

## OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL COM A PROMULGAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

EDUARDO MANEIRA<sup>1</sup>

MARCOS MAIA<sup>2</sup>

**RESUMO:** A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 enseja profundas transformações na tributação do consumo no Brasil, ao instituir um sistema de IVA Dual composto pela CBS e pelo IBS. A problematização central do artigo reside nos desafios concretos de implementação dessa reforma, especialmente diante da manutenção de práticas que contradizem princípios constitucionais consagrados, como a incidência tributária sobre operações inadimplidas. O objeto da pesquisa é a própria EC nº 132/2023 e seus desdobramentos normativos, como a Lei Complementar nº 214/2025, com enfoque na sua eficácia prática. A questão-problema que orienta o estudo é: a nova estrutura tributária instituída pela EC 132/2023 é suficiente para corrigir as distorções do antigo modelo e promover um sistema justo, simples e neutro, conforme anunciado? O artigo conclui que, embora a reforma represente avanço normativo, a eficácia do novo sistema depende de ajustes legislativos e da construção jurisprudencial que assegure o respeito aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da neutralidade e da vedação ao confisco.

375

**PALAVRAS-CHAVE:** Reforma tributária; Emenda Constitucional nº 132/2023; IVA Dual; Capacidade contributiva; Neutralidade; Inadimplência; Direito Tributário Comparado.

<sup>1</sup> Professor titular de Direito Tributário da Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Sócio fundador do Maneira Advogados. Membro do IAB Instituto dos Advogados Brasileiros e do IASP Instituto dos Advogados de São Paulo. Diretor da ABDF - Associação Brasileira de Direito Financeiro. Coordenador de direito tributário da ESA (Escola Superior da Advocacia) Nacional. Ex-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB Nacional. Fundador e ex-presidente da ABRADT Associação Brasileira de Direito Tributário. Ex-conselheiro da OAB/MG e da OAB/RJ.

<sup>2</sup> Doutorando em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor convidado na Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio) e do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC Rio). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Membro da Comissão Especial de Defesa do Contribuinte e Política Fiscal da OAB/RJ. Membro da Comissão Especial de Direito Aduaneiro da OAB/RJ. Sócio do Maneira Advogados.



**ABSTRACT:** The enactment of Constitutional Amendment No. 132/2023 brings about profound changes in consumption taxation in Brazil by establishing a dual VAT system composed of the CBS and the IBS. The central issue addressed in this article lies in the concrete challenges of implementing this reform, especially in light of the maintenance of practices that contradict established constitutional principles, such as the taxation of defaulted transactions. The object of this research is Constitutional Amendment No. 132/2023 itself and its regulatory ramifications, such as Complementary Law No. 214/2025, with a focus on its practical effectiveness. The problem guiding the study is: is the new tax structure established by EC 132/2023 sufficient to correct the distortions of the old model and promote a fair, simple, and neutral system, as announced? The article concludes that, although the reform represents a regulatory advance, the effectiveness of the new system depends on legislative adjustments and the development of case law that ensures respect for the constitutional principles of contributive capacity, neutrality, and prohibition of confiscation.

**KEYWORDS:** Tax reform; Constitutional Amendment No. 132/2023; Dual VAT; Tax capacity; Neutrality; Default; Comparative Tax Law.

## INTRODUÇÃO

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 132, que reformulou a tributação sobre o consumo no Brasil, estabelecendo um longo período de transição. A substituição gradual do antigo sistema pelo novo ocorrerá de 2026 a 2032, quando todo o sistema atual será extinto.

Em linhas gerais, a EC 132/23 substituiu os impostos incidentes sobre o consumo (ICMS e ISS) e as contribuições sociais incidentes sobre a receita (PIS e COFINS) pelo chamado “IVA Dual”, composto pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada entre Estados e Municípios e que passa a ser devido ao ente federativo de destino, e pela CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da União. Ambos os tributos terão base ampla (operações envolvendo bens, serviços e direitos) e serão apurados por meio de uma sistemática de não cumulatividade plena, ou seja, em que se permite ao contribuinte escriturar créditos sobre todos os bens, serviços e direitos adquiridos, com exceção daqueles que forem classificados como de uso e consumo pessoal.

O IBS e a CBS não irão onerar as exportações, mas, por outro lado, incidirão regularmente nas importações, concretizando o princípio do destino, também, sob a perspectiva internacional. Haverá regimes específicos de tributação para setores específicos, com alíquotas diferenciadas.

Havia, praticamente, uma unanimidade nacional em relação à complexidade e ao alto grau de litigiosidade do nosso atual sistema tributário. Com a reforma, promete-se simplicidade e diminuição de litígio.

