

A Nova Técnica de não Cumulatividade na LC n. 214: Impactos e Inconstitucionalidades

The New Technique of Non-Cumulativity in LC 214: Impacts and Unconstitutionality

Atílio Dengo

Doutor em Direito pela UFRGS. E-mail: atilio@atiliodengo.com.br.

Recebido em: 25-8-2025 – Aprovado em: 2-7-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.3.2026.2853>

Resumo

O texto faz uma análise da Lei Complementar n. 214/2025, destacando a resistência à não cumulatividade plena e outras inconstitucionalidades. A não cumulatividade é uma fonte constante de conflitos entre o fisco e os contribuintes no Brasil. A LC n. 214/2025 introduziu mudanças significativas na estrutura da não cumulatividade, tornando-a diferente da pretendida pela Emenda Constitucional n. 132. A lei impõe a adoção compulsória de mecanismos como o *split payment*, além de condicionar o aproveitamento dos créditos ao pagamento prévio do débito tributário. Essas inovações criaram uma não cumulatividade diversa da pretendida pela EC n. 132, sem créditos, cujo valor do imposto pago nas aquisições será restituído ao contribuinte no final do período e a apuração, que constitui o crédito tributário, será apresentada ao contribuinte, para ratificação, após a extinção das obrigações tributárias que ele promoveu. A análise também aborda a natureza da LC n. 214/2025, a regra-matriz do IBS e da CBS, e outras inconstitucionalidades.

Palavras-chave: Lei Complementar n. 214/2025, não cumulatividade, *split payment*, créditos tributários, Emenda Constitucional n. 132, IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), apuração assistida, débito tributário, método de subtração pela variante imposto sobre imposto.

Abstract

The text provides an analysis of Complementary Law 214/25, highlighting the resistance to full non-cumulativity and other unconstitutionality issues. Non-cumulativity is a constant source of conflict between the tax authorities and taxpayers in Brazil. LC 214/25 introduced significant changes to the structure of non-cumulativity, making it different from what was intended by Constitutional Amendment 132. The law imposes the compulsory adoption of mechanisms such as split payment, in addition to conditioning the use of credits on the prior payment of the tax debt. These innovations created a non-cumulativity different from what was intended by EC 132, without credits, in the amount of tax paid on acquisitions will be refunded to the taxpa-

yer and the tax assessment, which constitutes the credit, will be presented to the taxpayer for ratification after the extinction of the tax obligations that they promoted. The analysis also addresses the nature of LC 214/25, the main rule of IBS and CBS, and other unconstitutionality issues.

Keywords: Complementary Law 214/25, non-cumulativity, split payment, tax credits, Constitutional Amendment 132, IBS (Tax on Goods and Services), CBS (Contribution on Goods and Services), assisted calculation, tax debit, subtraction method by the tax-on-tax variant.

1. Introdução

A doutrina tributária brasileira tem inúmeros exemplos demonstrando o quanto a não cumulatividade é uma fonte permanente de conflitos entre fisco e contribuintes. Os fatos históricos indicam que a não cumulatividade plena não é aceita pelo Fisco. Para ilustrar, vale citar Sacha Calmon Navarro Coêlho que, referindo-se à adoção do método de créditos financeiros pela LC n. 87/1996 – superando assim o método de créditos físicos do malsinado Convênio n. 66/1988 – registra o retrocesso ocasionado pela modificação do texto original por pressão dos estados:

“Prevendo o impasse, os estados impuseram ao Ministro Kandir que fixasse ‘prazo futuro’ para o aproveitamento dos créditos advindos da aquisição de ativo fixo e para uso e consumo depois que o esboço da Lei Complementar n. 87/96 estava pronto. O Ministro acedeu.”¹

Não se trata de algo pontual, ao atualizar a obra de Baleeiro, Misabel Derzi registra: “As Fazendas Públicas, apesar da clareza dos dispositivos das leis e da forte Dogmática nacional, desenvolvida em torno do assunto, têm se rebelado contra o tratamento legal do princípio da não cumulatividade, reiteradamente procurado restringi-lo. Na verdade, elas resistem à implementação da Constituição, no que tange ao princípio da não cumulatividade.”²

Ao que parece, a situação não foi superada pelas mudanças decorrentes da reforma tributária. A resistência à não cumulatividade continua presente e, tudo indica, será objeto de novos conflitos, agora em patamar mais elevado. No presente texto, analisaremos a adoção compulsória e generalizada dos institutos da constituição assistida do crédito, das formas de antecipação do pagamento – particularmente o *split payment* e o pagamento pelo adquirente – bem como o requisito de pagamento do débito tributário como condição para o aproveitamento dos créditos de não cumulatividade. É nosso entendimento que a forma como a LC n. 214/2025 dispôs sobre esses institutos modificou a estrutura da não cumulativa-

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 712.

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 625.

de, tornando-a diferente da não cumulatividade plena pretendida pela EC n. 132. Demonstraremos que essas inconstitucionalidades criaram um mecanismo que, para bem funcionar exige um tipo de equilíbrio difícil de se ser obtido. Nas circunstâncias em que esse equilíbrio não for alcançado, as consequências afetarão o contribuinte e o fisco, no primeiro caso com graves restrições à não cumulatividade plena; no segundo, com importantes desvios nas funções do órgão.

A primeira parte do artigo examina as características atribuídas pela LC n. 214/2005 para a regra-matriz do IBS e da CBS, posteriormente analisaremos a dinâmica de adimplemento das obrigações tributárias. Neste ponto, faremos observações específicas ao método de subtração na variante imposto sobre imposto para então demonstrarmos que LC n. 214/2005 desvirtuou a não cumulatividade plena pretendida pela EC n. 132.

2. A natureza da Lei Complementar n. 214/2005

Deve ser dito que falta clareza ao texto da LC n. 214. O estilo de redação se vale de uma linguagem indireta. Em certas situações, o texto não emprega os conceitos jurídicos adequados ao caso, aparentando desconhecê-los. Noutras, faz uso de circunlóquios e implicações, de tal modo que o dispositivo redigido, ora exclui para depois incluir, ora trata da exceção para, implicitamente, dispor a regra geral. O estilo do texto indica o propósito de transmitir a mensagem de forma a evitar o debate durante o processo legislativo. Por meio deste procedimento foram criadas certas inovações que, quando implementadas, provocarão graves distorções ao IBS e a CBS em comparação com o modelo esboçado pela EC n. 132. Voltaremos ao tema nos próximos tópicos.

Nesse momento, interessa identificar a natureza da LC n. 214/2005, noutras palavras importa verificar como ela deve se relacionar com a lei de normas gerais prevista no art. 146, inciso III ou, o que é o mesmo, estabelecer o nível de relação entre ela e o CTN, o qual, embora instituído como lei ordinária, foi recepcionado pela CF/1988 como lei complementar que veicula normas gerais de direito tributário.

Até a EC n. 42/2003, o art. 146, III, continha apenas a previsão de leis complementares destinadas a estabelecer normas gerais para a definição dos tributos e suas espécies; a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, dos impostos previstos na CF/1988 e a definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo. Com a EC n. 42, o dispositivo passou a contar com a alínea *d* prevendo a *definição* – atente-se para o verbo – de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte através de lei complementar. Além disso, foi inserido um parágrafo único, atualmente § 1º, segundo o qual a lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá *instituir* – atente-se para o verbo – um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. É esta situação interfederativa que tornou necessária a adoção de lei complementar.

Assim, a LC n. 123/2006 contém normas gerais, ou seja, normas oponíveis aos entes públicos, que definem o tratamento diferenciado e, também, normas que instituem relações jurídicas entre particulares e entes públicos que tratam do regime único de arrecadação. As matérias reservadas à lei complementar, previstas no art. 146, incisos I, II e III, são veiculadas necessariamente por normas gerais e se dirigem às instâncias de poder dos entes federados, delimitando o seu âmbito de competência. É o que se passa com o CTN.

Também veiculam normas gerais, as Leis Complementares n. 87/1996 e n. 116/2003. Note-se que ambas iniciam reconhecendo que os tributos de que tratam são de competência dos respectivos entes federados. Coube a cada um deles, por meio de lei própria, instituir o tributo de sua competência. A LC n. 87/1996 veicula normas gerais, por determinação do art. 155, § 2º, XII, combinado com o art. 146, III, ambos da CF/1988, como uma tentativa de dar uniformidade nacional ao ICMS. Já a LC n. 116 faz o mesmo para acrescentar os serviços que serão objeto de incidência do ISS, nos termos do art. 156, III, da CF/1988.

Não é o que ocorre com a LC n. 214/2025, cujo art. 1º expressamente institui o IBS e a CBS, reconhecendo que o primeiro é um imposto de competência compartilhada entre os estados, municípios e o DF e a segunda, uma contribuição social de competência da União. O requisito de instituição por Lei Complementar provém do art. 156-A, *caput*, da CF e se justifica em razão da competência compartilhada do IBS, além do caráter nacional das normas de ambos os tributos, decorrência lógica da exigência de uniformidade em território nacional. Trata-se, portanto, de lei de caráter nacional que, diferentemente dos diplomas supramencionados, impõe direitos e deveres, poderes e sujeições aos partícipes das relações jurídicas que institui, isto é, aos entes federados, através das suas instituições e autoridades fiscais e aos particulares, na condição de contribuintes.

Portanto, a LC n. 214/2025 não é uma lei de normas gerais, nos moldes apreendidos pelo art. 146, incisos III, da CF³. Naturalmente, por se tratar de lei complementar, outros temas podem apresentar as características de normas gerais, nos termos apreendidos pelo texto constitucional. Não é o caso, no entanto, dos dispositivos que instituem e regulamentam o IBS, a CBS e o IS. Portanto, as normas gerais veiculadas pelo CTN têm primazia frente a inovações trazidas pela LC n. 214, naquilo em que tais inovações alargarem os limites estabelecidos pelo CTN.

