Reform: Potential Impacts to the Financial Sector. **Finance and Capital Markets**, Limassol, v. 24, n. 1, 2024. DOI: 10.59403/kn8mbs

STF, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tema 342 da Repercussão Geral (RE 608.872/MG). Imunidade subjetiva: contribuinte de direito vs. contribuinte de fato. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?numeroTema=342>>. Acesso em: 22 fev. 2026.

STF, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 591. Disponível em:

<<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2298>>. Acesso em: 22 fev. 2026.