A experiência estrangeira é motivo de esperança para que os objetivos da reforma no Brasil sejam alcançados. A Índia, em 2016, introduziu na sua legislação tributária um “IVA Dual” (*GST - Goods and Services Tax*) semelhante ao previsto na EC nº 132/23. Após a sua implementação, foram observados impactos sociais e econômicos muito positivos para a Índia, sendo possível afirmar que o crescimento do seu PIB nos anos subsequentes foi reflexo da própria implementação do IVA-Dual (BAL, Aleksandra M. Ladmark. *Tax Reform: Introduction of Goods and Services Tax in India*. *International VAT monitor* v. 27, n 6, 2016). Neste sentido, foi observado: (i) redução de custos de administração e compliance tributário; (ii) majoração da tributação incidente sobre serviços (predominante na economia digital); (iii) redução da sobreposição de incidência; (iv) redução de benefícios fiscais.

A reforma tributária ainda trouxe outra novidade polêmica, que é o Imposto Seletivo, em princípio com finalidade extrafiscal, que deverá onerar bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Recentemente, foi editada a Lei Complementar nº 214, de 16/01/2025, para instituir o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo. Além disso, previu a criação do Comitê Gestor do IBS, órgão necessário para regular a competência compartilhada entre Estados e Municípios acerca do referido imposto. E enquanto se regulamenta a reforma tributária através da lei complementar já aprovada, bem como por meio do Projeto de Lei Complementar nº 108 (em tramitação no Congresso), que visa instituir e disciplinar as competências do Comitê Gestor do IBS e regular o novo processo administrativo tributário, está na pauta do Executivo e do Legislativo a reforma infraconstitucional da renda, além de outras medidas que o governo vem adotando para resolver questões emergenciais com o objetivo de promover um ajuste nas contas públicas.

Discute-se também, em nível global, a implementação do Pilar 2 da OCDE que pretende instituir um Imposto Mínimo Global, de modo a garantir uma tributação mínima de 15% dos lucros das empresas multinacionais com receita bruta superior a 750 milhões de euros.

Sendo assim, diante da pluralidade de assuntos em termos de tributação (seja de tributos indiretos quanto de tributos diretos), vamos focar, no presente artigo, no exame de determinados pontos da reforma tributária que está em curso em nosso país e no desafio da sua implementação.

## 2. DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Desde 1993, data marcada pela Constituição de 1988 para que ela fosse revista, se fala na necessidade da reforma tributária do consumo no Brasil.

Em 2014, no exercício da presidência da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT, divulgamos a Carta de Belo Horizonte Sobre o Sistema Tributário, da qual constava o seguinte trecho introdutório: “Nos últimos dezoito anos, a ABRADT tem reunido em seus congressos anuais os maiores especialistas

brasileiros e estrangeiros numa reflexão constante sobre o sistema tributário nacional. Desde sempre se verificou a necessidade de uma reforma que o torne mais simples e justo, de modo a que deixe de constituir um empecilho ao crescimento do País. A sua complexidade raia o absurdo na tributação do consumo, hoje dividida em cinco tributos de competência dos três níveis da Federação (IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS). Uma fusão destes tributos, com repartição da receita entre os entes federados, é medida que há muito se impõe. Resistências políticas há, mas podem e devem ser superadas de forma madura e equilibrada”.

Alguns anos depois, em 03.04.2019, foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, na Câmara dos Deputados, que extinguiu o PIS, a COFINS, o IPI, o ISS e o ICMS e autorizava a criação do IBS (IVA) de competência federal, sem incentivos fiscais e de alíquota única. Igualmente, previa a criação do imposto seletivo. Na sequência, foi apresentada a PEC 110, em 09.07.2019, dessa vez no Senado Federal, que previa a criação de um “IVA Dual” – composto pelo IBS, de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e a CBS, de competência da União.

A Emenda Constitucional nº 132 foi o resultado da união das propostas contidas nas PECs 45 e 110, tendo contemplado não só a imposição do IVA Dual – IBS e CBS - e do imposto seletivo, como a manutenção dos princípios constitucionais tributários previsto atualmente na Constituição que, por serem garantias do cidadão contribuinte, representam cláusulas pétreas e não podem ser objeto de emenda – art. 60, parágrafo 4º, da CF/88.

