

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Legislação de referência

Eduardo Moreira Lima Rodrigues de Castro⁶⁹

Resumo: O presente trabalho tem como objetivo investigar as diversas espécies normativas que regularão o IBS e a CBS, assim como explicitar os limites de atuação de cada uma delas. Em outras palavras, vai-se tentar responder aos seguintes problemas: quais as espécies normativas competentes para dispor sobre o IBS e a CBS e quais os seus limites de normatização? A conclusão alcançada é a de que, embora haja um protagonismo da Constituição, os tributos são regidos por numerosas espécies normativas, o que decorre essencialmente de sua capacidade tributária ativa compartilhada. Mais especificamente, são aptos a regular o IBS e a CBS: a Constituição de 1988; as leis complementares federais; as leis ordinárias; as resoluções do Senado; os decretos do Poder Executivo Federal; as deliberações do Comitê Gestor do IBS; as resoluções do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e as resoluções do Comitê de Harmonização das Administrações Fazendárias. A pesquisa foi realizada a partir de legislação, doutrina e jurisprudência relacionadas ao IBS e à CBS, em especial, as disposições constitucionais que regem as novas exações.

Abstract: This work aims to investigate the various normative species that will regulate the IBS and CBS, as well as to explain the limits of action of each of them. In other words, we will attempt to answer the following questions: what are the regulatory species competent to regulate the IBS and

⁶⁹ Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Procurador do Estado do Paraná. Procurador-Chefe da Coordenadoria de Assuntos Fiscais da PGE-PR. Conselheiro Titular do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Paraná. E-mail: eduardordecastro@hotmail.com
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8185040067704547>

CBS and what are their standardization limits? The conclusion reached is that, although the Constitution plays a leading role, taxes are governed by numerous regulatory bodies, essentially due to their shared active taxing capacity. More specifically, the following are capable of regulating the IBS and the CBS: the 1988 Constitution; federal supplementary laws; ordinary laws; Senate resolutions; decrees of the Federal Executive Branch; the deliberations of the IBS Steering Committee; the resolutions of the Legal Harmonization Forum of Public Prosecutors' Offices; and the resolutions of the Harmonization Committee of Tax Administrations. The research was carried out based on legislation, doctrine and jurisprudence related to the IBS and CBS, in particular, the constitutional provisions governing the new taxes.

Palavras-Chave: Reforma tributária. Imposto sobre bens e serviços. Contribuição sobre bens e serviços. Legislação.

Keywords: Tax reform. Tax on goods and services. Contribution on goods and services. Legislation.

Sumário: 1. Introdução; 2. Decisões Judiciais; 2.1. Precedentes e precedentes vinculantes; 2.1.1. Disciplina na jurisdição brasileira atual; 2.1.1.1. Disciplina na jurisdição brasileira no Código de Processo Civil de 2015; 3. Administração Pública; 3.1. Princípios; 4. Aplicabilidade dos Precedentes na Administração Público; 4.1. Lei e legislação; 4.2. Direito e jurisdição; 4.3. Precedentes Diretamente Vinculantes e Precedentes Indiretamente Vinculantes; 5. Conclusões; Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

A *Emenda Constitucional n. 132, de 2023*, promoveu significativas alterações no Sistema Tributário Nacional. Com o objetivo principal de simplificar a tributação sobre o consumo, previu o Imposto sobre bens e serviços – IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo, além de extinguir, com efeitos futuros, a Contribuição para o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS. Para tornar possível a repartição do produto da arrecadação do IBS entre Estados, Distrito Federal e Municípios, criou o Comitê Gestor do IBS.

Essas alterações devem trazer impactos relevantes na atuação dos advogados públicos e privados, auditores fiscais, agentes fazendários, contadores e agentes econômicos de todo o país nos próximos anos, que precisarão conhecer e compreender a legislação aplicável aos novos tributos.

O presente trabalho tem por *objetivo investigar as diversas espécies normativas que regularão o IBS e a CBS*, assim como explicitar os *limites de atuação de cada uma delas*. Em outras palavras, vai-se tentar responder aos seguintes problemas: quais as espécies normativas competentes para dispor sobre o IBS e a CBS e quais os seus limites de normatização?

A hipótese testada é a de que, embora haja um protagonismo da Constituição, os tributos são regidos por numerosas espécies normativas, o que decorre essencialmente de sua capacidade tributária ativa compartilhada,

A pesquisa foi realizada a partir de legislação, doutrina e jurisprudência relacionadas ao IBS e à CBS, em especial, as disposições constitucionais que regem as novas exações.