3. A hipótese de incidência

Nos anos 1990, a reforma tributária era reivindicada pela necessidade de simplificação do sistema tributário. A questão dizia respeito, especialmente, ao

³ A respeito da natureza da LC n. 214 e sua relação com o CTN, enquanto lei de normas gerais, ver: ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 701-730.

ICMS. O trânsito de mercadorias no território nacional encontrava obstáculos na dissonância entre os regulamentos dos 27 estados da federação. A partir de 1995, o surgimento de novas tecnologias de informação mudou o modo de consumo. Além das distâncias que foram encurtadas, novas utilidades, que não se enquadravam nos conceitos tradicionais de mercadoria ou serviço, passaram a ser consumidas. Daí a necessidade de um tributo sobre consumo com uniformidade nacional e ampla materialidade.

A EC n. 132 determina que o IBS e a CBS incidem sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e operações com serviços. Já no âmbito da lei complementar, o art. 3º pretendeu definir os conceitos de *operações* e de *fornecimento* empregando redundâncias e apófases, o resultado é lamentável. De Plácido e Silva afirma que “na técnica mercantil, operação é, propriamente, a realização de negócios comerciais. Indica assim, o resultado ou efeito do ato mercantil, sendo por vezes empregado no mesmo sentido de transação.”⁴ Portanto, o IBS e a CBS têm seu critério material na realização de negócios jurídicos onerosos, praticados com habitualidade, que tem por objeto bens materiais, imateriais, inclusive direitos, ou serviços. Para esses tributos, a CF adotou o princípio do destino, como critério espacial e o art. 10 da LC n. 214 determina que se considere ocorrido o fato no momento do fornecimento do objeto da operação.

Obviamente a hipótese de incidência não alcança os fatos protegidos pelas normas de imunidade, bem como os fatos previstos em outras normas de competência tributária. A CF proíbe a bitributação e o *bis in idem*, não apenas por definir expressamente as respectivas competências tributárias, mas também porque, com a EC n. 132, o art. 153, § 6º, V, passou a determinar que o Imposto Seletivo poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos. Logo, à exceção do IS e das hipóteses descritas nos arts. 148 e 154, II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre fatos já previstos pelo texto constitucional.

Justamente por isso, a LC n. 214, incorre em inconstitucionalidade, por invasão de competência, quando determina a incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens imóveis, conforme previsto nos seus arts. 251 a 270, nomeadamente sobre a alienação de bem imóvel ou a cessão por ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais. Ocorre que tais atos integram o âmbito de incidência do ITBI, nos termos do art. 156, II, da CF.

4. A sujeição ativa

A competência tributária compreende a competência legislativa e a capacidade tributária⁵. Quanto à CBS, a questão da sujeição ativa não oferece proble-

⁴ Operação. In: SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *curso de direito tributário*. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 34.

mas. A EC n. 132 atribuiu à União a competência sobre a contribuição, conferindo várias atribuições à SRF. Portanto, a União é o sujeito ativo da CBS, cabendo à SRF e à PGFN as funções determinadas pela LC n. 214, em conformidade com as atribuições que lhe são próprias.

Questão mais delicada diz respeito ao IBS, uma vez que o *caput* do art. 156-A da CF estabelece que este imposto é de competência compartilhada entre os estados e municípios, incluindo o DF; e o *caput* do art. 156-B atribui competências exclusivas a um comitê gestor do imposto. Tal comitê foi instituído pelo art. 480 da LC n. 214, como entidade pública organizada sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Ele é composto por 27 representantes dos estados e 27 representantes dos municípios.

Trata-se de entidade jurídica de direito público na forma de associação de todos os estados e municípios da Federação. A figura não é nova e tem previsão no art. 241 da CF/1988, o qual permite a formação de consórcios públicos e de convênios de cooperação como meio de gestão associada de serviços públicos. Os contornos específicos dessas organizações foram traçados pela Lei n. 11.107, de 6 de abril de 2005⁶. E, nos termos do referido diploma, o CGIBS se caracteriza como associação pública interfederativa, de natureza autárquica⁷, fazendo parte da administração indireta de todos os estados e municípios⁸⁻⁹.

Do exposto se conclui que a competência tributária sobre o IBS não foi delegada. A EC n. 132 instituiu um tributo de competência compartilhada e essa é a inovação, ou seja, cada ente da federação, Estado, DF e municípios, detém competências sobre o IBS, porém essa competência é orquestrada: a competência le-

⁶ “6.1 A peculiaridade da associação pública, quando comparada às autarquias tradicionais, é a natureza Interfederativa. Atualmente, portanto, além das tradicionais autarquias federais, estaduais, distritais e municipais, o ordenamento admite a autarquia plurifederativa (multi ou interfederativa). Ex.: a União, o Estado do Rio de Janeiro e o Município do Rio de Janeiro instituíram a Autoridade Pública Olímpica – APO –, consórcio público, sob a forma de autarquia em regime especial (art. 1º da Lei 12.396/2011).” (OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Método, 2013, p. 142)

⁷ Tem-se que entender, para dar algum sentido a essas normas, que os consórcios com personalidade de direito privado têm a natureza de associações civis, disciplinadas pelo Código Civil, salvo as derrogações, já referidas, decorrentes da Lei n. 11.107/2005; os consórcios com personalidade de direito público têm a natureza de associações públicas, enquadrando-se no gênero autarquia e regendo-se, em consequência, pelo direito público e não pelo Código Civil (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 536).

⁸ Segundo o art. 6º, o consórcio adquire personalidade de direito público, após a ratificação, se for constituído como associação pública, passando a integrar a Administração indireta de todos os entes federativos consorciados (MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 235).

⁹ Dependendo da forma como se organizarem, os consórcios terão personalidade jurídica de Direito Privado (o que é autêntica aberração) sem fins econômicos ou de Direito Público (art. 1º, § 1º, e art. 6º), sendo que nesta última hipótese farão parte da Administração indireta de todos os consorciados (art. 6º, § 1º) (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 687).

gislativa plena é exercida pelo Congresso Nacional, mediante lei complementar. Já a instituição das alíquotas é da competência do Senado Federal, dos estados, do DF e dos municípios, como veremos adiante.

Com relação à capacidade tributária, ou seja, a capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, que compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, elas serão exercidas pelos entes federados, ora de forma integrada por meio do Comitê Gestor, ora individualmente.

De forma integrada, cabe ao CGIBS as funções de arrecadar, editar regulamento, uniformizar o entendimento sobre a legislação, efetuar as compensações, distribuir o produto da arrecadação e decidir sobre o contencioso administrativo. Individualmente, cada Estado e cada Município exercerá as funções de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e representação judicial relativas ao imposto, mediante os seus órgãos de administração tributária e de representação judicial. Logo, os estados e os municípios são os sujeitos ativos do IBS cuja materialidade se conecta ao respectivo território.

O problema dessa orquestração é que o legislador constituinte não foi capaz de manter a uniformidade do sistema em todo território nacional. Isso se deve, em especial, ao disposto no inciso V do art. 156-A da CF/1988. Mantidas as funções de fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial sob a égide dos estados e municípios, por meio de seus órgãos de fiscalização e representação judicial, teremos uma duplicidade de procedimentos e processos.

Na verdade, considerando que a legislação é a mesma para a CBS, o problema é tríplice. A questão mais delicada diz respeito ao âmbito judicial, tanto sob o aspecto ativo, nos casos de execução fiscal, quanto sob o aspecto passivo, nos casos de ações promovidas pelos contribuintes.

No primeiro caso, ainda que o CGIBS coordene as atividades, teremos duplicidade de execuções: União, no âmbito da justiça federal e Estado, em conjunto com o Município, no âmbito das justiças estaduais. Duas ações de execução tramitando separadamente, relativas a um mesmo contribuinte e por débitos originados nas mesmas operações.

No segundo caso, a LC n. 214 é omissa quanto à definição do foro competente para processar e julgar as ações movidas pelos contribuintes. Em se tratando de dois tributos uniformes em todo o território nacional e para assegurar a harmonia do sistema, é essencial que a decisão transitada em julgado produza efeitos perante quaisquer das pessoas aptas a exigir o tributo. Do modo como a questão foi organizada, o contribuinte terá que ingressar com tantas ações judiciais, quantas forem as pessoas jurídicas de direito público com que ele mantém relação jurídico-tributária. Com essa omissão, o problema que antes afetava os contribuintes, relacionado a falta de uniformidade das normas do ICMS aplica-

das pela fiscalização dos estados, aparece agora no âmbito das esferas do Poder Judiciário.

De lege ferenda, a questão seria mais bem resolvida se a EC n. 132 tivesse atribuído as funções descritas no inciso V do § 2º do art. 156-A da CF/1988, incluindo a representação judicial passiva, ao CGIBS que as exerceria com a colaboração das administrações tributárias e das procuradorias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

5. Sujeição passiva: contribuinte de direito, responsáveis e contribuinte de fato

Segundo o art. 21 da LC n. 214, fornecedor é aquele que realiza operações no desenvolvimento de atividade econômica ou de modo habitual ou, ainda, de forma profissional. De acordo com a hipótese de incidência do IBS e da CBS, contribuinte de direito só pode ser aquele que promove operações onerosas em caráter habitual, com vistas a obter lucros.