Na verdade, o que se nota é que houve o acréscimo de novos princípios aos já existentes. O parágrafo 3º do art. 145 passou a prever que “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. E o art. 156-A, § 1º, estabeleceu que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade, outra novidade no Brasil, mas que é velho conhecido dos países que adotam o IVA. Busca-se, com essa determinação, que o tributo não distorça as decisões de consumo e de organização da atividade econômica (bem diferente do que se verifica hoje, em que a análise acerca da instalação de um estabelecimento fabril, por exemplo, leva sempre em consideração os aspectos e benefícios tributários daquela localidade).

Assim, o princípio da neutralidade, previsto também na recente Lei Complementar nº 214/25 (que instituiu o IBS e a CBS em âmbito nacional), reforça o perfil que se pretende dar à nova tributação do consumo no país, qual seja, a de um tributo que adota uma não cumulatividade ampla, de incidência uniforme, com o mínimo de benefícios fiscais possível e cobrança exclusiva ao local de destino, de modo a reforçar o princípio da livre concorrência.

### 3. DOS DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA DUAL

A EC nº 132/23 veio para aprimorar a tributação do consumo no Brasil, cujos problemas eram por demais conhecidos. A complexidade e litigiosidade sem parâmetros do modelo atual tinham por causa principal a violação à neutralidade da tributação, que está materializada: **a)** na mitigação à não cumulatividade em razão de restrições indevidas ao direito de crédito, com prevalência do mecanismo de crédito físico sobre o crédito financeiro; **b)** da existência de vários tributos (cinco) de competências privativas de três pessoas políticas distintas com alíquotas as mais variadas possíveis; **c)** do excesso de benefícios fiscais e de exceções às regras gerais; **d)** da consequente guerra fiscal entre Estado e entre Municípios.

Atendido o aclamado pedido por uma reforma tributária com a promulgação da EC nº 32/2023, quais serão os desafios da sua implementação no Brasil? A nosso ver, são inúmeros.

O primeiro desafio decorre da própria opção por um IVA Dual – que contempla um tributo de competência compartilhada entre Estados e Municípios e outro de competência da União - ao invés de um único tributo federal sobre o consumo, com repartição de receitas entre os entes federativos.

A ideia original da PEC 45/19 era justamente a de instituir apenas um imposto federal sobre o consumo – que se chamaria IBS -, seguindo o modelo da maioria dos países do mundo ocidental, inclusive o dos países de estrutura federativa, como a Alemanha. Entretanto, no Brasil, houve uma forte reação política dos Estados e dos Municípios contra o referido imposto único, amparados pela opinião da maioria dos professores e doutrinadores de direito tributário e direito constitucional do País, que rejeitaram a proposta da PEC 45/19 sob o fundamento que iria ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição.

Assim, prevaleceu na EC nº 132/24 a proposta original contida na PEC 110, qual seja, de criação de IVA Dual, sendo a competência compartilhada uma das principais novidades da reforma (o que ocasionará, por exemplo, alíquotas diferentes entre União, Estados e Municípios), pois a tradição brasileira sempre foi a de se estabelecer competências privativas para a instituição de impostos.

Mas esse não é o único desafio. Por mais paradoxal que possa parecer, a não cumulatividade ampla do IVA merece atenção pois, diferentemente do que acontece hoje no Brasil, onde os créditos são restritos, o novo modelo dará ao contribuinte a possibilidade de “abusar” do aproveitamento deles (seja por meio da escrituração de créditos sobre bens que estão fora da cadeia de circulação, seja de créditos referentes a aquisições que foram inadimplidas etc.), o que poderá violar a livre concorrência e causar diversos prejuízos arrecadatários, gerando consequências que, naturalmente, serão refletidas na carga tributária.

Importante destacar também que a implementação de um novo modelo de tributação de consumo no Brasil só é possível a partir dos avanços tecnológicos que permitem a emissão de notas fiscais eletrônicas e a adoção do *split payment*, que é a sistemática segundo a qual, por ocasião da liquidação financeira da operação, os

tributos incidentes serão prontamente direcionados aos sujeitos ativos correspondentes, recebendo o sujeito passivo o valor líquido. O objetivo principal é o de se evitar fraudes relacionadas à geração de créditos fictícios, ao mesmo tempo em que permite ao Fisco obter uma importante antecipação de caixa. Registre-se que, no âmbito da União Europeia, se concluiu que os custos associados à adoção do *split payment* de forma ampla e superariam os benefícios advindos da sua utilização.

No Brasil, no entanto, um dos objetivos centrais da reforma é a implementação do *split payment*, de forma a, inclusive, possibilitar a aplicação da menor alíquota possível de CBS e IBS.

