

O REGISTRO CONTÁBIL DO NOVO IVA-DUAL (CBS + IBS) BRASILEIRO

Amaury Rezende

Professor Titular da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). Livre-docente em Contabilidade Tributária pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). Mestre e Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo.

Paulo Henrique Pêgas

MBA em Contabilidade e Auditoria na Universidade Federal Fluminense (UFF). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Professor da Fipecafi e do IBMEC-RJ.

Artigo recebido em 02.10.2024 e aprovado em 14.10.2024.

SUMÁRIO: **1** Introdução **1.1** *Déjà vu* fiscal e os segredos revelados por trás dos registros contábeis **2** A grande reforma **2.1** A primeira parte do longo processo de reforma tributária no Brasil **2.2** O texto constitucional e as bases de cálculo do IBS, CBS e do IS **2.3** Registro contábil das operações envolvendo os tributos que serão extintos na reforma tributária **3** Estudo de caso **3.1** Operação indústria-comércio-pessoa física (sem IPI) **3.2** O modelo atual, com cobrança de ICMS, PIS e Cofins (sem IPI) **3.3** A contabilização dos tributos para o novo modelo, com cobrança de IBS e CBS **3.4** Reflexões sobre a comparação entre o modelo atual e o modelo futuro (reforma tributária plena) **3.5** O uso do *split payment* mudaria o registro contábil apresentado? **3.6** A integração do Imposto Seletivo com a cobrança de IBS e CBS para alguns segmentos empresariais **4** Conclusões **5** Referências.

RESUMO: Em 2023, o Brasil iniciou uma reforma tributária para modernizar o modelo de impostos sobre bens e serviços, criado há quase 60 anos. Este sistema tornou-se complexo, especialmente por adotar a cobrança "por dentro", que infla preços e gera disputas judiciais (tributos sobre tributos). A Emenda Constitucional n. 132/2023 substitui diversos tributos por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) "por fora", unificando a cobrança por meio da CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Essa mudança altera significativamente os registros contábeis, com tributos registrados no balanço patrimonial em vez da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Entre os ganhos esperados estão maior transparência, redução de carga administrativa e alinhamento com práticas internacionais. No entanto, pode enfrentar desafios de implementação, resistência setorial e necessidade de ajustes tecnológicos para aplicação do *split payment*. A reforma abrangerá setores como comércio, indústria, serviços, e-commerce e marketplaces, melhorando a eficiência fiscal, mas exigindo adaptações específicas de cada setor para suportar o novo sistema.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. IVA-Dual. CBS/IBS. *Split payment*. Transparência fiscal.

THE ACCOUNTING RECORD OF THE NEW BRAZILIAN DUAL VAT (CBS + IBS)

CONTENTS: **1** Introduction **1.1** Fiscal *déjà vu* and the secrets revealed behind accounting records **2** The great reform **2.1** The first part of the long process of tax reform in Brazil **2.2** The constitutional text and the calculation bases of the IBS, CBS and IS **2.3** Accounting record of transactions involving the taxes that will be extinguished in the tax reform **3** Case study **3.1** Industry-commerce-individual transaction (without IPI) **3.2** The current model, with collection of ICMS, PIS and Cofins (without IPI) **3.3** Accounting for taxes for the new model, with collection of IBS and CBS **3.4** Reflections on the comparison between the current model and the future model (full tax reform) **3.5** Would the use of split payment change the accounting record presented? **3.6** The integration of the Selective Tax with the collection of IBS and CBS for some business segments **4** Conclusions **5** References.

ABSTRACT: In 2023, Brazil initiated a tax reform to modernize its system of taxes on goods and services, which was created almost 60 years ago. This system has become complex, especially due to the adoption of "embedded" taxation, which inflates prices and leads to legal disputes (taxes on taxes). Constitutional Amendment No. 132/2023 replaces several taxes with an "external" Value-Added Tax (VAT), unifying the collection through CBS (Contribution on Goods and Services) and IBS (Tax on Goods and Services). This change significantly impacts accounting records, with taxes now being recorded in the balance sheet instead of the Income Statement (DRE). The expected benefits include increased transparency, reduced administrative burden, and alignment with international practices. However, it may face implementation challenges, sectoral resistance, and the need for technological adjustments for the application of split payments. The reform will affect sectors such as commerce, industry, services, e-commerce, and marketplaces, improving fiscal efficiency but requiring specific adaptations from each sector to support the new system.

KEYWORDS: Tax reform. Dual VAT. CBS/IBS. Split payment. Fiscal transparency.

1 INTRODUÇÃO

1.1 *Déjà vu* fiscal e os segredos revelados por trás dos registros contábeis

O Imposto sobre Valor Agregado (IVA) tem-se mostrado um instrumento fundamental na arrecadação de receitas em diversos países ao redor do mundo. Sua aplicação, entretanto, nem sempre se dá de forma ideal, especialmente quando se consideram as concessões deliberadas de isenções (DE LA FERIA, 2013; EBEKE; EHRHART, 2011; CUCEU; VAIDEAN, 2014; MATTHEWS; LLOYD-WILLIAMS, 2001; KEEN, 2007; IMF, 2015).

No Brasil, o modelo atual de tributação sobre o consumo é extremamente complexo. As exceções nas legislações superam significativamente as regras gerais, resultando em um enorme custo ao contribuinte sob diversas perspectivas.

Esses custos incluem apuração, cumprimento de obrigações acessórias, especificações regionais, controles adicionais e a existência de 27 legislações fiscais para o mesmo produto em todo o território nacional.

Adicionalmente, o modelo atual enfrenta desafios em virtude do grande número de concessões unilaterais de benefícios, brechas na legislação que permitem adoção de arranjos voltados à elisão fiscal, complexidade normativa que é um incentivo à informalidade e à evasão fiscal, além de inúmeros conflitos tributários regionais. No modelo atual, cada tributo adota conceitos e condições próprias para caracterização, creditamento e compensação, transformando o efeito cascata em um custo adicional significativo.

O sistema possui características problemáticas, tais como: sobreposição fiscal, inclusão de tributos na própria base de cálculo e tributos cobrados sobre outros tributos. Essas características formam um fenômeno de endogeneidade fiscal¹, promovendo uma expropriação fiscal, que torna o sistema tributário brasileiro especialmente oneroso e complexo para os contribuintes.

A endogeneidade fiscal ocorre quando os tributos são calculados sobre bases já inflacionadas por outros tributos, gerando um efeito cascata que aumenta indevidamente a carga tributária. No Brasil, o modelo atual de tributação do ICMS, ISS, PIS e Cofins exemplifica bem esse problema.