Nas situações em que o fornecedor não pode ser responsabilizado, seja porque não há um fornecedor em sentido estrito, como nos casos de bens adquiridos em licitação promovida pelo poder público; seja porque não está sujeito as leis brasileiras, a LC n. 214 atribui a condição de contribuinte ao adquirente ou a terceira pessoa, como responsável tributário. Nesse sentido, a atribuição de responsável tributário às plataformas digitais que promovem a cobrança, a contratação ou a entrega em operações realizadas por meio eletrônico foi uma importante inovação.

Merece crítica o art. 26 da LC n. 214. Além de confuso, a maior parte dele seria desnecessária se a redação fosse direta e os conceitos jurídicos, bem empregados. O dispositivo declara no *caput* que as pessoas relacionadas nos seus incisos não são contribuintes do IBS e da CBS. Em seguida, o § 1º oferece a essas pessoas a possibilidade de optarem pelo regime de tributação do IBS e da CBS. Porém, caso não a exerçam, os demais parágrafos passam a dispor sobre como cada uma delas será tributada. Não há como não deixar de registrar a comicidade da situação.

Tomemos o caso do condomínio edilício, mencionado no inciso I do *caput*: após afirmar que o condomínio não é contribuinte, o § 1º lhe *oferece* a opção de ingressar no regime regular de contribuição ao IBS e à CBS. Em seguida, o § 2º determina que se ele optar pelo regime regular, IBS e CBS incidirão sobre todas as taxas e demais valores cobrados pelo condomínio. Caso não exerça a opção, ficará sujeito à incidência do IBS e da CBS sobre as operações com bens e com serviços que realizar desde que as taxas e os demais valores condominiais cobrados de seus condôminos representem menos de 80% da sua receita total. O artigo implicitamente institui um regime de tributação distinto daquele que a LC n. 214 denomina de regime regular do IBS e da CBS, sem que se saiba em que exatamente um difere do outro.

Se os conceitos jurídicos fossem bem manejados, a referência ao condomínio seria desnecessária. Pois ali o que temos é uma hipótese de não incidência: dada a sua natureza, a atividade própria do condomínio edilício não consiste no fornecimento de bens materiais ou imateriais de forma habitual e a título oneroso. Portanto, foge ao âmbito de incidência do IBS e da CBS. E, se porventura, o condomínio edilício realizar tais operações, estas e apenas estas deverão ser tributadas pelo regime regular. Do modo como foi feito, o legislador confunde e incorre em uma ilegalidade ao determinar que o IBS e a CBS incidam sobre todos os valores cobrados pelo condomínio. A mesma situação ocorre em relação às demais pessoas jurídicas. As pessoas mencionadas nos incisos II e III possuem legislação própria, que estabelece inclusive sua responsabilidade perante o fisco. Já incisos VIII e IX se referem a entidades imunes, nos termos do art. 150 da CF/1988, cujos requisitos para o seu exercício estão estabelecidos no art. 14 do CTN.

6. Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, ou seja, o valor total cobrado pelo fornecedor, incluído juros, multas, o frete sob seu encargo e demais acréscimos. É o que determina o art. 12 da LC n. 214. O valor da operação não compreende o valor do IBS e da CBS, nem dos tributos em extinção (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins), iluminação pública e os descontos incondicionais. Mas o valor do novo imposto seletivo integra a base de cálculo do IBS e da CBS, conforme determinação do art. 153, § 6º, IV, da CF.

As mesmas observações feitas por Carrazza a respeito do ICMS¹⁰ se aplicam ao IBS e à CBS. Eles não são tributos sobre o valor agregado. O fato de repercutir sobre o valor agregado em cada operação ocorrida na cadeia de produção e consumo diz respeito à técnica de não cumulatividade. Quando o bem for adquirido para consumo, a soma do valor arrecadado pelo fisco ao longo do processo será igual ao valor que seria obtido caso aplicássemos a mesma alíquota sobre o valor praticado na última operação.

Diga-se de passagem, é nosso entendimento que a norma de não cumulatividade não integra a base de cálculo desses tributos¹¹. A regra-matriz estabelece a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Veremos, quando tratarmos do método por subtração na variante imposto sobre imposto, que a não cumulatividade pressupõe uma segunda relação, essencial para o adequado funcionamento da técnica, uma relação entre contribuinte-fornecedor e contribuinte-adquirente.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9. ed., revista, ampliada e atualizada de acordo com a LC 87/96. São Paulo. Malheiros, 2002, p. 263.

¹¹ Sobre o assunto, Misabel Derzi apresenta um amplo panorama a respeito do tema em: Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 636.

Quanto às alíquotas, a LC n. 214 foi pródiga na sua adoção. Além de alíquotas temporárias, já estabelecidas pela LC n. 214, para o período de 1º de janeiro de 2026 e 31 de dezembro de 2028, entrarão em vigor dois sistemas de alíquotas: (a) as alíquotas de referência, fixadas pelo Senado Federal; e, (b) as alíquotas-padrão ou específicas fixadas, por lei própria, pela União, no caso da CBS e pelos estados, Distrito Federal e municípios, no caso do IBS. O valor do IBS será obtido pela soma das alíquotas do estado e do município em que ocorreu a operação.

Em 2026, a alíquota temporária será de 0,1%, para a IBS, e de 0,9%, para a CBS. A lei complementar pretende que em 2027 esteja vigorando a alíquota de referência e a alíquota específica da CBS. Nos anos de 2027 e 2028, a alíquota temporária do IBS será de 0,05% para os estados e de 0,05% para os municípios. Espera-se que as alíquotas de referência e específicas dos estados, do Distrito Federal e dos municípios estejam vigorando no exercício de 2029.

As alíquotas temporárias fixadas em 2026, para a CBS e em 2027 e 2028 para o IBS são irrelevantes para o contribuinte. Elas permitirão que o fisco realize alguns exercícios, promovendo um projeto piloto que fornecerá informações úteis para a fixação das alíquotas de referência.

Em 2027, as contribuições previstas nos arts. 195, I, *b*, e IV, e no art. 239, da CF, serão extintas e o IPI passará a vigor com alíquota zero, exceto para os produtos sobre bens produzidos na Zona Franca de Manaus. Logo, a alíquota de referência da CBS já será fixada pelo seu valor integral. No caso do IBS, entre 2029 e 2032, as alíquotas aumentarão gradativamente. Ao mesmo tempo em que as alíquotas do ICMS e do ISS, vigente nos estados e nos municípios, serão reduzidas a cada ano, até a sua extinção em 2032.

As alíquotas de referência exercem a função de critério quantitativo para a arrecadação, ou seja, o percentual adotado pelo Senado Federal será calculado de forma a assegurar uma arrecadação igual àquela obtida com os tributos em extinção. Além disso, elas têm outras funções importantes:

- 1º) as alíquotas de referência farão o controle quantitativo das alterações legislativas que modifiquem a arrecadação estimada. Nesse sentido, qualquer modificação que importe em redução ou elevação da arrecadação do IBS ou da CBS deverá ser compensada pela elevação ou redução da alíquota de referência e só entrará em vigor quando vigente a nova alíquota. Com isso pretende-se preservar a arrecadação dos entes federativos.
- 2º) Elas estabelecerão o *quantum debeatur* do tributo de forma direta e de forma indireta. De forma direta sob certas operações que o texto legal considera necessário aplicar uma alíquota uniforme, é o caso dos planos de assistência à saúde, planos funerários e concursos de prognósticos. Nesses casos, a alíquota aplicável será a alíquota de referência.

Indiretamente, a alíquota de referência fixará o *quantum debeatur* do IBS. Os estados e municípios poderão vincular a sua alíquota padrão à alíquota de referência por meio de acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais ou defini-la sem vinculação à alíquota de referência. Mas, conforme prevê o art. 371 da LC n. 214/2025, essa alíquota não poderá ser inferior à alíquota de referência excedendo os níveis determinados pelo Anexo XVI da LC n. 214. Caso isso ocorra, passa a valer a alíquota de referência apurada pelo limite inferior estabelecido no anexo. Da mesma forma, caso o ente federado não fixe alíquota, a omissão será suprida aplicando-se a alíquota de referência às operações ocorridas no seu território.

Do exposto, conclui-se que as alíquotas padrão do IBS são de menor importância. Elas não precisariam existir, uma vez que estão condicionadas pelas alíquotas de referência. Estas sim, são determinantes para o sistema de alíquotas adotado pela LC n. 214. Justamente por isso, causa espécie o disposto no § 2º do art. 349. Segundo o § 1º deste artigo, o Senado Federal deve fixar as alíquotas de referência até o dia 31 de outubro do ano anterior. Já o § 2º trabalha com a hipótese de que o Senado não cumpra o prazo e ultrapasse a data de 22 de dezembro. Em tal situação, a norma determina que “enquanto não ocorrer a fixação das alíquotas pelo Senado Federal ou sua vigência serão utilizadas as alíquotas de referência calculadas pelo Tribunal de Contas da União. Pergunta-se, utilizadas para quê? Se for para substituir o ato do Senado até que ele o execute, o dispositivo usurpa a competência legislativa do Senado e a atribui, de maneira totalmente inconstitucional, ao Tribunal de Contas.

7. Apuração, sua natureza e consequências

Os arts. 42 e 43 da LC n. 214 determinam que a apuração do IBS e da CBS será mensal e centralizada em um único estabelecimento do contribuinte. O art. 45 trata da apuração dos tributos pelo contribuinte, débitos e créditos deverão ser indicados em separado para o IBS e para a CBS. Segundo o § 4º desse artigo, a apuração constitui o crédito tributário e tem os efeitos de confissão de dívida.