Interessante notar também que, diante do fato de o Brasil adotar um modelo de IVA neutro, a partir da EC 132/24, lhe permitirá se valer da experiência de outros países, especialmente das diretivas e da jurisprudência da União Europeia, pois estará na mesma página em relação à pauta de desafios relacionados à implementação do IVA. Ao invés de se discutir a sistemática de *crédito físico vs. crédito financeiro*, ou a classificação como produto intermediário ou como uso e consumo, passaremos a debater as distorções por eventuais excessos de créditos. Esta é uma boa notícia.

Outros desafios também estão no radar: temas como o período de transição (em que o sistema antigo irá convier simultaneamente com o novo), a competência e o funcionamento do comitê gestor, bem como do contencioso judicial e administrativo irão gerar muitos debates até que se obtenha uma pacificação nacional sobre a melhor disciplina para tais assuntos.

Sobre o período de transição, já se imagina que a manutenção de um controle paralelo a partir de 2027 exigirá um esforço enorme por parte dos contribuintes (principalmente para aqueles que não estavam acostumados com tributos não cumulativos, como ocorre com diversos setores da economia, desde prestadores de serviços no lucro presumido, empresas do ramo de infraestrutura até instituições financeiras), o que se agravará a partir de 2029, quando as alíquotas do IBS passarão, gradativamente, a entrar em vigor para substituir os atuais ICMS e ISS. Ainda não se sabe como deverão ser escrituradas as obrigações acessórias nesse período com o duplo sistema, o que gera uma enorme insegurança, pois o tempo de adaptação para os contribuintes pode acabar sendo curto demais.

No tocante ao Comitê Gestor do IBS (órgão que, a partir da adoção do IVA Dual, passou a ser um dos pilares do novo sistema), remanescem ainda dúvidas sobre como se solucionará possíveis conflitos entre estados e municípios, especialmente quando as alíquotas forem diferentes (o que poderia impactar, por exemplo, o próprio direito de crédito dos contribuintes), bem como se os mecanismos de devolução, prometidos pelo Governo, irão realmente funcionar.

Por fim, os processos administrativos, relacionados à CBS e ao IBS, tramitarão em órgãos diferentes, o que, por óbvio, representará um desafio até se atingir um padrão equilibrado (apesar de haver previsão, na Lei Complementar nº 214/25 e no

Projeto de Lei Complementar nº 108, de que a jurisprudência será uniformizada pelo chamado “Comitê de Harmonização”). E, em função da provável existência de temas idênticos no âmbito judicial, ora tratados no âmbito do IBS e ora no da CBS, o que movimentaria simultaneamente os Tribunais de Justiça dos Estados e a Justiça Federal, o Conselho Nacional de Justiça criou recentemente um Grupo de Trabalho para aprofundar os estudos sobre esse inevitável conflito de competência.

As conclusões desse Grupo de Trabalho podem, inclusive, sugerir a criação de uma “justiça” especializada em matéria tributária, que ficará responsável pelas discussões envolvendo o IBS e a CBS, o que seria uma alteração profunda em nosso ordenamento jurídico.

Enfim, apesar de o trecho mais tortuoso para a aprovação da reforma tributária do consumo já ter sido percorrido, é inegável que ainda temos importantes desafios pela frente até que esse novo sistema se torne, de fato, o vetor que todos esperamos para o desenvolvimento da economia nacional.

#### 4. A QUESTÃO DA INADIMPLÊNCIA

Feitas as considerações acima, cabe tratarmos aqui de tema cujo direcionamento poderia ter sido ajustado por ocasião da aprovação da reforma tributária – até para se manter a uniformidade com os regulamentos estrangeiros do IVA, como o europeu –, mas que acabou não ocorrendo, qual seja: a incidência dos tributos indiretos sobre a venda de bens e a prestação de serviços quando não se verifica o pagamento por parte do comprador/tomador (inadimplência).

Diz-se isso porque duas decisões do STF, muito criticadas pelos contribuintes, entenderam pela incidência do PIS/COFINS e do ICMS sobre os valores que são objeto de inadimplência total ou parcial. Foi o que ocorreu no RE nº 586.482 (Tema 87 - PIS/COFINS) e no RE nº 1.003.758 (Tema 705 - ICMS), em que o STF entendeu que a ausência de pagamento representa evento posterior ao fato gerador dos tributos, de modo que os débitos continuam sendo devidos.

De acordo com o Pretório Excelso, desonerar as vendas e prestações de serviços alvo de inadimplência representaria transferir para o Poder Público os riscos do negócio que são próprios dos contribuintes, além do que “estaria atuando como legislador positivo, modificando as normas tributárias inerentes ao ICMS para instituir benefício fiscal em favor dos contribuintes, o que ensejaria violação também ao princípio da separação dos Poderes” (Tema 705).