Modelo atual (ICMS, ISS, PIS/Cofins):

- Tributação "por dentro": neste sistema, o ICMS é considerado parte do valor a ser tributado, e o mesmo ocorre com o PIS e a Cofins. O ICMS é incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins e vice-versa. Essa inclusão cria um efeito cascata, aumentando o valor dos tributos uns sobre os outros e elevando o custo final dos produtos e serviços. Assim, cada elo da cadeia produtiva não apenas repassa, mas também aumenta o ônus dos impostos, distorcendo a equidade e a isonomia tributária.

1. Em outras palavras, a endogeneidade ocorre quando a relação entre as variáveis é bidirecional ou quando existe uma causalidade recíproca. A presença de endogeneidade pode levar a estimativas enviesadas e inconsistentes em análises estatísticas e econométricas. Isso é particularmente problemático em modelos de regressão, em que a precisa estimação da relação entre variáveis é crucial. Em estudos de política fiscal e tributária, como no caso da endogeneidade fiscal mencionada anteriormente, o conceito se aplica em situações em que variáveis tributárias interagem de maneira complexa, impactando a arrecadação e políticas públicas. Por exemplo, a alíquota do ICMS pode afetar a arrecadação do PIS e da Cofins, e vice-versa, gerando aumento do volume de arrecadação dos respectivos tributos, quando comparados efetivamente com o cálculo por fora; esse fenômeno torna o cálculo dos tributos complexo e produz ineficiências e injustiças no modelo fiscal.

- Impacto nos preços: a endogeneidade fiscal aumenta a carga tributária, já que os impostos são calculados sobre valores que incluem outros impostos. Isso resulta em preços finais inflacionados para os consumidores, comprometendo a competitividade de mercados e a previsibilidade para os contribuintes.

Novo modelo proposto (IBS e CBS):

- Tributação "por fora": o novo modelo sugere a adoção do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que propõem a tributação "por fora". Neste sistema, os impostos seriam calculados apenas sobre o valor real dos bens e serviços, sem considerar impostos já adicionados anteriormente na cadeia.
- Benefícios: este método elimina o efeito cascata e reduz a endogeneidade fiscal. A carga tributária torna-se mais clara e transparente, promovendo maior isonomia na tributação. Ao evitar tributar bases já inflacionadas, há potencial redução nos preços finais para os consumidores, proporcionando melhores condições de competitividade no mercado.

Em síntese, a principal diferença entre os dois modelos reside na maneira como os tributos são calculados. Enquanto o modelo atual infla a carga tributária pela inclusão mútua de tributos nas suas respectivas bases, o novo modelo IBS e CBS busca simplificação e maior transparência, eliminando a endogeneidade fiscal e melhorando o ambiente econômico.

Contudo, há preocupações em relação às isenções nos sistemas de IVA. Embora possam ser benéficas em alguns casos, elas levantam questões cruciais.

Com o processo em apreciação final no Senado, é essencial considerar o impacto potencial das isenções de IVA no novo modelo. Este estudo analisa os registros contábeis dos dois modelos para explorar justificativas teóricas e práticas para suas implementações, avaliando seus impactos socioeconômicos e distorções potenciais. Ao longo do estudo, serão apresentados exemplos técnicos para ilustrar esses pontos.

2 A GRANDE REFORMA

2.1 A primeira parte do longo processo de reforma tributária no Brasil

O Brasil finalmente conseguiu aprovar o que se pode chamar de "reforma tributária", quando no final de 2023 foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132, que

promove uma transformação no modo de cobrar impostos e contribuições sobre os preços de bens e serviços, com entrada em vigor de forma parcial em 2027 e plena a partir de 2033. Assim, o sistema tributário desenhado há quase 60 anos e consolidado na Constituição Federal de 1988 sofrerá profunda modificação nos próximos anos, com potencial para melhorar o ambiente de negócios e o dia a dia operacional das empresas, dos governos e de toda a sociedade brasileira, que no final é quem sente os efeitos práticos das mudanças, sejam elas positivas ou não.

A primeira parte da reforma passa pelo processo de transformação na estrutura de cobrança dos impostos e contribuições sobre o preço de bens e serviços, que chamamos de "tributação sobre o consumo" e que responde por mais de 40% da nossa carga tributária, algo próximo de 14% do Produto Interno Bruto (PIB). A reforma tributária aprovada no final de 2023 por meio da Emenda Constitucional n. 132 e o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 68/2024, já aprovado na Câmara dos Deputados, apresentam os seguintes pontos principais:

- i) fim da contribuição ao PIS e da Cofins a partir de janeiro de 2027;
- ii) redução anual de 10% das alíquotas de ICMS e ISS durante o período de 2029 a 2032, com a extinção dos dois impostos em janeiro de 2033. Assim, por exemplo, a alíquota de ISS de 5% será reduzida a 4,5% em 2029, descendo a 4% em 2030 e 3,5% em 2031, chegando a 3% no ano de 2032, com o imposto municipal sendo extinto em 2033;
- iii) criação de dois novos tributos a partir de janeiro de 2026: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), inicialmente com alíquota total de 1% durante o primeiro ano, com todo o valor apurado e desembolsado pelas empresas sendo descontado do pagamento de PIS e Cofins durante o ano de 2026. A partir de 2027, a CBS terá sua alíquota plena, estimada pela equipe da Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT) em 9% e substituirá a contribuição ao PIS e a Cofins em sua plenitude, enquanto o IBS permanecerá sendo cobrado como teste, com alíquota de 0,1% nos anos de 2027 e 2028. O IBS é um imposto que possui competência compartilhada entre os estados e os municípios (art. 156-A da EC n. 132/2023);
- iv) cobrança parcial do IBS a partir de janeiro de 2029, com 10% da alíquota estimada total, a ser aplicada a partir de 2033. Supondo alíquota de 17,5% do IBS, o novo imposto estadual teria alíquota de 1,75% em 2029, 3,5% em 2030, chegando a 7% em 2032, no último ano de convívio entre os impostos antigos (ICMS e ISS) e o novo IBS;
- v) a arrecadação do IBS será integralmente direcionada ao estado/município de destino, com longa migração que começa com 2% do valor de cada

operação final em 2029, aumentando 2% a cada ano a partir daí, sendo integralmente concluída essa transição (direcionando os recursos do IBS ao local do destino) em 2078;

vi) a legislação do IBS e da CBS será única, em relação ao seu fato gerador, base de cálculo e imunidades, com os dois tributos integrando o chamado Imposto sobre Valor Agregado (IVA-Dual). Embora sejam dois tributos para fins de controle e registro contábil, a ideia dos gestores do projeto é de que a cobrança seja unificada para as empresas e, principalmente, para o consumidor final, que irá pagar, na essência, o encargo tributário;

vii) devolução parcial do IBS e da CBS para famílias de baixa renda, desde que inscritas no cadastro único conforme o art. 6º-F da Lei n. 8.742/1993;

viii) criação do Imposto Seletivo (IS), cobrado de forma monofásica sobre bens/serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme itens descritos no Anexo XVIII do PLP n. 68/2024 aprovado na Câmara dos Deputados;

ix) fim do IPI a partir de 2027, exceto para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, quando produzidos fora da área incentivada; e

x) alíquota máxima de CBS + IBS definida em 26,5%, conforme o art. 465, § 11, II, do PLP n. 68/2024 aprovado na Câmara dos Deputados. Há regimes diferenciados, com alíquotas reduzidas em 60% e 30% e os regimes específicos para combustíveis, setor financeiro, imobiliário, hotéis, bares, restaurantes, parques temáticos, as operadoras de planos de saúde, cooperativas, Sociedades Anônimas de Futebol e outros.