Portanto, a apuração é obrigação acessória do contribuinte que constitui o crédito tributário a exemplo do que ocorre nos tributos com lançamento por homologação. Com efeito, o descrito pelo art. 45 da LC n. 214 se assemelha à hipótese descrita no art. 150 do CTN, lei de normas gerais também aplicável ao IBS e à CBS. Segundo o *caput* desse artigo, “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Sobre o tema é mister trazer à colação os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza. Após criticar o teor do art. 150 do CTN, ao fundamento de que o lançamento é ato administrativo realizado por autoridade administrativa, o ilustre tributarista alerta:

“De fato, há no lançamento por homologação uma estrita colaboração do contribuinte ou de terceiros para com a Fazenda Pública, que se traduz na apuração do *quantum debeatur* e no ‘pagamento antecipado’ (art. 150, § 1º, do CTN) do tributo. O que se homologa, portanto, é o ‘pagamento antecipado’; não o lançamento, que é ato privativo da Administração Fazendária (cf. art. 142, parágrafo único, do CTN). Tal ‘pagamento antecipado’ produz uma quitação provisória, que só se tornará definitiva após a ‘homologação’ ainda que tácita (por decurso de prazo), da Fazenda Pública.”¹²

Ainda, segundo Carrazza, os denominados “tributos sujeitos a lançamento por homologação” são, na verdade, tributos sem lançamento. Nesse sentido convém repisar: o art. 45 da LC n. 214/2025 apenas se assemelha à hipótese descrita no art. 150 do CTN. É que, como veremos logo mais, no IBS e na CBS, o pagamento não tem a característica de “antecipação sob condição resolutória de ulterior homologação”.

Assim, nos casos em que a apuração é feita pelo contribuinte, o IBS e a CBS se caracterizam como tributos sem lançamento. Mas essa forma de apuração não será a usual. É o que se conclui do art. 46, segundo o qual o CGIBS e a RFB poderão apresentar ao contribuinte apuração assistida do saldo do IBS e da CBS. Nesta modalidade, caso não concorde com as informações reunidas pelo fisco, o contribuinte poderá fazer ajustes desde que dentro do prazo para conclusão da apuração. Não o fazendo, o § 4º do mesmo artigo estabelece uma presunção de veracidade das informações e considera constituído o crédito tributário. Temos aqui todas as características do lançamento de ofício. Neste aspecto, quando por apuração assistida, o IBS e a CBS são tributos sujeitos a lançamento de ofício.

A medida é extremamente ousada, especialmente em se tratando de dois tributos sobre o consumo. No passado, o chamado lançamento por homologação foi instituído para desafogar o fisco porque, diante de um número crescente de contribuintes, o lançamento de ofício tornava-se impraticável¹³. Assim, a apuração do débito tributário foi transferida para o contribuinte. O fisco faz agora o caminho inverso, talvez por entender que há tecnologia suficiente.

O ponto central é este: como a LC n. 214 determina que a apuração constitui o crédito tributário, não importa se assistida ou feita pelo contribuinte, é nela que se encontra o marco temporal para a contagem dos prazos de decadência da constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública e de prescrição do direito de propor a ação de cobrança, previstos, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017. Nota 45, p. 1153.

¹³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 247.

8. Pagamento antecipado e a extinção da obrigação tributária

Em consonância com a apuração assistida, o art. 27 da LC n. 214 elenca as modalidades de extinção do débito. O texto legal se vale dessa expressão, no entanto a extinção do débito decorre do pagamento que, necessariamente, é feito em dinheiro ou créditos. Portanto, o correto é dizer que o art. 27 determina que o pagamento extingue o débito e, ao mesmo tempo, estabelece as modalidades em que o pagamento pode ser feito.

Com relação às modalidades de pagamento, os incisos do art. 45 estabelecem as seguintes hipóteses:

- I – compensação com créditos, respectivamente, de IBS e de CBS apropriados pelo contribuinte;
- II – pagamento pelo contribuinte;
- III – recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*);
- IV – recolhimento pelo adquirente, ou
- V – pagamento por aquele a quem a Lei Complementar atribui responsabilidade.

No caso das modalidades previstas nos incisos III e IV, a imputação do pagamento será vinculada à respectiva operação. No caso dos incisos I e II, os valores dos débitos são extintos na ordem cronológica do documento fiscal e na hipótese do inciso V serão vinculados à operação específica.

A ordem em que as modalidades estão enumeradas no dispositivo não corresponde à abrangência que terão quando os novos tributos sobre o consumo efetivamente passarem a ser cobrados. Como já afirmamos, o estilo de redação empregado pelo legislador é lamentável. Em certas situações, o texto não emprega os conceitos jurídicos adequados ao caso, aparentando desconhecê-los. Noutras, faz uso de circunlóquios e implicações, de tal modo que o dispositivo redigido, ora exclui para depois incluir, ora trata da exceção para, implicitamente, demonstrar a regra geral. Esse estilo sugere propósitos obscuros. Isso é particularmente visível no inciso II do § 2º do art. 35 da LC n. 214. O artigo trata do *split payment*. Embora o art. 30 estabeleça que o “Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão oferecer, como opção ao contribuinte, mecanismo automatizado de pagamento, respectivamente, do IBS e da CBS”, e o § 1º do mesmo artigo condicione o uso desse mecanismo “à sua prévia autorização”, o art. 35, ao tratar do *split payment*, dispõe, no inciso II do § 2º, que ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB “poderá prever hipóteses em que a adoção do *split payment* será facultativa”. Apenas isso.

O dispositivo contém uma irônica implicatura convencional. Em nenhum outro artigo a LC n. 214/2025 determina a adoção compulsória do *split payment*. Mas isso fica estabelecido aqui, pela via indireta, ao atribuir poderes ao fisco que

poderá estabelecer hipóteses em que o contribuinte escolherá entre adotar ou não adotar o *split payment*. Portanto, a pretensão é o uso compulsório do *split payment*.

O *split payment* consiste no recolhimento dos tributos quando o adquirente efetuar o pagamento da operação. Para isso os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão adotar tecnologia que permita segregar e recolher o valor dos tributos ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação. Da mesma forma, o documento fiscal deverá conter informação que permita identificar a operação de modo a atribuir-lhe o pagamento. O serviço de pagamento segregará e transferirá o valor dos tributos aos respectivos órgãos fiscais. Portanto, o imposto será pago pelo adquirente e não ingressará nas contas do fornecedor.

Além dessa que é a modalidade padrão, a LC n. 214 oferecerá a opção de um *split payment* simplificado, destinada apenas às operações em que o adquirente não é contribuinte regular do IBS e da CBS. Nessa modalidade, os valores segregados serão calculados com base em percentual preestabelecido do valor da operação.

A segunda modalidade de extinção do débito é o *recolhimento pelo adquirente*. Nesta modalidade, ao invés de transferir o valor dos tributos ao fornecedor, o adquirente extinguirá o débito recolhendo o tributo. Porém esta hipótese só é permitida ao contribuinte regular e desde que o pagamento ao fornecedor não possa ser realizado através do *split payment*. O pagamento corresponderá ao valor do encargo destacado em nota fiscal e será feito de modo vinculado à operação. Portanto, será registrado na conta do fornecedor antes do aproveitamento dos seus créditos. Apurados os créditos, o valor excedente será transferido ao contribuinte em até três dias úteis.

A modalidade *pagamento pelo contribuinte* se procederá à maneira convencional, do mesmo modo como hoje é realizado o pagamento do ICMS e do PIS/Cofins. No caso do IBS e da CBS não há lançamento por homologação e, tendo em vista que a pretensão da Fazenda Pública é vincular todas as operações ao *split payment*, essa será uma forma residual de extinção dos débitos. Também aqui o valor excedente será transferido ao contribuinte em até 3 (três) dias úteis. O pagamento poderá ser feito em espécie ou mediante a compensação com créditos de IBS e de CBS. Tema que voltaremos a tratar.

O *pagamento por aquele a quem a lei atribuir responsabilidade* não é uma modalidade de pagamento, o art. 37 da LC n. 214 apenas atribui ao responsável a obrigação de pagar pela modalidade “pagamento pelo contribuinte”. Trata-se de hipótese excepcional. De regra, diz respeito ao fornecedor residente ou domiciliado no exterior que promove importação de bens materiais sujeitas a regime de tributação simplificada; às plataformas digitais, nos casos descritas no art. 22 e as pessoas mencionadas no art. 24, nas situações ali descritas.

Até a aprovação da LC n. 214, a constituição do crédito tributário em favor da Fazenda Pública era condição para o pagamento. O art. 24 da LC n. 87, por exemplo, atribui à legislação estadual a competência para definir o período de apuração do ICMS, estabelecendo, contudo, que as obrigações são consideradas vencidas na data da referida apuração. No IBS e na CBS isso continuará ocorrendo apenas nos casos de pagamento pelo contribuinte e pagamento pelo responsável.

Nas hipóteses de pagamento pelas modalidades *split payment* e “pagamento pelo adquirente”, o pagamento e a extinção da obrigação tributária se efetivam antes da apuração. Em ambas as situações há uma antecipação do pagamento pelo adquirente, e, ato contínuo, a extinção do débito tributário de uma operação específica. Note-se que nesses casos a imputação do pagamento é vinculada à respectiva operação. Ao reconhecer a extinção da obrigação tributária por ocasião do pagamento, o art. 27 estabelece a diferença específica frente à hipótese contida no art. 150 do CTN. O pagamento é antecipado pelo adquirente, mas não depende de ulterior homologação, o débito está extinto.