Entendemos, com a devida vênia, que houve um equívoco na análise do tema, pois não se reconheceu as evidentes violações aos princípios da capacidade contributiva, da neutralidade e do não confisco no caso. Assim, esperava-se que, com o advento da reforma tributária, tal cenário fosse corrigido, desonerando-se do IBS e da CBS as vendas e prestações inadimplidas.

Para tanto, bastava ao legislador se inspirar no art. 90 da Diretiva do IVA da União Europeia (Council Directive 2006/112/EC), segundo o qual: “*In the case of cancellation, refusal or total or partial non-payment, or where the price is reduced after the*

*supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member State”.*

A Corte de Justiça da União Europeia sempre prestigiou esse dispositivo (conforme acórdão C-314/22, julgado em 29.02.24), apesar de admitir que os Estados-membros possam criar mecanismos para impedir a redução do valor tributável enquanto não estiver comprovada a inadimplência “definitiva”. Contudo, a partir do momento que o contribuinte demonstra que há probabilidade razoável de os valores não serem mais pagos, o Estado-membro, segundo a CJEU, não pode deixar de reconhecer a não incidência do VAT (conforme acórdão C-398/20, julgado em 11.11.21, por exemplo).

Mesmo diante da experiência europeia, a Lei Complementar nº 214/25 foi no sentido oposto, tendo o seu art. 335, IX, afirmado que se caracteriza como omissão de receitas a “diferença apurada mediante o controle quantitativo das entradas e saídas das operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços em determinado período, levando em consideração os saldos inicial e final”, o que, na prática, autoriza justamente a tributação dos valores não recebidos pelo contribuinte através do IBS e da CBS.

A correção de rumo que se esperava, portanto, não ocorreu, e todas as críticas feitas especialmente ao julgamento do Tema 705 (ICMS) continuam sendo pertinentes com o advento da reforma tributária. Afinal, os tributos introduzidos pela EC nº 132/23, apesar de possuírem roupagens próprias e inovadoras, guardam semelhanças naturais com o ICMS, nosso principal tributo indireto sobre o consumo (e não com o PIS e a COFINS, que gravam as receitas auferidas pela pessoa jurídica). Tanto é assim que o art. 38 da Lei Complementar nº 214/25, ao disciplinar a restituição dos valores pagos a maior ou indevidamente a título de CBS e IBS, impõe o respeito às exigências contidas no art. 166 do CTN, que é próprio dos tributos que permitem o repasse jurídico do encargo econômico para o elo seguinte da cadeia, como o ICMS.

## 5. RAZÕES PARA A NÃO TRIBUTAÇÃO DE VALORES INADIMPLIDOS

Carece de sentido, a nosso ver, que uma proposta de reforma tributária que pretende instituir um IVA moderno e atual, com recolhimento dos tributos indiretos no momento da liquidação financeira (*split payment*), admita que se exija o pagamento de tributos sobre os valores não foram recebidos pelo contribuinte de direito – mesmo diante de legislações de países desenvolvidos, com IVAs já experimentados, indo no caminho exatamente oposto.

Ora, se o direito de crédito do contribuinte de fato fica necessariamente atrelado ao recolhimento prévio dos tributos, conforme determina o art. 47 da Lei Complementar nº 214/25<sup>3</sup>, é evidente que a exigência dos tributos por parte do

<sup>3</sup> “Art. 47. 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

Poder Público também só pode ocorrer se o contribuinte de direito receber os valores pactuados, expressos em nota fiscal.

Afinal, sendo a CBS e o IBS (assim como o ICMS) tributos incidentes sobre o consumo de mercadorias, serviços e direitos, é inquestionável que o ônus fiscal deverá necessariamente recair sobre o consumidor. No Direito Brasileiro, muito mais importante do que o repasse econômico – que, na esteira de abalizada doutrina, depende de diversos fatores e somente poderá ser confirmado em cada caso concreto – é a repercussão jurídica, isto é, aquela exigida pelo próprio ordenamento.

A juridicidade da transferência do ônus tributário ocorre quando, paralelamente à regra-matriz de incidência, se verificar a existência de outras regras que autorizem o ressarcimento do contribuinte mediante o repasse do ônus tributário a terceiros, seja pela prática da retenção ou do reembolso.