O presente estudo não pretende avançar sobre os aspectos tributários conceituais, ou mesmo econômicos, do projeto em análise no Senado, da reforma tributária aprovada ou fazer qualquer análise técnica sobre o texto aprovado na EC n. 132/2023 e acoplado à Constituição Federal ou sobre o PLP n. 68/2024, que foi aprovado na Câmara dos Deputados.

Por outro lado, serão apresentados aspectos relacionados à operacionalização do IVA-Dual (IBS+CBS), com o objetivo de permitir avaliação de possíveis impactos na precificação, tudo integrado com os registros contábeis e financeiros das empresas, principalmente na empresa comercial varejista, que será a ponta final, aquela que cobrará o tributo do verdadeiro contribuinte, o consumidor final.

2.2 O texto constitucional e as bases de cálculo do IBS, CBS e do IS

A Emenda Constitucional n. 132, aprovada no Congresso Nacional e promulgada no dia 22 de dezembro de 2023, promoveu profundas alterações no capítulo do sistema tributário nacional da Constituição Federal de 1988. O ponto

principal foi a autorização para a instituição do chamado IVA-Dual, um imposto sobre valor agregado duplo, integrado em dois novos tributos, que serão criados nos próximos anos:

- a CBS, federal, que será cobrada plenamente em 2027, substituindo a contribuição ao PIS e a Cofins; e
- o IBS, com competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, com entrada parcial em vigor a partir de 2029 e substituição definitiva de ICMS e ISS a partir de 2033.

Para instituir o IBS, foi inserida uma nova seção no capítulo constitucional de tributação e orçamento: a seção V-A, que trata "Do imposto de competência compartilhada entre estados, distrito federal e municípios". O inciso XI do § 1º do art. 156-A da CF/1988 define que o IBS não integrará sua própria base de cálculo (será cobrado "por fora") nem a da CBS e do IS. Situação idêntica se aplica à CBS, que não integrará sua própria base, nem a do IS ou do IBS.

Por outro lado, o Imposto Seletivo, criado pela inclusão do inciso VIII no art. 153 da CF/1988, integrará a base de cálculo do IBS e da CBS, além de ICMS e do ISS (entre 2027 e 2032). A justificativa apresentada para essa inclusão foi não causar benefícios indevidos para o consumidor que adquirir o produto diretamente da empresa industrial, em comparação às compras tradicionais realizadas pelo comércio, seguindo a trilha padrão das cadeias produtivas que inclui indústria-comércio-consumidor final.

O Imposto Seletivo, conhecido como "imposto do pecado", visa a manter uma posição fiscal elevada sobre produtos como tabaco, álcool e combustíveis fósseis, considerados prejudiciais. No entanto, a sobreposição do Imposto Seletivo sobre o IBS e a CBS gerará efeitos diretos e indiretos sobre o preço final dos produtos, aumentando a carga tributária e elevando os custos para o consumidor final, ao mesmo tempo que busca desincentivar o consumo desses produtos, promovendo efeitos indiretos sobre os custos de saúde pública e meio ambiente.

2.3 Registro contábil das operações envolvendo os tributos que serão extintos na reforma tributária

O registro contábil dos **impostos cobrados por dentro** tem regulamentação no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com os ajustes da Lei n. 12.973/2014 e alguns detalhes complementares previstos na IN SRF n. 51/1978. Como a receita bruta da empresa inclui os tributos cobrados no preço (ICMS ou ISS + PIS e

Cofins)², estes devem ser apresentados como despesa redutora da receita bruta, chegando à receita líquida, prevista no § 1º do referido art. 12.

Por outro lado, as empresas comerciais/industriais, na aquisição de produtos para revenda ou para uso no processo de industrialização, devem proceder à separação dessa aquisição em dois itens:

- um "direito" representado pelos tributos passíveis de recuperação, conforme autorização legal e registrado em contas de tributos a recuperar; e
- um "bem", representado pela parcela líquida de tributos e que deve ser registrado no "estoque" da empresa.

Os tributos passíveis de recuperação, em tese, são os seguintes:

- indústria tributada pelo lucro real → IPI, ICMS, PIS e Cofins
- indústria tributada pelo lucro presumido → IPI e ICMS
- comércio tributado pelo lucro real → ICMS, PIS e Cofins
- comércio tributado pelo lucro presumido → só o ICMS

Posteriormente, por ocasião das operações de venda, a empresa deve seguir as orientações da IN SRF n. 51/1978 (item 4.3.), esclarecendo que se reputam incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o ICM (à época, ainda sem o S), o ISS e o PIS. Assim, o registro contábil de uma venda na empresa comercial deve ser separado em três etapas:

- venda, registrando a receita bruta (preço de venda), com redução de eventual desconto incondicional concedido (destacado na nota fiscal) e a contrapartida no ativo recebido, seja ele disponibilidade (vendas à vista) ou contas a receber e/ou contas similares (vendas a prazo);
- custo da mercadoria vendida (CMV), baixando o valor da conta de estoque e informando quanto custou o que foi vendido; e

2. Desde 2012 um grupo de 17 setores da economia tem a cobrança da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), com alíquota variando entre 1% e 4,5% da receita bruta das empresas, com base similar àquela aplicada ao ICMS e ao ISS. Esse benefício terá uma fase de transição entre 2025 e 2027, sendo extinto a partir de 2028, quando a Contribuição Previdenciária Patronal voltará a ser cobrada integralmente sobre a folha de pagamento.

- tributos cobrados sobre a venda, que em 2024 são representados pelo ICMS, ISS, PIS e Cofins, além de outros tributos cobrados em alguns setores econômicos específicos³.

O novo modelo que compreende a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) como parte do IVA-Dual promete simplificar o processo ao eliminar o cálculo “por dentro”, passando a aplicar a metodologia “por fora”, o que pode facilitar a transparência fiscal e reduzir a complexidade contábil relacionada à incidência de tributos em cascata.

As empresas terão que adaptar seus sistemas de registro contábil para acomodar as novas regras de contabilização, ajustando-se gradualmente a um ambiente tributário projetado para ser mais equitativo e eficiente. Isso representa uma oportunidade para tornar os processos mais ágeis, mantendo a conformidade sob o novo regime tributário.