Esta situação nos leva a concluir que – diante da variedade de fatos geradores ocorridos em um período – o pagamento antecipado e a respectiva extinção do débito vinculam-se a cada um desses fatos; enquanto a apuração se refere a situação do contribuinte perante o fisco. De forma que, a apuração – assistida ou apresentada pelo contribuinte – identificará as operações extintas pelo pagamento, os créditos de entrada e o saldo a restituir ou a pagar e só constituirá os débitos não adimplidos.

9. Restrições à não cumulatividade do IBS e da CBS

Segundo a CF/1988, o IBS e a CBS são tributos em que a não cumulatividade deve ser plena. É isso o que determina o inciso VIII, § 1º, art. 156-A, da CF, ao dizer que a compensação recai sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas na Constituição. Com isso, além dos custos e despesas relacionados à atividade principal, o contribuinte poderá aproveitar créditos sobre bens adquiridos para o uso na atividade administrativa da empresa, bem como uniformes, alimentação, creches, planos de saúde etc. desde que disponibilizados a todos os seus funcionários.

Assim, a LC n. 214 estabeleceu que as aquisições feitas pelo contribuinte dão direito a créditos no valor dos tributos destacados no documento fiscal e serão apurados de forma segregada para o IBS e para a CBS, sendo vedada a compensação cruzada. Definiu o que são bens de uso pessoal vedando o aproveitamento de créditos sobre tais aquisições, exceto nas hipóteses descritas no § 3º do art. 57. E permitiu que os contribuintes sujeitos a alíquotas reduzidas não estornem os créditos de suas aquisições. O direito à utilização dos créditos é de cinco anos

contados do primeiro dia do período seguinte ao da apropriação do crédito, sendo proibida sua transferência a terceiros.

Também o art. 49 estabelece uma restrição à não cumulatividade ao determinar que as operações imunes, isentas ou sujeitas à alíquota zero, ao diferimento ou à suspensão, não permitirão a apropriação de créditos pelos adquirentes dos bens e serviços. O § 7º do art. 156-A da CF estabelece essa restrição tão somente para os casos de imunidade e de isenção. No entanto, o próprio inciso VIII determina que se compensa “o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente”, ou seja adotou a técnica de imposto sobre imposto. Tal como nas operações imunes e isentas, também não há tributo a pagar nas operações sujeitas à alíquota zero, diferimento ou suspensão, logo não haverá crédito.

Por sua vez, o art. 51 da LC n. 214 manda que em caso de imunidade ou isenção, e somente nesses casos, deve-se anular os créditos relativos às operações anteriores exceto em relação às operações relacionadas às imunidades sobre exportações; livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão; e serviço de comunicação de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Isso está em consonância com o disposto no inciso II do § 7º do art. 156-A da CF.

O optante pelo Simples Nacional que não é contribuinte no regime regular não tem o direito de aproveitar créditos, mas os seus adquirentes, no regime regular, apropriam o crédito correspondente ao montante do IBS e da CBS pagos por intermédio daquele regime. Como alternativa a essa situação, o contribuinte do Simples Nacional poderá optar pelo ingresso no regime regular do IBS e da CBS. Nesse caso, tanto o optante quanto seus adquirentes poderão aproveitar os créditos das respectivas obrigações. Esta possibilidade foi prevista pela EC n. 132 e está contida no § 2º do art. 146 da CF/1988.

Apesar disso, o exercício desse direito foi restringido pela LC n. 214/2025. Não obstante a natureza constitucional do direito. Enquanto o § 3º do art. 41 da LC permite a opção, o § 5º do mesmo artigo agrava a situação do optante proibindo-o de se retirar do regime regular caso tenha recebido ressarcimento de créditos desses tributos no ano-calendário corrente ou anterior. O mesmo ocorre com o contribuinte regular do IBS e da CBS que realize a opção pelo Simples Nacional ou pelo MEI, ou que deixe de ser contribuinte do IBS e da CBS nas hipóteses em que há essa opção. Nestes casos, a penalidade consiste em suspender a contagem do prazo limite dado ao Fisco para ressarcir o contribuinte. Conforme o § 10 do art. 39, o contribuinte que se retirar do regime regular do IBS e da CBS terá seu pedido de ressarcimento de saldo a recuperar suspenso por cinco anos, período em que não ocorrerá a atualização monetária do valor a ressarcir. Ambas as restrições são inconstitucionais, a EC n. 132 não possui nenhum dispositivo que autorize essa restrição, nem direta, nem indiretamente. Além do mais,

elas violam o disposto no § 1º do art. 156-A da CF/1988, uma vez que o princípio da neutralidade determina que a *tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia*¹⁴.

Outra restrição inconstitucional é encontrada nos §§ 6º e 7º do art. 47 da LC. Os dispositivos determinam o estorno dos créditos se os bens que lhes deram origem forem furtados, roubados, extraviados ou perecerem. Também aqui não há suporte constitucional que permita a restrição à não cumulatividade plena.

Porém a mais grave restrição à não cumulatividade plena encontra-se no *caput* do art. 47 da LC n. 214. Segundo ele: o contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção por qualquer das modalidades previstas no art. 27 dos débitos relativos às operações em que seja adquirente [...]. Portanto, o crédito só poderá ser aproveitado pelo contribuinte adquirente após o pagamento do tributo originado na operação.

O art. 48 é outro exemplo de comunicação indireta: “Ficará dispensado o requisito de extinção dos débitos para fins de apropriação dos créditos de que trata o *caput* do art. 47 desta Lei Complementar, exclusivamente, se não houver sido implementada nenhuma das seguintes modalidades de extinção: I – recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*), nos termos dos arts. 31 e 32 desta Lei Complementar; ou II – recolhimento pelo adquirente, nos termos do art. 36 desta Lei Complementar.”

Portanto, nos primeiros anos, a forma de apropriação dos créditos será idêntica à utilizada na apropriação de créditos do ICMS, ou seja, o contribuinte adquirente terá o direito de abater o valor do imposto que incidiu sobre as suas aquisições, independentemente do seu pagamento pelo fornecedor. Conforme a técnica de imposto contra imposto (ou subtração indireta)¹⁵, quando da apuração, o contribuinte deduzirá o valor dos créditos a que tem direito, equivalentes ao valor destacado em nota fiscal, para depois efetuar o pagamento do saldo devedor.

Mas, conforme o art. 48, tão logo seja implementada uma daquelas modalidades de pagamento, passa a valer a exigência de extinção do débito tributário como requisito para o aproveitamento do crédito fiscal. Como vimos, o inciso II do § 2º do art. 35 da LC n. 214, determina, de forma implícita, que a adoção do sistema de *split payment* será obrigatória para todos os contribuintes. Portanto, todos os contribuintes regulares serão obrigados a adotá-la, de modo que, no momento da liquidação financeira da transação, as instituições responsáveis pelos serviços de pagamento deverão segregar o valor do IBS e da CBS e recolhê-lo ao Comitê Gestor do IBS e à RFB. Somente assim é que os créditos tributários estarão disponíveis ao contribuinte na data da apuração. Sem isso, o contribuinte recolherá o valor integral do débito e posteriormente receberá a diferença, na me-

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2013, p. 240.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 496.

dida em que o fisco deduzir os créditos. Segundo Facury Scaff, “O foco do preceito é o combate à sonegação. A ideia original era obrigar o adquirente da mercadoria a comprovar que o tributo foi pago na etapa anterior; [...], transformando-o em verdadeiro *fiscal de tributos* de seus fornecedores”¹⁶. De fato, a medida subverte as funções desempenhadas pelos órgãos do Estado em relação à sociedade civil. A tarefa de fiscalizar é do fisco, que dispõe de meios e competência para tanto. Atribuir essa tarefa aos contribuintes é medida inadequada que tende a gerar conflitos no seio da sociedade civil. Essa não é a função do legislador no âmbito de um Estado de Direito.”

No entanto, nos termos da atual redação, é esse o propósito da LC n. 214. Quando ambos os sistemas estiverem em funcionamento, o contribuinte poderá optar pelo *split payment* simplificado, modalidade que servirá apenas às operações com adquirentes que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular. Neste caso, as operações com contribuinte do IBS e da CBS não serão adimplidas pelo método do *split payment*, ou seja, os tributos não serão recolhidos imediatamente. As hipóteses de adimplemento, para essas operações, são duas: (1) caberá ao fornecedor, quando da apuração, o recolhimento dos valores, caso em que a imputação do pagamento será feita pela ordem cronológica dos documentos fiscais, só então o adquirente terá o crédito reconhecido; ou (2) o adquirente optará pelo pagamento dos tributos, hipótese em que o recolhimento do valor será imputado às respectivas operações. Nesta segunda hipótese, o crédito será reconhecido pelo fisco e o contribuinte adquirente poderá aproveitá-lo na data da apuração do tributo.

Há manifesta inconstitucionalidade na exigência de pagamento como condição para o aproveitamento do crédito, por, ao menos, dois motivos. O primeiro, diz respeito ao VIII, § 1º, art. 156-A, da CF, “compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante *cobrado* sobre todas as operações nas quais seja adquirente. Vale dizer, o crédito decorre do imposto cobrado e não do imposto pago. Este tema não é novo, já foi enfrentado e foi superado no âmbito do ICMS. Misabel Derzi é enfática a respeito:

“Ao consagrar o princípio da não cumulatividade, a Constituição de 1988 determina a concessão de créditos correspondentes ao imposto cobrado (e não pago) nas operações e prestações anteriores. O sentido de ‘cobrado’ restringe-se ao de incidência, sem necessidade de se comprovar – para a compensação – o efetivo pagamento do imposto, interpretação que, à luz das normas constitucionais anteriores, já havia sido adotada pela jurisprudência e pela Dogmática.”¹⁷

¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 681-700.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 636.