O enfrentamento do tema será realizado mediante o percurso do seguinte trajeto, já iniciado por meio desta introdução: na Seção 2, tratar-se-á das atribuições da Constituição de 1988 em matéria de IBS e CBS; na Seção 3, discorrer-se-á sobre as atribuições conferidas pela Constituição à lei complementar para criar e regulamentar os novos tributos; na Seção 4, estudar-se-á o alcance da das demais normas reguladoras do IBS e da CBS, em especial, a legislação ordinária dos entes federados, as resoluções do Senado Federal e as resoluções do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias; por fim, serão apresentadas as conclusões.

2. O IBS E A CBS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Nas palavras de Geraldo Ataliba, “o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica”⁷⁰.

Referido subsistema está inserido no sistema constitucional brasileiro, com o qual se combina, articula e conjuga, e é integrado não apenas pelas normas constantes do título Sistema Tributário Nacional, mas todas aquelas proposições prescritivas de alguma forma relacionadas à relação de tributação.

Em matéria tributária, pouca coisa foi deixada ao talante do legislador infraconstitucional, chegando o legislador constituinte, em alguns momentos, a ser detalhista no trato da matéria.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 8.

Embora a Constituição não crie tributos, ela é indispensável para sua instituição, uma vez que suas disposições estabelecem as limitações ao poder de tributar, isto é, os limites a serem obedecidos por União, Estados, Distrito Federal e Municípios no exercício de seu poder exacional. Dentre essas limitações, destacam-se os princípios gerais da tributação, as regras tributárias fundamentais e as normas de competência e imunidade tributária.

A compreensão dessas disposições é de fundamental importância para a instituição e cobrança do IBS e da CBS, já que sua lei complementar instituidora não pode ultrapassar as barreiras estabelecidas pela Constituição.

Os princípios gerais tributários, em primeiro lugar, são normas que estabelecem um estado ideal de coisas a ser alcançado – fins normativamente relevantes⁷¹. Os princípios, normas dotadas de forte carga valorativa, não regulam o comportamento das pessoas, servindo mais como norte interpretativo a ser observado pelo legislador e pelo aplicador do direito. Essas normas não se submetem à lógica da subsunção, já que “consagram garantias subordinadas a uma reserva geral imanente de ponderação”⁷², isto é, autorizam, “consoante as circunstâncias de caso concreto, a possibilidade da sua cedência, afectação desvantajosa, limitação ou restrição”⁷³.

A Constituição, desde sua promulgação, contempla numerosos princípios em matéria tributária, alguns expressos em seu texto, como o da isonomia (Art. 150, II) e o da vedação à utilização de tributo como efeito de confisco (Art. 150, IV), outros implícitos, como o da segurança jurídica, decorrente, dentre outras, da prescrição que exige autorização legal prévia para exigir ou aumentar tributo (Art. 150, I) e da que veda a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Art. 150, III, a).

Mais recentemente, por força da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, novos princípios tributários foram acrescentados ao Texto Constitucional. Nos termos do novo § 3º do art. 145 da Carta Suprema, “[o] Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. De acordo

⁷¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 55.

⁷² NOVAIS, Jorge Reis. As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição. Coimbra: Coimbra Editora, 2003 p. 575.

⁷³ NOVAIS, Jorge Reis. As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição. Coimbra: Coimbra Editora, 2003 p. 575.

com o novo § 4º do mesmo artigo, por sua vez, “[a]s alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”.

Todas essas normas regem o IBS e a CBS. Isso significa que as disposições legais que as contrariarem, seja por contemplarem normas claramente violadoras do ideal de isonomia, seja por promoverem algum tipo de degradação ambiental, por exemplo, podem ser declaradas nulas pelos Tribunais Judiciais. Isso significa também que os órgãos do Poder Judiciário deverão utilizá-las como norte interpretativo no momento da aplicação das demais normas de regência do IBS e da CBS, buscando sempre uma interpretação conforme a Constituição.

Algumas disposições constitucionais, em segundo lugar, reúnem características tanto de princípios como de regras, já que se destinam sobretudo ao legislador, mas que não se limitam a estabelecer um estado ideal de coisas a ser alcançado, contendo também mandamentos que não admitem ponderação⁷⁴. Essas normas também configuram limitações constitucionais ao poder de tributar.