Na sequência, apresenta-se uma análise contábil-tributária integrada comparando o modelo atual vigente com o futuro que será aplicado após a entrada plena em vigor da reforma tributária.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 Operação indústria-comércio-pessoa física (sem IPI)

Considere duas empresas submetidas a tributação pelo lucro real: uma indústria localizada no Estado de São Paulo e uma empresa comercial varejista localizada no Estado do Rio de Janeiro, que revenderá sua mercadoria para seu cliente, pessoa física. As empresas serão identificadas como IND e VAR e o cliente final como PF, para facilitar a leitura e simplificar o processo. Outro ponto importante do estudo de caso será o preço final das duas operações, que será definido previamente:

- IND → VAR = preço final de R\$ 200,00
- VAR → PF = preço final de R\$ 300,00

3. Por exemplo, no setor de telecomunicações, há a cobrança do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) e do Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL).

Dada a estrutura da pequena e hipotética cadeia produtiva, será feita a análise comparativa entre o tratamento contábil no modelo atual e aquele a ser aplicado a partir da reforma tributária, com preservação, na medida do possível e para fins didáticos, da carga tributária e do preço final praticado.

O cálculo "por dentro" exige que os impostos sejam parte do próprio preço de venda, enquanto o "por fora" tem como característica isolar esses tributos, potencialmente simplificando a percepção e a transferência do custo tributário no preço final. O cálculo do preço de venda é feito com a seguinte equação:

$$\text{Preço de venda} = \text{Custo} / [1 - (\text{ICMS} + \text{PIS/Cofins})]$$

Substituindo os valores:

$$\text{Preço de venda} = \text{R\$ } 100,00 / (1 - (0,18 + 0,0925))$$

$$\text{Preço de venda} = \text{R\$ } 100,00 / (1 - 0,2725)$$

$$\text{Preço de venda} = \text{R\$ } 100,00 / 0,7275$$

O resultado é:

- Preço de venda = R\$ 137,20.

- **"Por dentro"**: o preço de R\$ 137,20 já inclui os impostos. O cálculo é feito para garantir que, do total pago pelo cliente, uma parte (27,25%) seja de impostos, cobrindo assim o custo base de R\$ 100,00.

- **"Por fora"**: se calculado "por fora", os tributos seriam somados ao custo de R\$ 100,00 somente no final do cálculo, permitindo uma visão mais clara de qual é o valor do produto sem impostos e quanto é adicionado em tributos.

O novo modelo proposto busca adotar essa abordagem "por fora" para maior transparência.

3.2 O modelo atual, com cobrança de ICMS, PIS e Cofins (sem IPI)

Na legislação vigente em 2024, há cobrança de ICMS, PIS e Cofins nas duas operações, com as seguintes alíquotas:

- ICMS cobrado de forma não cumulativa, sobre a receita bruta, com alíquota interestadual de 12% e alíquota interna (hipotética), no Estado do RJ, de 13,91%⁴; e
- PIS+Cofins, que serão cobrados pelo método não cumulativo, com o ICMS sendo excluído da base de cálculo na venda e alíquota combinada de 9,25% (7,6% + 1,65%).

Tabela 1: DRE das operações no modelo atual

DRE da Cia. IND (Indústria)		DRE da Cia. VAR (Comércio)	
Receita bruta	200,00	Receita bruta	300,00
(-) ICMS (13,91%)	(27,82)	(-) ICMS (13,91%)	(41,73)
(-) PIS+COFINS – 9,25%	(15,93)	(-) PIS+COFINS – 9,25%	(23,89)
RECEITA LÍQUIDA	156,25	RECEITA LÍQUIDA	234,38
		(-) CMV	(156,25)
		LUCRO BRUTO	78,13

Observe que a carga tributária exigida do consumidor final (pessoa física) ficou em 21,87% por dentro, que corresponde a 28% por fora, conforme demonstrado a seguir:

cálculo por dentro → $65,62 (41,73 + 23,89) / 300,00 = 21,87\%$

cálculo por fora → $65,62 (41,73 + 23,89) / 234,38 = 28\%$

Não há certo ou errado entre os dois cálculos, apenas visões diferentes da mesma situação. O importante é dar transparência à informação, esclarecendo para a pessoa física adquirente qual foi o peso dos tributos incluídos no preço do bem/serviço adquirido.

Todavia, é provável que o percentual final de tributos incluído nessa compra hipotética de R\$ 300 tenha sido maior que 21,87% (por dentro) ou 28% (por fora), por conta do chamado “resíduo tributário”⁵, que são impostos e contribuições

4. Alíquota de ICMS que representará alíquota por fora de 28%, combinando ICMS, PIS e Cofins.
5. O “resíduo tributário” refere-se aos tributos incorridos por empresas em suas despesas operacionais e de capital, os quais não podem ser compensados ou recuperados conforme a legislação tributária vigente. Esses tributos são incluídos nos custos dos produtos ou serviços, aumentando o preço final ao consumidor. Resíduos tributários surgem de gastos que não permitem crédito fiscal, como despesas com energia elétrica, telecomunicações, manutenção e embalagens, bem como impostos sobre ativos imobilizados. Consequentemente, essas despesas são registradas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) como despesas

cobrados em diversos gastos da IND e do VAR e que não são recuperados na legislação atual. Certamente, esses valores seriam apresentados na DRE em linhas diferentes das despesas tributárias. Veja alguns possíveis exemplos:

- **gastos comerciais e administrativos da IND e do VAR (energia elétrica, telecom, manutenção e outros)**, que tiveram cobrança de IPI, ICMS, ISS, PIS, Cofins e IOF-Seguro e estão registrados em despesas operacionais na DRE, pelo fato de os tributos não serem passíveis de recuperação pela legislação em vigor;
- **gastos comerciais do VAR com embalagens**, que não permitem crédito de ICMS, PIS e Cofins, sendo reconhecidos em despesas operacionais; e
- **tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) cobrados nas aquisições de bens** das duas empresas e que foram integrados ao ativo imobilizado, por não serem recuperáveis, registrados como custo dos produtos vendidos na empresa industrial ou em despesas operacionais (despesa de depreciação) nas duas empresas.

Voltando ao exemplo numérico, analisando sob a ótica do cliente (pessoa física), sua compra foi por R\$ 300, sendo incluídos no preço os tributos (ICMS, PIS e Cofins), com cobrança total de R\$ 65,62.