O segundo motivo encontra-se no inciso II, § 5º, do art. 156-A, o qual, ao atribuir competência ao legislador complementar para regulamentar a forma de compensação, autoriza a adoção do pagamento como condição para o aproveitamento do crédito, mas o faz a título excepcional. Diz o texto que a lei complementar poderá “estabelecer *hipóteses* em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto”. Porém, como dito anteriormente, o legislador complementar visou à sonegação. O tema, tratado pela EC n. 132 como exceção, foi convertido em regra geral pela lei complementar.

Isso não é tudo, a exigência do art. 47 combinada com a obrigatoriedade de adoção do *split payment* modifica a natureza dos créditos do IBS e da CBS e desfigura a não cumulatividade, contrariando o determinado pelo texto constitucional. É o que passaremos a demonstrar.

10. A não cumulatividade conforme o método imposto sobre imposto

A não cumulatividade é técnica aplicada aos tributos plurifásicos. Por meio dela, em cada etapa da plurifasia somente o valor adicionado será objeto de tributação. Grosso modo, o valor adicionado corresponde à soma dos bens e serviços produzidos por uma empresa num determinado período, descontadas as despesas com bens e serviços adquiridos de terceiros, utilizados no processo produtivo no mesmo período.

Há diferentes maneiras de apurar o valor adicionado¹⁸; interessa-nos aqui o método por subtração, nas modalidades “base sobre base” e “imposto sobre imposto”. Na modalidade base sobre base, o valor adicionado é a diferença entre o total das vendas e o total das aquisições de um determinado período. Na modalidade imposto sobre imposto, a tributação sobre o valor adicionado decorre da dedução, no imposto a pagar, do imposto pago nas aquisições incorridas no mesmo período.

Os dois métodos produzem consequências distintas. Aqui interessa apenas registrar que no método base sobre base, o *quantum* do imposto pago nas aquisições não é relevante. As contribuições ao PIS e à Cofins, na modalidade não cumulativa, podem servir de ilustração. Embora não adote todos os requisitos do método, o art. 3º das Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002 confere ao contribuinte o direito de apurar créditos sobre o valor dos itens ali mencionados, aplicando a alíquota das contribuições sobre o valor dos bens. O montante obtido é deduzido do valor a pagar. O fornecedor não transfere créditos ao adquirente. Além disso, o direito ao crédito não depende da assunção jurídica do encargo. Alias, o método base sobre base não permite que o encargo seja juridicamente transferido.

¹⁸ Sobre o tema, ver: COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 23-33.

Situação diversa ocorre com método imposto sobre imposto. Neste, a não cumulatividade só se efetiva mediante a transferência jurídica do encargo. Para tanto, a outorga de créditos e o direito incondicional ao seu aproveitamento é condição *sine qua non*. É o que ocorre com o ICMS e o IPI, os quais são considerados impostos reais e indiretos. Em geral se considera que a condição de tributo indireto é que permite a transferência jurídica do ônus econômico. Porém, no caso dos tributos plurifásicos, a situação é inversa: é porque permitem a transferência do encargo que eles são classificados como tributos indiretos. Os tributos que adotam o método base sobre base são tributos não cumulativos em que não há a transferência do encargo. Isso só é possível com o método imposto sobre imposto. Noutras palavras, nos tributos plurifásicos, é a adoção do método imposto sobre imposto que permite a transferência jurídica do ônus econômico.

Reiterando o que anteriormente foi dito, no método imposto sobre imposto, o direito incondicional ao aproveitamento do crédito é pressuposto à assunção do encargo. A presença de ambas as condições, o aproveitamento do crédito e a assunção do encargo, deve ser simultânea. A primeira é a garantia de que a segunda não onerará o contribuinte de direito. Caso isso ocorra, o tributo passa a ser cumulativo.

Do que foi exposto até aqui, devemos ressaltar dois aspectos. Primeiro, a não cumulatividade pressupõe o direito de o contribuinte ser tributado apenas sobre o valor adicionado. Para tanto – seja qual for a técnica adotada, base sobre base ou imposto sobre imposto – o contribuinte deve ter o direito incondicional, opo-nível ao fisco, de descontar as despesas incorridas. Segundo, quando se tratar do método por subtração na variante imposto sobre imposto, esse direito é constituído através de uma relação jurídica entre fornecedor e adquirente. Na técnica base sobre base, justamente porque o encargo não é repassado, a constituição do crédito a deduzir prescinde da participação do fornecedor; mas, na técnica imposto sobre imposto, a relação jurídico-tributária entre fornecedor e adquirente é imprescindível. Nesse método, o adimplemento da obrigação tributária pressupõe duas relações. Uma, entre contribuinte e fisco, na qual, sob a fiscalização deste, aquele deduz os créditos de sua titularidade, apura o saldo e quita o débito. A outra, que se perfectibiliza no momento da operação mercantil, entre fornecedor e adquirente, em que o contribuinte adquirente assume o encargo restituindo o valor do tributo e, em troca, o fornecedor lhe outorga créditos na mesma quantia.

CONTRIBUINTE A		CONTRIBUINTE B		CONTRIBUINTE C			
FORNECEDOR		ADQUIRENTE	FORNECEDOR	ADQUIRENTE	FORNECEDOR		
DESPESAS		DESPESAS		DESPESAS			
MERCADORIAS ADQ		MERCADORIAS ADQ	R\$ 100,00	MERCADORIAS ADQ	R\$ 1.000,00	CONSUMIDOR	PAGOU
IBS E CBS	R\$ -	IBS E CBS	R\$ 20,00	IBS E CBS	R\$ 200,00	PREÇO DO PROD	R\$ 10.000,00
RECEITAS		RECEITAS		RECEITAS		IMPOSTO 20%	R\$ 2.000,00
RECEITA DE VENDAS	R\$ 100,00	RECEITA DE VENDAS	R\$ 1.000,00	RECEITA DE VENDAS	R\$ 10.000,00	PRECOTOTAL	R\$ 12.000,00
IMPOSTO S/ VENDAS	R\$ 20,00	IMPOSTO S/ VENDAS	R\$ 200,00	IMPOSTO S/ VENDAS	R\$ 2.000,00		
TRIBUTOS A RECUPERAR	R\$ 20,00	TRIBUTOS A RECUPERAR	R\$ 200,00	TRIBUTOS A RECUPERAR	R\$ 2.000,00		
TRIBUTOS A RECOLHER	R\$ 20,00	TRIBUTOS A RECOLHER	R\$ 180,00	TRIBUTOS A RECOLHER	R\$ 1.800,00		
FISCO		FISCO		FISCO			
TRIBUTOS PAGOS	R\$ 20,00	TRIBUTOS PAGOS	R\$ 180,00	TRIBUTOS PAGOS	R\$ 1.800,00		
RECEITA DO FISCO	R\$ 20,00	RECEITA DO FISCO	R\$ 180,00	RECEITA DO FISCO	R\$ 1.800,00		
						TOTAL ARRECADADA	R\$ 2.000,00

O adquirente numa operação assumirá o lugar de fornecedor na próxima etapa, e assim sucessivamente até que o produto seja adquirido para consumo. Trata-se de uma cadeia de débitos e créditos na qual o comerciante intercala sua posição, ora como adquirente, ora como fornecedor. Na condição de adquirente, ele ressarcir o valor dos tributos suportados pelo fornecedor. Na condição de fornecedor ele é ressarcido. Nessa sistemática, o crédito fiscal desempenha duas importantes funções, sobre a primeira já nos referimos: o crédito permite a assunção e a transferência do encargo, etapa por etapa, até encontrar o contribuinte de fato que, impedido de aproveitar créditos, assume o ônus integral do tributo.

A segunda função dos créditos fiscais diz respeito à definitividade dos valores entregues ao fisco. O ingresso definitivo do recurso é uma importante vantagem do método imposto sobre imposto. Conforme Misabel, “os impostos plurifásicos e não cumulativos foram pensados para equivalerem a impostos de incidência única sob o valor final (mais alto) de venda para o consumo, com as vantagens de se antecipar, desde a primeira etapa, em parcelas, o tributo que somente seria devido ao Fisco na etapa final [...]”¹⁹

Alcides Jorge Costa refutou corretamente as críticas feitas por Berliri ao IVA configurado pela Segunda Diretriz da CEE. Entre outras, Berliri sustentava que os pagamentos efetuados ao fisco antes da aquisição pelo consumidor final são provisórios e não configuram uma obrigação tributária principal, mas, sim, uma obrigação acessória. Para sustentar sua tese, o tributarista italiano argumenta que os contribuintes de direito não empobrecem em razão dos pagamentos efetuados ao fisco ao longo da cadeia. Isso só ocorre quando o imposto é suportado pelo consumidor final, cujo empobrecimento importa no enriquecimento do Estado.

Aquele que efetua o recolhimento do imposto também não se empobrece, porque em decorrência de determinação legal, adquire crédito de igual valor contra o adquirente. Este, por seu turno, também não empobrece, pois paga ao vendedor uma certa importância, mas tem criado em seu favor um crédito contra o Estado²⁰.

Berliri não compreendeu a função do crédito fiscal. O direito ao aproveitamento incondicional do crédito, antes do adimplemento da obrigação, é que assegura a definitividade do ingresso. A transferência do encargo, de um para outro contribuinte ao longo da cadeia, dá a impressão de que os pagamentos ao fisco são provisórios, já que na próxima etapa ocorre o ressarcimento da etapa anterior. No entanto, valores pagos ao Fisco saem de circulação ingressando nos cofres públicos em caráter definitivo, porque o seu lugar é ocupado pelos créditos

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 476.

²⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 74.

fiscais. É o ingresso do crédito fiscal em quantia igual ao montante pago que assegura a definitividade do pagamento. O crédito não serve apenas como moeda de pagamento do ICMS, ele também serve como moeda de troca.

A ilustração supra, simulando uma cadeia de consumo simplificada, demonstra o afirmado. O tributo no valor de R\$ 20, pago pelo contribuinte A, foi suportado por B em troca de um direito de crédito de mesmo valor concedido por A. Deduzido esse crédito, o contribuinte B paga ao fisco o valor suportado por C, R\$ 180, em contrapartida a um direito de crédito concedido por B. Dito de outra forma, o imposto pago pelo contribuinte B é o valor do encargo assumido por C, diminuído do crédito concedido por A que agora é ressarcido a B, por C. É o direito de crédito concedido pelo fornecedor que ressarcie o adquirente quando vende novamente a mercadoria. Observe-se que ao fim, o valor do crédito é igual à soma dos valores recolhidos nas suas diversas etapas.

É essa moeda de troca, o crédito, que dá suporte à retirada definitiva do tributo pago ao mesmo tempo em que permite a assunção e a transferência do encargo pelos contribuintes de direito.

11. A dinâmica do adimplemento das obrigações tributárias do IBS e da CBS conforme a LC n. 214/2025

No entanto, a LC n. 214/2025 arquitetou uma espécie de não cumulatividade plena mediante restituição, sem créditos. Como vimos, inicialmente, a forma de apuração e pagamento de IBS e CBS será idêntica à empregada no ICMS e no IPI. Na oportunidade em que proceder à venda, o contribuinte de direito cobrará os tributos incidentes sobre a operação destacando o valor na nota fiscal. Ao final do período, fará a apuração, deduzindo os créditos correspondentes ao valor dos tributos que incidiram sobre as suas aquisições, mesmo que o fornecedor não os tenha pago, e recolherá o valor restante.

Assim que o fisco dispor do *split payment* ou do *recolhimento pelo adquirente* a situação mudará radicalmente. O direito incondicional ao crédito será extinto. Em alguns setores será mantido o direito ao crédito, mas o seu aproveitamento ficará condicionado ao efetivo pagamento do tributo pelo fornecedor. Noutros casos, o sistema de créditos se tornará *pro-forma*, ele será substituído por um sistema de restituição dos valores pagos. E a apuração será apresentada ao contribuinte para ratificação após a extinção das obrigações tributárias que ele promoveu. Em tese tudo será perfeito, mas o real é a vida e a vida é cheia de imperfeições.

Nos termos da LC n. 214/2025, o que importa é que, a cada etapa da cadeia de consumo, ocorra o pagamento integral dos tributos incidentes sobre a operação. Isso se aplica a todas as modalidades de pagamento que a LC considera como formas de extinção do débito. O débito integral do tributo deve ser extinto, só então o fisco reconhecerá o crédito.

No caso do *split payment*, o adquirente assume o encargo pagando, juntamente com o preço do bem, o valor integral do tributo sem a outorga dos créditos. Por intermédio dos serviços de pagamento eletrônico, o valor não ingressará na conta do contribuinte-fornecedor, indo direto aos cofres do fisco. A relação aqui é entre fisco e adquirente. O valor é imputado à operação e o débito tributário é extinto. O fisco apresenta a apuração assistida ao fornecedor para ratificação e, paralelamente, restitui o valor ao contribuinte adquirente. A mesma situação irá ocorrer na modalidade “pagamento pelo adquirente” e “pagamento pelo responsável”.

Na modalidade “pagamento pelo próprio contribuinte”, o adquirente assume o encargo transferindo o valor do tributo ao fornecedor que pagará o tributo na data da apuração. O fisco recebe o valor pago imputando os valores às operações realizadas no período, segundo a ordem cronológica dos documentos fiscais. Nessa ordem os débitos quitados serão extintos. Posteriormente, o fisco restituirá ao adquirente valor recolhido a maior.

Nesse sistema, desaparece a relação jurídica presente no método imposto sobre imposto, em que o adquirente assume o encargo e o fornecedor lhe outorga créditos. Em seu lugar, a LC n. 214/2025 estabeleceu uma relação em que contribuinte fornecedor e contribuinte adquirente são mediados pelo fisco, que além de fiscalizar passa a autorizar o uso dos créditos fiscais desde que satisfeita a correspondente obrigação tributária. Mas, como as obrigações tributárias serão, em geral, satisfeitas via *split payment*, ou seja, na data da operação e pelo valor integral, por ocasião da apuração todos os débitos do contribuinte estarão quitados, restando ao fisco a restituição dos encargos assumidos em razão das aquisições feitas.

Os créditos fiscais deixarão de funcionar como moeda de troca, substituindo o valor recolhido aos cofres públicos em cada etapa da cadeia de circulação. Agora, eles apenas servem de “medida do tributo pago a maior” para fins de restituição. Na verdade, como indica o quadro abaixo, a relação contribuinte-fisco consistirá no pagamento provisório por parte do contribuinte e na posterior restituição desse valor, pelo fisco.

CONTRIBUINTE A			CONTRIBUINTE B			CONTRIBUINTE C			CONSUMIDOR	
DESPESAS			DESPESAS			DESPESAS				
MERCADORIAS ADQ.	R\$	-	MERCADORIAS ADQ.	R\$	100,00	MERCADORIAS ADQ.	R\$	1.000,00	PAGOU	
IBS E CBS	R\$	-	IBS E CBS	R\$	20,00	IBS E CBS	R\$	200,00	PREÇO DO PRODUTO	R\$ 10.000,00
RECEITAS			RECEITAS			RECEITAS			IMPOSTO 20%	R\$ 2.000,00
RECEITA DE VENDAS	R\$	100,00	RECEITA DE VENDAS	R\$	1.000,00	RECEITA DE VENDAS	R\$	10.000,00	RECOTOTAL	R\$ 12.000,00
IMPOSTO SI/VENDAS	R\$	20,00	IMPOSTO SI/VENDAS	R\$	200,00	IMPOSTO SI/VENDAS	R\$	2.000,00		
TRIBUTOS A RECUPERAR		0	TRIBUTOS A RECUPERAR	R\$	20,00	TRIBUTOS A RECUPERAR	R\$	200,00		
FISCO			FISCO			FISCO				
	TRIBUTOS PAGOS			TRIBUTOS PAGOS			TRIBUTOS PAGOS			
R\$	-	R\$ 20,00	R\$	-	R\$ 20,00	R\$	-	R\$ 200,00		
	RESTITUIÇÃO			RESTITUIÇÃO			RESTITUIÇÃO			
RECEITA	R\$	-	RECEITA	R\$	-	RECEITA	R\$	-		

Como já afirmamos, instituída como regra geral, a extinção do débito tributário como requisito para o reconhecimento do crédito viola os incisos VIII, § 1º

e II, § 5º, ambos do art. 156-A da CF. Não bastasse isso essa inovação provoca sérios problemas. Vejamos:

O primeiro que indicaremos afeta ao fisco: os créditos são reconhecidos após o pagamento, portanto ao invés de abater o débito, esse valor deve ser restituído aos contribuintes adquirentes. Assim, conforme a ilustração acima, o valor de 200 recolhido ao fisco pelo contribuinte C será restituído a esse mesmo contribuinte no final do período de apuração. Isso ocorrerá em cada etapa. Todos os pagamentos realizados por contribuintes de direito passam a ser meros adiantamentos dentro do período de apuração. Somente na venda ao consumidor é que o tributo ingressará como receita definitiva para o fisco. É claro que esse é o quadro de uma situação ideal, na prática a multiplicidade de operações ocultará essa realidade que, diga-se de passagem, não ocorre no caso da não cumulatividade do ICMS e do IPI.

O segundo problema atinge os contribuintes. Se um contribuinte não pagar o tributo – e isso é possível no caso do *split payment* simplificado que não contempla operações com contribuintes regulares – o contribuinte adquirente arcará com o ônus tributário duplamente. Digamos que o contribuinte B, da nossa ilustração, não pague o tributo. Nesse caso, o contribuinte C suportará o encargo assumido na operação, no valor de 200, além de pagar 2000. O Fisco não teve prejuízos.

Desde que o fisco possua tecnologia para reconhecer as operações correspondentes, a situação do contribuinte C pode ser um pouco melhor, se o contribuinte A adimpliu com suas obrigações. Neste caso, os créditos reconhecidos serão imputados às operações de saída promovidas pelo contribuinte B. A imputação será feita pela ordem cronológica dos documentos fiscais. Portanto, as primeiras operações serão satisfeitas e seus adquirentes terão um crédito transferido. Logo, se o contribuinte C teve a sorte de ser um dos primeiros a adquirir os produtos de B, os prejuízos do contribuinte C serão um pouco menores. Por sua vez, o fisco não terá prejuízos, já que o valor arrecadado ao final da cadeia será o valor da alíquota aplicada ao preço do produto. Ironicamente, essa é a neutralidade tributária da LC n. 214/2005.

O terceiro problema diz respeito à questão da moralidade administrativa e à vedação de enriquecimento sem causa: prossigamos com o exemplo, o contribuinte B não pagou o tributo e o fisco promoverá os atos necessários à satisfação do débito. Uma vez que o valor devido seja recuperado, qual será o tratamento dispensado ao contribuinte C? O fato é que por ocasião do inadimplemento, foi C quem sofreu o dano. A LC n. 214 é omissa a respeito, mas como o fisco não sofreu prejuízos, em suas mãos, o valor recuperado configurará enriquecimento sem causa, será uma violação ao princípio da moralidade administrativa. O contribuinte C suportou o encargo, portanto preenche os requisitos do art. 166 do CTN. Ele terá que recorrer ao Judiciário para fazer valer seu direito? Direito este que é essência da não cumulatividade constitucionalmente estabelecida?