E o ordenamento prevê esse repasse jurídico tanto para o ICMS quanto para os novos IBS e CBS. Diz isso porque as três exações devem observar os princípios da não-cumulatividade e da neutralidade, os quais impõem que o ônus econômico seja transferido de forma direta e imediata ao consumidor final (o que significa o pronto ressarcimento do vendedor/prestador).

No tocante ao citado princípio da não cumulatividade, os recentes arts. 149-B, IV, e 156-A, VIII, da EC nº 132/23 determinam que a CBS e o IBS serão apurados mediante a compensação dos valores devidos pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações anteriores (envolvendo bem material ou imaterial, inclusive direito). A observância à regra significa que, a cada etapa da cadeia produtiva, o contribuinte deverá se creditar do imposto que gravou as operações antecedentes e repassar o ônus do tributo incidente sobre a operação por ele praticada para o próximo adquirente, até que se chegue ao consumidor final.

Ou seja, independentemente de quantas etapas existirem, o IBS e a CBS foram projetados para serem transferidos até o fim da cadeia, não onerando qualquer dos agentes intermediários. Para isso, inclusive, se passou a permitir um amplo direito de crédito, excetuando-se apenas os bens de uso e consumo pessoal – ou seja, a sistemática de desoneração das etapas anteriores para se atingir apenas o consumo final é ainda maior do que a que existe hoje para o ICMS, a qual, apesar da evolução jurisprudencial, permanece atrelada ao conceito do crédito físico.

Intimamente ligado ao ideal de não-cumulatividade está o princípio da neutralidade (agora inserido de forma expressa no texto da Carta Magna e no corpo da LC nº 214/25), que é pilar central das atuais economias de mercado e visa garantir que os tributos não impactem na formação de preços e nem influam na competitividade e na concorrência, o que se coaduna com os princípios da atividade econômica expressamente previstos no art. 170 e seguintes da CF/88.

---

*adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos do art. 57 desta Lei Complementar, e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar."*

Por todos esses motivos é que a CBS e o IBS, assim como o ICMS, são classificados como tributos indiretos, que pressupõem a repercussão jurídica do ônus fiscal. Tanto é assim que a própria Lei Complementar nº 214/25, por meio do seu art. 38, ao tratar da restituição dos valores pagos a maior ou indevidamente, impõe o respeito ao comando do art. 166 do CTN.

Isso significa o reconhecimento da presença de duas figuras indissociáveis: o contribuinte de direito, responsável pela apuração e recolhimento do tributo indireto, e o contribuinte de fato (o consumidor final), quem, por determinação legal, deve suportar o encargo financeiro.

A despeito de ser o contribuinte de direito quem integra a relação jurídico-tributária com o ente tributante, a figura do contribuinte de fato assume um papel importante – não apenas econômico, mas jurídico – de permitir a concretização da não-cumulatividade e, logicamente, do ideal de neutralidade.

Esse quadro é suficiente para se concluir que a inadimplência do consumidor não poderia jamais ser considerada irrelevante para a matriz de incidência do IBS e da CBS (como também não deveria ter sido para o ICMS), pois, ao impedir que haja a repercussão jurídica do tributo, acaba por desnaturá-los completamente<sup>4</sup>. O

---

<sup>4</sup> E na situação dos concessionários de serviços públicos, cujos preços são controlados por tarifas, a violação à não cumulatividade fica ainda mais clara quando se analisa os impactos da inadimplência. Afinal, as concessionárias (como as de energia e as de saneamento, por exemplo) não dispõem de nenhuma liberdade para a fixação do valor cobrado dos usuários e estão, em razão do regime jurídico da concessão, obrigadas a prestar serviço público contínuo e de qualidade, nos termos do art. 175 da CF/88.

Todas essas peculiaridades, inclusive, levaram o Superior Tribunal de Justiça a pacificar o entendimento de que o consumidor detém legitimidade para questionar a incidência do ICMS sobre o fornecimento de energia e até mesmo pleitear repetição do indébito, mesmo sendo mero contribuinte de fato. Veja-se a ementa do julgado abaixo:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. LEGITIMIDADE ATIVA PROCESSUAL DO CONSUMIDOR. ICMS. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE ENERGIA EFETIVAMENTE CONSUMIDA.*