Tabela 2 – Cálculo por dentro *versus* por fora

Descrição e cálculo	"Por dentro"	"Por fora"	Diferença de alíquota
Preço de compra (incluindo impostos)	R\$ 300,00	R\$ 300,00	
Alíquotas	28%	26,35%	1,65%
Preço base estimado	R\$ 237,47	R\$ 234,38	
Tributos calculados	R\$ 62,53	R\$ 65,62	3,09

A soma das alíquotas por fora do ICMS (16,16%⁶) com PIS+Cofins (10,19%⁷) daria 26,35%. Contudo, veja que o cálculo por fora apontou alíquota de 28%. Como explicar essa diferença de 1,65% (28% - 26,35%)? Esse percentual representa o impacto do PIS+Cofins (10,19%) na base do ICMS (16,16%) → $10,19\% \times 16,16\% = 1,65\%$. Essa é uma das confusões que existem no modelo atual e o processo de reforma tributária pretende eliminar.

operacionais ou no custo dos produtos vendidos, contribuindo para uma carga tributária efetiva maior que a alíquota nominal esperada.

6. Valor obtido pela fórmula $0,1391 / (1 - 0,1391)$.

7. Valor obtido pela fórmula $0,0925 / (1 - 0,0925)$.

O registro contábil no VAR (sintetizado na DRE), passo a passo, incluindo compra, venda, apuração e pagamento dos tributos, será apresentado a seguir:

COMPRA:	
DÉB: Estoque	156,25
DÉB: PIS+Cofins a recuperar ⁸	15,93
DÉB: ICMS a recuperar	27,82
CRÉD: Bancos ou fornecedores	200,00
VENDA:	
DÉB: Bancos ou contas a receber	
CRÉD: Receita bruta	300,00
DÉB: CMV	
CRÉD: Estoque	156,25
DÉB: Despesa de PIS+Cofins	
CRÉD: PIS+Cofins a pagar	23,89
DÉB: Despesa de ICMS	
CRÉD: ICMS a pagar	41,73
APURAÇÃO (final do mês):	
DÉB: PIS+Cofins a pagar	
CRÉD: PIS+Cofins a recuperar	15,93
DÉB: ICMS a pagar	
CRÉD: ICMS a recuperar	27,82
PAGAMENTO (mês seguinte):	
DÉB: PIS+Cofins a pagar	
CRÉD: Bancos	7,96
DÉB: ICMS a pagar	
CRÉD: Bancos	13,91

8. Para fins didáticos serão utilizadas sempre contas contábeis únicas para registro de PIS e COFINS, sejam despesas, ativos ou passivos, embora as empresas destaquem duas contas separadas, uma para cada contribuição.

É sempre bom fechar o financeiro com o contábil. Tanto a DRE (lucro bruto) quando o saldo bancário da empresa (considerando a compra e a venda líquidas na conta) terão o mesmo saldo ao final da operação, conforme demonstrado nas Tabelas ns. 3, 4 e 5:

Tabela 3: Demonstração do fluxo de caixa, no VAR

ITEM	ENTRADA	SAÍDA	SALDO
Venda	300,00		300,00
Pagamento do ICMS (Venda - Compra)		13,91	286,09
Pagamento de PIS+Cofins (Venda - Compra)		7,96	278,13
Compra		200,00	78,13
Saldo corrente de caixa	300,00	221,87	78,13

Tabela 4: Demonstração do Resultado (DRE) Ajustada, no VAR

ITEM	VALOR
Venda	300,00
Custo da Venda	200,00
ICMS (venda - compra)	13,91
PIS+COFINS (venda - compra)	7,96
Lucro bruto	78,13

As tabelas demonstram que o lucro bruto calculado na DRE é igual ao saldo final do fluxo de caixa, que, por sua vez, corresponde ao saldo final da conta corrente da empresa. Essa conciliação garante a consistência entre os resultados contábeis e financeiros da empresa.

3.3 A contabilização dos tributos para o novo modelo, com cobrança de IBS e CBS

Na sequência, serão realizadas as mesmas operações, para facilitar a compreensão da dinâmica entre as duas formas de “registro contábil”, no entanto, serão considerados neste segundo exemplo os impactos do processo de reforma tributária, com a cobrança de IBS e CBS por fora, acrescidos ao preço, conforme previsto na EC n. 132/2023 e no PLP n. 68/2024, já aprovado na Câmara.

Para fins didáticos, considere uma alíquota combinada de CBS + IBS de 28%, sendo o IBS com alíquota de 17,81% e a CBS com alíquota de 10,19%, percentuais (hipotéticos) aplicados com o objetivo de manter a cobrança do modelo atual correspondente aos tributos que serão extintos. Assim, mantendo o preço final de R\$ 200 na venda da IND para o VAR e de R\$ 300 na revenda deste para a pessoa física (PF), temos a estrutura da operação sintetizada na contabilidade demonstrada na Tabela 5.

Tabela 5: DRE das operações com a aplicação plena da EC 132/2023 e do PLP 68/2024

DRE da Cia. IND (Indústria)		DRE da Cia. VAR (Comércio)	
Faturamento bruto	200,00	Faturamento bruto	300,00
(+) IBS – 17,81%	(27,82)	(+) IBS – 17,81%	(41,73)
(+) CBS – 10,19%	(15,93)	(+) CBS – 10,19%	(23,89)
RECEITA BRUTA	156,25	RECEITA BRUTA	234,38
		(-) CMV	(156,25)
		LUCRO BRUTO	78,13

O uso do termo “receita bruta” para informar o preço de venda do produto, tanto na IND quanto no VAR, está de acordo com o previsto no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977.

O § 4º do citado art. 12 diz que “na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”. Atualmente, o IPI segue esse modelo, pois ele é cobrado pela empresa industrial do adquirente, que é o seu contribuinte de fato, sendo acrescido ao preço, tal qual será feito com o IBS e a CBS, a partir de 2027 e 2029, respectivamente.

Aliás, esse é um bom ponto para reflexão! A responsabilidade pelo ICMS, imposto estadual, recai sobre a empresa vendedora, que repassa o imposto ao consumidor por intermédio do preço de venda. No caso do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), a responsabilidade pelo imposto é do cliente, que é o contribuinte de fato. Essa distinção entre ICMS e IBS impacta diretamente a carga tributária e a repercussão econômica dos impostos sobre os diferentes atores da cadeia produtiva.