De passagem, é oportuno suscitar a ilegitimidade constitucional do art. 166 do CTN. Restringir o direito à restituição do imposto apenas a quem provar a assunção do encargo é condição impossível de ser satisfeita. Como o próprio artigo refere, a transferência do encargo é da natureza do tributo. Vimos que os tributos indiretos, ou seja, os que são repassados ao último integrante da cadeia, são assim porque adotam o método de subtração pela variante imposto sobre imposto. Vimos também que somente esse método permite a transferência jurídica do encargo. Ora, a escolha do método é feita pelo legislador para atender a determinados propósitos estatais. Para que a tributação ocorra corretamente, atendendo aos propósitos estatais, é necessário que a transferência do encargo se realize. Não se trata de uma escolha do contribuinte. Nesse contexto, o art. 166 do CTN representa um desvio de finalidade com relação ao princípio da legalidade tributária, pois permite que o Estado proponha ilegalidades sem comprometer a arrecadação²¹. Se o Fisco dispõe de tecnologia para apresentar apuração assistida e imputar o pagamento a uma obrigação específica, deve utilizar essa mesma tecnologia para identificar os consumidores que arcaram com o ônus integral do tributo a fim de restituir-lhes o valor dispendido.

12. Conclusões

- a) Enquanto lei complementar de normas gerais, o CTN tem primazia frente a inovações trazidas pela LC n. 214/2025, naquilo em que tais inovações alargarem os limites estabelecidos por ele.
- b) A uniformidade nacional e a ampla materialidade são aspectos positivos do IBS e da CBS, no entanto essa materialidade tem limites no texto constitucional, especialmente nas normas de imunidade e de competência dos demais tributos.
- c) A incidência do IBS e da CBS sobre a alienação de bem imóvel e sobre a cessão por ato translativo ou constitutivo onerosos de direitos reais é inconstitucional.
- d) O CGIBS é uma entidade jurídica de direito público, na forma de associação pública interfederativa, de natureza autárquica, portanto integra a administração indireta de todos os estados e municípios.
- e) O estado e o município são os sujeitos ativos do IBS cuja materialidade ocorreu no respectivo território.
- f) A EC n. 132 não resolveu satisfatoriamente o problema da representação judicial no âmbito do IBS e da CBS. A uniformidade da legislação do IBS e da CBS em contraposição à sua natureza interfederativa torna necessá-

²¹ ANDRADE, Leonardo Aguirra de; FRIDMAN, Rosa Sakata. As impropriedades do art. 166 do Código Tributário Nacional e a sua inaplicabilidade ao levantamento de depósitos judiciais de ICMS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48, ano 39 São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021, p. 242 e ss.

ria uma definição constitucional do foro processual para tratar desses tributos de modo que as decisões judiciais produzam efeitos perante quaisquer dos seus sujeitos ativos.

- g) No sistema de alíquotas do IBS, a alíquota de referência é determinante. Não obstante serem as alíquotas padrão, as que serão utilizadas para calcular o IBS. É a alíquota de referência que define o percentual daquelas.
- h) É inconstitucional o § 2º do art. 349 da LC n. 214/2025 por estabelecer que, “enquanto não ocorrer a fixação das alíquotas pelo Senado Federal ou sua vigência serão utilizadas as alíquotas de referência calculadas pelo Tribunal de Contas da União”.
- i) Nos casos em que a apuração é feita pelo contribuinte, o IBS e a CBS se caracterizam como tributos sem lançamento.
- j) O pagamento, em dinheiro ou em créditos, extingue a obrigação tributária.
- k) A data da apuração do IBS e da CB representa o marco temporal para a contagem dos prazos de decadência da constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública e de prescrição do direito de propor a ação de cobrança, previstos, respectivamente, nos arts. 173 e 174 do CTN.
- l) A apuração assistida tem a natureza do lançamento de ofício.
- m) O inciso II do § 2º do art. 35 da LC n. 214 determina a adoção compulsória do *split payment* ao atribuir poderes ao fisco para estabelecer hipóteses em que será facultado ao contribuinte escolher entre adotar ou não adotar o *split payment*. Portanto, a pretensão é o uso compulsório do *split payment*. A adoção compulsória do *split payment* é inconstitucional.
- n) Com a adoção do *split payment*, a extinção da obrigação tributária do IBS e da CBS ocorre antes da apuração. Portanto, a apuração identificará as operações extintas pelo pagamento, os créditos de entrada e o saldo a restituir ou a pagar e só constituirá os créditos não adimplidos.
- o) Enquanto o pagamento antecipado extingue o débito de cada operação específica; a apuração retrata a situação do contribuinte perante o fisco.
- p) É inconstitucional o § 5º do art. 41 da LC n. 214/2025 ao proibir o contribuinte do Simples Nacional que optou pelo regime regular do IBS e da CBS de se retirar desse regime caso tenha recebido ressarcimento de créditos desses tributos no ano-calendário corrente ou anterior.
- q) É inconstitucional o § 10 do art. 39, ao penalizar o contribuinte regular do IBS e da CBS que migrar para Simples Nacional ou para MEI – ou ainda que deixar de ser contribuinte do IBS e da CBS, nas hipóteses em que isso é permitido – com a suspensão, por cinco anos e sem atualização monetária, do prazo para ressarcimento de saldo a recuperar.
- r) É inconstitucional o disposto nos §§ 6º e 7º do art. 47 da LC n. 214/2025, que determina o estorno dos créditos de bens furtados, roubados, extraíados ou perecidos.

- s) É inconstitucional a regra geral prevista no art. 47 da LC n. 214/2025 que condiciona o aproveitamento dos créditos de IBS e CBS sobre aquisições, ao prévio pagamento da respectiva obrigação.
- t) A exigência de prévio pagamento como condição para o aproveitamento do crédito, subverte a relação entre Estado e sociedade civil. Fiscalizar é tarefa do fisco, que dispõe de meios e poderes para tanto. Atribuir essa tarefa aos particulares é medida inadequada, promotora de conflitos no seio da sociedade civil. Aprovar normas com esse propósito não condiz com o poder legislativo de um Estado de Direito.
- u) Nos tributos plurifásicos somente o método por subtração na variante imposto sobre imposto permite a transferência jurídica do ônus econômico.
- v) No método imposto sobre imposto, o direito incondicional ao aproveitamento do crédito é a garantia de que a assunção do encargo não onerará o contribuinte de direito.
- w) Nos tributos não cumulativos que adotam o método por subtração na variante imposto sobre imposto, o adimplemento da obrigação pressupõe duas relações jurídicas de natureza tributária. Uma, que se perfectibiliza no momento da operação mercantil, entre fornecedor e adquirente, em que o contribuinte adquirente assume o encargo restituindo o valor do tributo e em troca, o fornecedor lhe outorga créditos na mesma quantia. Outra, entre contribuinte e fisco, na qual, sob a fiscalização deste, aquele deduz os créditos de sua titularidade, apura o saldo e quita o débito.
- x) No método por subtração na variante imposto sobre imposto, o direito ao aproveitamento incondicional do crédito desempenha duas funções: (1ª) permite a assunção e a transferência do encargo, etapa por etapa, até encontrar o contribuinte de fato que, impedido de aproveitar créditos, assume o ônus integral do tributo; (2ª) assegura que os pagamentos, em cada etapa, ingressem nos cofres públicos em caráter definitivo.
- y) Ao combinar a utilização do *split payment* com o requisito de prévio pagamento para o aproveitamento do crédito, a LC n. 214 criou um método de não cumulatividade, sem créditos, em que o valor pago nas aquisições será restituído ao contribuinte no final do período e a apuração, que constitui o crédito, será apresentada ao contribuinte para ratificação após a extinção das obrigações tributárias que ele promoveu.
- z) Segundo o novo método desenvolvido pela LC n. 214/2025, em tese, somente quando ocorrer a venda ao consumidor é que o tributo ingressará como receita definitiva para o fisco. Antes disso, os pagamentos realizados por contribuintes de direito são adiantamentos dentro do período de apuração, restituídos a esse mesmo contribuinte no final do período de apuração.

- aa) Conforme o método adotado pela LC n. 214/2025, quando um fornecedor não adimplir a obrigação tributária, o contribuinte adquirente suportará o encargo assumido na operação de aquisição além de pagar ao fisco o mesmo valor novamente. O adimplemento não prejudica o Fisco.
- bb) Caso o valor do inadimplemento seja recuperado, a LC n. 214 é omissa quanto ao ressarcimento do contribuinte que assumiu o encargo. Esta situação configurará enriquecimento sem causa e violação do princípio da moralidade administrativa.
- cc) A adoção do método de subtração pela variante imposto sobre imposto é utilizada quando o Fisco pretende transferir o encargo até o último integrante da cadeia tributada. A transferência é inerente ao método. Logo a condição imposta pelo art. 166 do CTN configura um desvio de finalidade com relação ao princípio da legalidade tributária e permite que o Estado proponha ilegalidades sem comprometer a sua arrecadação.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de; FRIDMAN, Rosa Sakata. As impropriedades do art. 166 do Código Tributário Nacional e a sua inaplicabilidade ao levantamento de depósitos judiciais de ICMS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48, ano 39. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2021, p. 242-277.
- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 9. ed., revista, ampliada e atualizada de acordo com a LC 87/96. São Paulo: Malheiros, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010.

- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Método, 2013.
- SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024, p. 681-700.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2013.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.