- 1. Cuida-se de examinar legitimidade ativa processual de consumidor de energia elétrica para discutir judicialmente exigência de ICMS que entende indevida, além do exame de mérito (cobrança sobre a demanda contratada).*
- 2. As duas Turmas da Primeira Seção têm aplicado a jurisprudência fixada no REsp 903.394/AL (repetitivo), afastando a pretensão dos consumidores. Ocorre que a hipótese é distinta.*
- 3. Em se tratando de concessionária de serviço público, a legislação especial prevê expressamente o repasse do ônus tributário (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995). Ademais, no serviço essencial prestado em regime de monopólio (há possibilidade de concorrência apenas em favor de grandes consumidores de energia elétrica), qualquer exação fiscal tende a ser automaticamente repassada ao consumidor.*
- 4. Diferentemente das fábricas de bebidas (objeto do repetitivo), as concessionárias de energia elétrica são protegidas contra o ônus tributário por disposição de lei, que permite a revisão tarifária em caso de instituição ou aumento de imposto (exceto o incidente sobre a renda).*

IBS e a CBS exigidos sobre vendas e prestações inadimplidas deixam de ser tributos sobre o consumo e se convertem em tributos sobre o patrimônio.

A prova maior dessa constatação pode ser aferida de outros posicionamentos do próprio STF, mais especificamente da *ratio decidendi* do RHC nº 163.334 e do RE nº 574.706 que, ao tratarem dos efeitos da relação jurídico-tributária entre o contribuinte de direito e o Fisco (no âmbito do PIS, da COFINS e do ICMS), foram totalmente de encontro ao posicionamento acerca da tributação indireta sobre os valores objeto de inadimplência.

No RE nº 574.706, fixou-se a tese no sentido de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”. A relatora, Ministra Carmen Lúcia, expôs em seu voto que, ainda que o ICMS destacado na nota fiscal não seja imediatamente recolhido ao Estado – em razão da sistemática de débitos e créditos imposta pela não cumulatividade –, o valor do ICMS tem como destinatário final a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

Sendo assim, tais valores, recebidos pelo contribuinte a título de ICMS, não se enquadram no conceito de faturamento, devendo ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS. O Ministro Celso de Mello reforçou que “o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), dele não sendo titular a empresa, pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar como receita que pertença, por direito próprio, à empresa contribuinte”.

Eis o ponto nodal em todos esses apontamentos: o contribuinte de direito não paga ICMS; ele apenas repassa aos Estados os valores que lhe foram entregues pelo consumidor final, racional perfeitamente aplicável à CBS e ao IBS. Colocando-se a questão em termos mais diretos: quem efetivamente “paga” os referidos tributos – por gravarem o consumo – é o consumidor final.

Seguindo essa linha interpretativa, ao julgar o RHC nº 163.334, o STF firmou o entendimento de que pode restar configurado crime de apropriação indébita tributária quando o contribuinte de direito deixar de quitar débitos de ICMS declarados como devidos. Isso porque, ao deixar de recolher o ICMS, o contribuinte de direito se apropria de recursos que lhe foram entregues pelo consumidor final para serem repassados aos cofres públicos. Veja-se trecho do voto do Min. Luís Roberto Barroso no referido julgado:

---

5. A lei federal impõe inquestionavelmente ao consumidor o ônus tributário, tornando-se nebulosa a aplicação da alcunha de “contribuinte de fato”. Isso porque a assunção do ônus do imposto não se dá pelo simples repasse de custos, típico de qualquer relação empresarial, mas decorre de manifesta determinação legal. O consumidor é atado à exigência tributária por força de lei (art. 9º, § 3º, da Lei 8.987/1995).

6. A rigor, a situação de consumidor aproxima-se muito, se é que não coincide, com a de substituído tributário. De fato, a concessionária, tendo reconhecido legalmente o direito de repassar o ônus de impostos ao consumidor em relação a produto essencial, e não sendo inibida por pressão concorrencial, age como substituto tributário, sem qualquer interesse em resistir à exigência ilegítima do Fisco. (...)” (REsp 1278688/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012)

O debate nos presentes autos, porém, não se refere ao valor de tributo descontado, mas ao valor cobrado e não recolhido aos cofres públicos. Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo cobra o valor do tributo conjuntamente com o preço. (...)

O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. (...) Cada integrante da cadeia cobra o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto. (...)

Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos.

Como se nota, tanto a tese firmada no RE nº 574.706 quanto a fixada no RHC nº 163.334 partem da premissa de que o contribuinte de direito é mero “repassador” do ICMS pago pelo consumidor final.

Logo, ocorrendo a inadimplência, não há tributo que possa ser transferido aos cofres públicos. Acaso se insista em exigir o pagamento da exação até mesmo sobre as operações objeto de inadimplência (parcial ou integral), este tributo certamente não será aquele que a Suprema Corte reiteradamente afirmou ser apenas repassado pelo contribuinte de direito ao Fisco.