Tabela 6: Contribuinte de fato *versus* contribuinte de direito

OPERAÇÃO	Contribuinte de fato	Contribuinte de direito (responsável)
IND → VAR	VAR	IND
VAR → PF	Cliente PF	VAR

Analisando a Tabela 5, observa-se que o cálculo por fora traz uma diferença fundamental ao processo: não há qualquer **cobrança de tributo sobre tributo, nem sobre o próprio tributo**, o que acontece quando a tributação é feita por dentro. No exemplo didático, o cliente (PF) pagou o mesmo preço final de R\$ 300, porém, de forma transparente, o vendedor (VAR) assim demonstrará no seu documento fiscal:

- Preço de venda (sem tributos) = R\$ 234,38
- IBS+CBS – 28% = R\$ 65,62
- Preço final = R\$ 300,00

A seguir, veja como foi o registro contábil que gerou a DRE da Tabela 5 do VAR:

REGISTRO CONTÁBIL, COM APURAÇÃO DE IBS+CBS NO MODELO PADRÃO:	
COMPRA:	
DÉB: Estoque	156,25
DÉB: CBS a recuperar	15,93
DÉB: IBS a recuperar	27,82
CRÉD: Bancos ou fornecedores	200,00
VENDA:	
DÉB: Bancos ou contas a receber	300,00
CRÉD: Receita Bruta	234,38
CRÉD: IBS a recolher	41,73
CRÉD: CBS a recolher	23,89
DÉB: CMV	
CRÉD: Estoque	156,25

APURAÇÃO (final do mês):	
DÉB: CBS a recolher	
CRÉD: CBS a recuperar	15,93
DÉB: IBS a recolher	
CRÉD: IBS a recuperar	27,82
PAGAMENTO (mês seguinte):	
DÉB: CBS a recolher	
CRÉD: Bancos	7,96
DÉB: IBS a recolher	
CRÉD: Bancos	13,91

3.4 Reflexões sobre a comparação entre o modelo atual e o modelo futuro (reforma tributária plena)

Mas, o que teve de diferente, na prática, entre o modelo atual e o modelo futuro, que será aplicado com a entrada em vigor da reforma tributária?

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade (*IFRS – International Financial Reporting Standards*), as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) passaram a refletir melhor a realidade econômica das empresas, promovendo o reconhecimento da receita líquida, na qual tributos sobre vendas, como o ICMS, PIS, Cofins, ISSQN e IPI, são apresentados de forma segregada.

Isso segue o princípio de que a receita deve ser reconhecida pelo montante que a entidade espera receber, após deduções diretas de tributos sobre vendas da receita bruta, o que resulta numa apresentação mais transparente dos impactos tributários.

Com a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS), as Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE) passaram a apresentar uma estrutura que reflete melhor a realidade econômica das empresas.

As IFRS promovem uma abordagem de reconhecimento de receita líquida, na qual os tributos sobre vendas, como o ICMS, são geralmente apresentados de forma segregada. Isso ocorre porque as IFRS⁹ seguem o princípio de que

9. Essa abordagem é normatizada pela IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers* (CPC 47 no Brasil) –, que trata do reconhecimento de receita líquida dos tributos. A IAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (CPC 26 no Brasil) – complementa com diretrizes sobre a apresentação das demonstrações financeiras, assegurando a consistência e a clareza na forma como a receita líquida e os tributos são apresentados em notas explicativas.

a receita deve ser reconhecida pelo montante que a entidade espera receber, resultando normalmente em:

- **receita bruta:** apresentada como o total dos valores faturados;
- **deduções:** incluem tributos sobre vendas que são deduzidos diretamente da receita bruta para determinar a receita líquida.

No contexto das mudanças institucionalizadas pela reforma tributária, na verdade, a única alteração foi o fato de os tributos cobrados sobre o preço dos bens e serviços (IBS e CBS) não serem tratados como "despesa" na DRE das empresas.

Os tributos pertencem, efetivamente, ao adquirente e não devem transitar pelo resultado do vendedor. Nas demonstrações financeiras publicadas, tal fato já ocorre, com a DRE partindo da receita líquida e a posterior abertura da composição entre a receita bruta e a receita líquida informada na parte final das notas explicativas. Porém, na Escrituração Contábil Digital (ECD) da empresa é realizado o registro da despesa com os impostos e contribuições sobre a receita, que no caso é apresentada pelo total recebido.

Com a reforma, não haverá mais valores de IBS e CBS escriturados em despesa nas empresas, pois na essência, o valor pago nas compras empresariais referentes aos dois novos tributos só pode ter dois caminhos:

- i) ser passível de recuperação, com registro em IBS+CBS a recuperar, no ativo; ou
- ii) não ser recuperável, quando integrará o item adquirido, seja um ativo ou uma despesa.

3.5 O uso do *split payment* mudaria o registro contábil apresentado?

O *split payment*, ou pagamento fracionado, proposto na reforma tributária brasileira, trará mudanças significativas no registro contábil. Nesse sistema, o valor da venda é automaticamente dividido durante a transação, separando diretamente o montante correspondente aos tributos para as contas das autoridades fiscais. Dentre os impactos esperados no processo contábil, é possível destacar:

1) divisão automática: ao deduzir automaticamente os tributos, a empresa recebe apenas o valor líquido, eliminando a gestão manual do passivo tributário;

2) transparência e simplicidade: isso aumenta a transparência e simplifica as reconciliações contábeis;

3) fluxo de caixa: melhora o fluxo de caixa, pois elimina o risco de inadimplência nos pagamentos de tributos;

4) redução de obrigações administrativas: reduz as atividades de cálculo e pagamento manual de tributos;

5) implicações tecnológicas: empresas precisam adaptar seus sistemas para suportar esse modelo, garantindo integração automática eficiente.

O *split payment* visa a simplificar o processo tributário, melhorando a eficiência tanto para empresas quanto para o governo. Dentre os avanços previstos no processo de reforma tributária em curso, está a possibilidade do uso do *split payment*, já aplicado no comércio eletrônico, nas operações de *marketplace* e utilizado com sucesso pelas microempresas e empresas de pequeno porte nos pagamentos mensais do DAS-Simples¹⁰. O modelo proposto consiste na separação dos valores recebidos, pelo arranjo de pagamento, para distribuição entre a empresa vendedora, a Receita Federal do Brasil (RFB) e o Comitê Gestor (CG).

O crédito do IBS+CBS cumpre etapas para ser plenamente utilizado:

- crédito gerado (art. 44, § 1º, do PLP 68/2024), por ocasião da emissão do documento fiscal (mesmo sem desembolso financeiro), quando os tributos (IBS+CBS) devem ser reconhecidos no ativo, em contas de tributos a recuperar;
- crédito apropriado (art. 28, *caput*, do PLP 68/2024), quando ocorrer o pagamento de CBS e IBS acrescido ao valor da compra dos bens e serviços adquiridos, permitindo a partir daí a compensação com valores dos tributos (CBS e IBS) a pagar; e
- crédito utilizado (art. 34 do PLP 68/2024), ocasião em que o imposto a recuperar gerado (registrado na contabilidade) e apropriado (passível de ser compensado) será, finalmente, compensado (monetizado, com contrapartida na conta bancária).

10. Documento de Arrecadação do Simples Nacional, que é cobrado sobre a receita bruta, com o recurso sendo direcionado, pela RFB, para cada tributo incluído (IPI, ICMS, ISS, PIS, Cofins, IRPJ, CSLL e a Contribuição Previdenciária Patronal) e suas respectivas destinações.

No exemplo didático apresentado não haveria diferença significativa, principalmente em relação ao tratamento contábil, que seria ainda mais simplificado. Considerando que a compra e a venda fossem feitas à vista e o modelo de *split payment* fosse aplicado nas duas empresas do exemplo (IND e VAR), a empresa comercial, por exemplo, teria um registro contábil ainda mais simples, conforme se verifica a seguir:

REGISTRO CONTÁBIL COM O USO DO <i>SPLIT PAYMENT</i> (OPERAÇÕES À VISTA)		
COMPRA:		
DÉB: Estoque		156,25
DÉB: CBS a recuperar		15,93
DÉB: IBS a recuperar		27,82
CRÉD: Bancos		200,00
VENDA:		
DÉB: Bancos		
CRÉD: Receita bruta		234,38
DÉB: CMV		
CRÉD: Estoque		156,25
DÉB: Bancos		43,75
CRÉD: CBS a recuperar		15,93
CRÉD: IBS a recuperar		27,82

A DRE seria a mesma, mas a entrada de caixa na venda já seria pelo valor líquido, que pertence efetivamente ao VAR, que foi R\$ 278,13 (234,38 da sua rec. bruta + R\$ 43,75 dos tributos pagos de forma antecipada na compra).

O modelo de *split payment*, no caso, permitiria ao arranjo de pagamento, de forma eletrônica e automática, fazer a retenção de apenas R\$ 21,87 dos R\$ 300 pagos pelo cliente pessoa física, que representa a parcela de IBS + CBS sobre o valor agregado pelo VAR na operação, destinando respectivamente, R\$ 13,91 (IBS) para o Comitê Gestor e R\$ 7,96 para a RFB (CBS).

Na prática, a aplicação do modelo de *split payment* corrobora a linha de que CBS e IBS devem ficar fora da DRE, pois a empresa receberá nas suas vendas apenas o valor que lhe pertence efetivamente, separado em duas parcelas:

- a receita bruta, correspondente ao preço de venda do bem ou do serviço; e
- os tributos (CBS e IBS) que foram pagos nas suas aquisições.

Sem o *split*, a parcela total dos tributos seria cobrada do cliente, sendo posteriormente recolhida ao Comitê Gestor e à Receita Federal do Brasil.

3.6 A integração do Imposto Seletivo com a cobrança de IBS e CBS para alguns segmentos empresariais

O Imposto Seletivo (IS) será cobrado de forma **monofásica**, preferencialmente na venda do produto industrializado para o comércio, seja ele atacadista, distribuidor ou varejista. Embora apresentem características diferentes, o IS tem como objetivo suprir a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que atualmente apresenta níveis de arrecadação na faixa dos R\$ 60 bilhões, por ano¹¹.

Analisando o projeto (PLP 68/2024) que foi aprovado na Câmara dos Deputados, em relação à normatização da base de cálculo e à integração entre o IS, a CBS e o IBS, é possível afirmar que:

- o IVA-Dual (CBS + IBS) e o próprio IS não integram a base de cálculo do IS (art. 414, I, do PLP n. 68/2024); e
- o IS entra na base de cálculo do IVA-Dual (CBS + IBS), conforme previsto no art. 12, V, do PLP n. 68/2024.

Para fins didáticos, serão consideradas as mesmas informações que foram utilizadas no exemplo anterior, acrescentando na venda da empresa industrial a cobrança do IPI, com alíquota de 10%, elevando o preço final de venda para R\$ 220 (R\$ 200 + R\$ 20). Não será alterado o preço de revenda (R\$ 300), admitindo que a empresa comercial varejista (VAR) suportou a cobrança do IPI, incluindo no seu CMV os custos do "imposto federal", consequentemente reduzindo seu lucro bruto.

Na Tabela n. 7 será apresentado o resultado da análise comparativa, entre as duas empresas (IND e VAR), mas com a cobrança do IPI no modelo atual.

11. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589.

Tabela 7: DRE das operações no modelo atual – com IPI

DRE da Cia. IND (Indústria)		DRE da Cia. VAR (Comércio)	
Faturamento bruto	220,00	Receita bruta	300,00
(-) IPI – 10% sobre RB	(20,00)	(-) ICMS (13,91%)	(41,73)
Receita bruta	200,00	(-) PIS+Cofins – 9,25%	(23,89)
(-) ICMS (13,91%)	(27,82)	Receita líquida	234,38
(-) PIS+Cofins – 9,25%	(15,93)	(-) CMV*	(176,25)
Receita líquida	156,25	Lucro bruto	58,13

* CMV do VAR = 176,25, sendo 156,25 da rec. líquida da IND + 20 do IPI.

Para manter a arrecadação dos R\$ 20, que eram cobrados do IPI, o IS precisará ter alíquota maior que 10%, pois ICMS, PIS e Cofins, que estão incluídos na receita bruta, acabam por integrar a base de cálculo do IPI no modelo atual. Por outro lado, IBS e CBS não entrarão na base de cálculo do Imposto Seletivo, gerando necessidade de ajuste na alíquota:

- alíquota do IPI = 10%
- impacto da alíquota do IVA-Dual (CBS + IBS) de 28% sobre a alíquota do IPI = 2,8% (28% sobre 10%).
- alíquota necessária para manter o IS com a arrecadação de R\$ 20,00 = 12,8% (10% + 2,8%).

Porém, aí esbarramos em outro problema: como o IS integra as bases de CBS e IBS, a sua cobrança mexerá com o valor dos dois novos tributos que integram o IVA-Dual brasileiro. Diante disso, a opção foi manter a alíquota do IPI (10%) para a cobrança do IS, o que representará redução na comparação com o valor anterior cobrado do IPI, sinalizando ajuste nos dois novos tributos: IBS e CBS. O cálculo é detalhado na Tabela 8.

Tabela 8: DRE das operações com a aplicação plena da EC 132/2023 e do PLP 68/2024 e cobrança simultânea de IS + CBS + IBS

DRE da Cia. IND (Indústria)		DRE da Cia. VAR (Comércio)	
Faturamento bruto	220,00	Faturamento bruto	300,00
(+) IS – 10% sobre RB	(15,63)	(+) IBS – 17,81%	(41,73)
(+) IBS – 17,81%	(30,61)	(+) CBS – 10,19%	(23,89)
(+) CBS – 10,19%	(17,51)	RECEITA BRUTA	234,38
RECEITA BRUTA	156,25	(-) CMV	(171,88)
		LUCRO BRUTO	62,50

Numa análise comparativa entre o modelo atual (Tabela 7) e o modelo de aplicação plena da reforma tributária (Tabela 8), verifica-se que a IND manteve o preço que praticava no modelo anterior, porém com migração do valor cobrado de IPI (R\$ 20,00) em parte para o IS (R\$ 15,63), com o restante destinado para o IVA-Dual (R\$ 4,37, sendo IBS + R\$ 2,79 e CBS + R\$ 1,58).