Entendimento em sentido contrário ao aqui defendido poderia levar ao absurdo de o contribuinte de direito ser obrigado a informar o tributo sobre operação objeto de inadimplência e, acaso não realize o recolhimento ao Estado no prazo fixado pela lei, seja acusado de crime de apropriação indébita em relação a valores que nunca estiveram sob sua posse.

Por fim, deve-se destacar o seguinte: sabemos que existem hipóteses em que a inadimplência não pode ser configurada como “definitiva”, pois ainda existem expectativas de que os valores sejam recuperados. Contudo, uma vez que a inadimplência passa a ser registrada como “perda”, por terem realmente se esgotado as possibilidades de recuperação dos valores, não há como se admitir a incidência regular do IBS e da CBS, na linha do ordenamento jurídico europeu.

A presunção de existência de capacidade contributiva nas hipóteses de circulação de mercadorias e prestação de serviços (legitimamente previstas pela Constituição) não pode se sobrepor aos fatos. Isso implica que aquela circunstância fático-jurídica que serviu de hipótese legítima para se prever a incidência do ICMS deixou de revelar, na hipótese concreta específica, qualquer signo presuntivo de riqueza. Ora, não é o fornecimento de bens, serviços e direitos que revela riqueza, mas a remuneração oferecida em contraprestação pelo consumidor.

À toda evidência, tem-se que a presunção (hipótese abstrata calcada em signo presuntivo de riqueza) é elidida pelos fatos, quando a inadimplência definitiva confirma que não há riqueza alguma apta a ensejar a tributação em determinada operação. Assim, insistir na exigência do tributo sobre o contribuinte de direito evidencia dupla gravidade. A uma, estar-se-á a exigir o tributo sobre uma situação que, na realidade dos fatos, não revela signo presuntivo de riqueza, o que seria mais do que suficiente para excluí-la do campo dos impostos. A duas, estar-se-á a exigir o tributo de quem a norma de incidência nunca pretendeu onerar.

Frise-se que no julgamento do RE 593.849, o STF debruçou-se sobre a sistemática do ICMS devido pela sistemática de substituição tributária exatamente para contrastar a presunção contida na norma em face da realidade fática. Ao assim fazer, concluiu ser direito do contribuinte obter a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente, sempre que a base de cálculo efetivamente praticada for inferior a presumida.

Neste julgamento, realizado sob a sistemática da repercussão geral, a Suprema Corte asseverou que, apesar de ter ocorrido o fato gerador, a presunção de capacidade econômica do contribuinte dever ser confirmada por meio da efetiva manifestação de riqueza (signo presuntivo de riqueza). Ora, se é legítima a restituição na hipótese em que a base de cálculo efetiva é inferior a presumida – em observância à capacidade contributiva e à vedação ao confisco –, imagine-se na hipótese em que ocorre a inadimplência definitiva do consumidor final. Forçoso convir que essa há que ser equiparada à base de cálculo zerada ou à inoccorrência do fato gerador.

## 6. CONCLUSÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/23 representa um marco histórico na tributação sobre o consumo no Brasil, ao propor a substituição do modelo atual por um sistema de IVA Dual, composto pela CBS e pelo IBS. A nova estrutura busca racionalizar a tributação, com foco em simplicidade, transparência, neutralidade e justiça fiscal, pilares que foram incorporados expressamente à Constituição. A experiência internacional, especialmente o modelo adotado pela Índia e as diretrizes da União Europeia, reforça a expectativa de que essa transformação possa promover maior eficiência, reduzir litígios e contribuir para o desenvolvimento econômico nacional.

Apesar dos avanços, os desafios para a efetiva implementação da reforma são significativos. A convivência temporária entre os sistemas antigo e novo exigirá adaptações tecnológicas e operacionais por parte dos contribuintes, enquanto a governança do novo modelo, especialmente no tocante ao Comitê Gestor do IBS, ainda suscita dúvidas importantes. Adicionalmente, o regime de não cumulatividade plena e o mecanismo do *split payment* demandarão ajustes culturais e técnicos para assegurar que não haja abusos ou distorções que comprometam a neutralidade e a arrecadação tributária.

Por fim, a ausência de correção no tratamento das operações inadimplidas constitui uma falha relevante do novo sistema. Essa situação, além de confrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, distancia o Brasil das melhores práticas internacionais em matéria de IVA. Assim, embora a reforma represente um passo importante, ainda será necessário um esforço contínuo de aprimoramento legislativo e jurisprudencial para que o novo sistema alcance plenamente seus objetivos.

## REFERÊNCIAS