Com isso, o lucro bruto do VAR (Tabela 8) ficou R\$ 4,37 maior (62,50 – 58,13) em relação ao modelo anterior (Tabela 7), pois o IS de R\$ 15,63 foi incluído no CMV, enquanto os valores ajustados de IBS e CBS não entram no custo da empresa comercial, sendo, na essência, “devolvidos” ao VAR por ocasião da sua revenda ao seu cliente, pessoa física. Assim, considerando o registro contábil na venda da IND para o VAR, mas sem o uso do *split payment*:

DÉB: Bancos ou contas a receber	220,00
CRÉD: Receita bruta	156,25
CRÉD: IBS a recolher	30,61
CRÉD: CBS a recolher	17,51
CRÉD: IS a recolher	15,63

Caso fosse utilizado o modelo automático do *split payment* para o IBS e a CBS, o registro seria realizado da seguinte forma:

DÉB: Bancos ou contas a receber	172,88
CRÉD: Receita bruta	156,25
CRÉD: IS a recolher	15,63

Não há diferença no registro contábil da empresa comercial varejista (VAR) com a inclusão da cobrança do Imposto Seletivo, sendo apenas os valores ajustados, conforme demonstrado a seguir:

REGISTRO CONTÁBIL NO VAR, COM O USO DO *SPLIT PAYMENT* (OPERAÇÕES À VISTA)

COMPRA:	
DÉB: Estoque	171,88 ➔ incluído aí o IS de R\$ 15,63
DÉB: CBS a recuperar	17,51
DÉB: IBS a recuperar	30,61
CRÉD: Bancos	220,00
VENDA:	
DÉB: Bancos	
CRÉD: Receita bruta	234,38
DÉB: CMV	
CRÉD: Estoque	171,88
DÉB: Bancos	48,12
CRÉD: CBS a recuperar	17,51
CRÉD: IBS a recupera	30,61

4 CONCLUSÕES

O atual processo de reforma tributária no Brasil representa um marco significativo para a contabilidade e o direito tributário, sendo articulado principalmente pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e pelo Projeto de Lei Complementar n. 68/2024. A implementação do modelo de IVA-Dual (CBS + IBS) traz mudanças profundas na relação entre as empresas e o Estado, especialmente na cobrança de impostos sobre bens e serviços, modernizando o sistema tributário e alinhando-o com práticas internacionais.

Dentre as principais conclusões, destacam-se:

1) Simplificação e clareza tributária: a substituição de múltiplos tributos por taxas claras com o IVA-Dual, conforme detalhado na EC 132/2023, facilita o *compliance* e melhora a transparência tributária. A reforma elimina a complexidade dos cálculos de "tributo sobre tributo", tema histórico de litigiosidade, abordado no Decreto-lei n. 1.598/1977.

2) Mitigação da litigiosidade: com regras simplificadas propostas no PLP 68/2024, a reforma espera reduzir a litigiosidade fiscal significativamente, conforme artigos que eliminam a integração dos tributos na base de cálculo uns dos outros, aliviando o sistema judiciário.

3) Avanços contábeis: a remoção dos tributos da DRE, referenciada pela Instrução Normativa SRF n. 51/1978, favorece sua apresentação no balanço patrimonial, refletindo melhor a realidade operacional das empresas sob a nova estrutura.

4) Impacto do *split payment*: o uso potencial do *split payment*, alinhado às disposições do PLP 68/2024, pode melhorar a administração dos tributos, minimizando saldos devedores de IBS e CBS no passivo das empresas, melhorando o fluxo de caixa.

5) Transparência e justiça fiscal: a clara separação dos tributos no preço de venda, conforme metodologias definidas no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, aumenta a transparência para os consumidores e apoia a justiça social por meio de compensações fiscais para famílias de baixa renda.

6) Relevância do balanço patrimonial: a lógica de apresentação dos tributos em ativos recuperáveis, consoante a Lei n. 12.973/2014, facilita a previsibilidade financeira e garante a consistência com práticas contábeis internacionais, especialmente com o reconhecimento explícito dos tributos na seção de ativos.

Exemplos ilustrativos

- **Comparação de modelos:** exemplo prático em que uma indústria (IND) e uma varejista (VAR) demonstram diferenças nos tributos (ICMS, PIS, Cofins vs. CBS + IBS) antes e depois da reforma, ilustrando o cálculo por fora.
- **Cálculo “por dentro” vs. “por fora”:** promove a compreensão do impacto tributário sobre o preço final, eliminando a cobrança de tributo sobre tributo que o sistema atual impõe.
- **Uso do *split payment*:** demonstra a simplificação no processo de recolhimento e sua integração no ambiente operacional das empresas, conforme potencializado pela reforma.

Essas alterações procuram simplificar o ambiente de negócios no Brasil, promover operações empresariais mais eficientes e assegurar uma distribuição justa da carga tributária, tornando-se mais compreensível e equitativa para todos os participantes do mercado.

5 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 12.973, de 14 de maio de 2014. Altera a Lei n. 9.779, de 6 de maio de 1999, que institui o Regime Especial de Tributação para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e altera dispositivos da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a Lei Geral de Proteção à Pessoa Idosa. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 maio 2014. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre o imposto sobre serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Seção 1, p. 15.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 22 de dezembro de 2023. Altera o Capítulo II do Título VI da Constituição Federal, para dispor sobre a repartição de receitas tributárias e para instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 2023. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Instrução Normativa SRF n. 51, de 26 de janeiro de 1978. Dispõe sobre os procedimentos para a escrituração da receita bruta e para a apropriação do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e do imposto sobre serviços, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 jan. 1978. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n. 68, de 2024. Dispõe sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), o Imposto Seletivo (IS), e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024.

CUCEU, Ionut Constantin; VAIDEAN, Viorela Ligia. Considerations on VAT Efficiency and VAT Evasion. **Ovidius University Annals, Economic Sciences Series**, v. 0, n. 2, p. 473-478, May 2014.

DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). **VAT exemptions: consequences and design alternatives**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. p. 3-36. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 10 fev. 2024.

EBEKE, Christian Hubert; EHRHART, Hélène. Does VAT reduce the instability of tax revenues? **Working Paper**, n. 24, 2011.

KEEN, Michael. VAT attacks! **International Tax and Public Finance**, v. 14, n. 5, p. 525-546, 2007.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. A study on the economic effects of the current VAT rates structure. **Working Paper**, n. 111, 2013.

MATTHEWS, Kent; LLOYD-WILLIAMS, Jean. The VAT-evading firm and VAT evasion: an empirical analysis. **International Journal of the Economics of Business**, v. 8, n. 1, p. 57-76, 2001.

NETHERLANDS BUREAU FOR ECONOMIC POLICY ANALYSIS. A study on the economic effects of the current VAT rates structure. **Taxation Studies**, n. 56, 2015. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/tax/taxstu/0056.html>. Acesso em: 25 out. 2024.