São exemplos de normas dessa natureza, aqui chamadas de princípios-regra fundamentais da tributação, a que estabelece que o tributo não pode ser exigido ou aumentado sem prévia autorização legal (Art. 150, I), a que veda a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (Art. 150, III, “a”) e a que proíbe a cobrança ou majoração de tributos no mesmo ano da publicação da lei que os instituiu ou majorou (Art. 150, III, “b”).

Sobre a natureza bivalente da norma que exige prévia edição de lei como condição para instituir ou aumentar tributo, assim leciona Luís Eduardo Schoueri:

Tem-se no princípio da legalidade um bom exemplo de enunciado que permite se extraíam regras como a autoridade não poder exigir um tributo sem que haja lei prevendo-o, sem que ali se esgote o dispositivo, já que há um mandamento de otimização (princípio),

⁷⁴ Robert Alexy explica que apenas em situações excepcionais as disposições de direitos fundamentais configuram “positivação e decisão em favor de regras”. Isso ocorre nos casos em que o próprio Legislador Constituinte realiza a ponderação entre princípios contrapostos e estabelece aquele que, em qualquer situação, deve ter prevalência. Havendo uma regra de direito fundamental, não há que se falar em ponderação. (ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014 p. 139.)

igualmente baseado no mesmo dispositivo, que implica esperar-se que o legislador descreva, com a maior precisão possível, as circunstâncias que darão ensejo à tributação⁷⁵.

Todas essas regras se aplicam tanto ao IBS quanto à CBS, de maneira que eventuais normas que as desobedeçam serão anuladas pelos Tribunais por desconformidade com a Constituição de 1988.

As regras de competência tributária, em terceiro lugar, são aquelas disposições constitucionais que conferem poderes às pessoas federativas para instituírem ou majorarem tributos por meio de lei. Nas palavras de Machado, competência tributária “é o poder de tributar juridicamente delimitado e, nos Estados descentralizados, repartido entre as diversas pessoas jurídicas que o integram”⁷⁶.

Em matéria de CBS, a competência para instituir o tributo é conferida pela Constituição exclusivamente à União. Em matéria de IBS, por sua vez, há um compartilhamento de competência tributária, já que Estados, Distrito Federal e Municípios poderão fixar as alíquotas aplicáveis nas suas operações internas, enquanto a União fixará os demais elementos da regra de incidência do tributo.

Mais do que simplesmente enunciar os tributos e o ente titular da competência para instituí-lo, a Carta Suprema delimita, expressa ou implicitamente, os critérios da regra matriz de incidência das diversas exações⁷⁷.

As disposições constitucionais específicas do IBS e da CBS são numerosas, bastando dizer que se trata do tributo com o maior número de dispositivos inseridos na Constituição, seja na parte que contempla as normas definitivas, seja no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Em razão disso, antes mesmo da edição da Lei Complementar n. 214, de 2025, por força de disposição expressa (CF/88, art. 156-A, § 1º, I), já era possível conhecer o critério material do tributo, qual seja, a realização de operações onerosas com bens materiais e imateriais, inclusive direito, e serviços – tanto nas operações internas quanto nas importações –, assim

⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 268.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 30.

⁷⁷ LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo Rodrigues de; DUQUE, Felipe. Tributos em espécie. 12ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025, p. 41.

como o local da incidência, qual seja, o local do destino da operação (CF/88, Art. 156-A, § 1º, VI c/c § 4º, II).

A partir da materialidade, já se podia inferir também que o momento da incidência, embora não expresso na Constituição, deveria guardar conexão com o momento em que fornecidos os bens ou serviços.

No que diz respeito à alíquota, há numerosas disposições a seu respeito inseridas na Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, o que reduz sobremaneira o espaço de atuação do legislador ordinário de União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Da mesma maneira, há importantes prescrições constitucionais versando sobre os sujeitos ativo – ente em cujo território ocorre a operação final de fornecimento de bem ou serviço – e passivo – aquele que realiza, com habitualidade, operações com bens e serviços – da exação, limitando os poderes do legislador complementar.

A base de cálculo do IVA Dual também não está expressa no texto constitucional, mas decorre logicamente da materialidade escolhida pelo constituinte derivado, só podendo corresponder ao valor da operação com bens e serviços.

A Constituição contempla, além disso, as balizas fundamentais do regime de não cumulatividade do IBS e da CBS. Nesse sentido, dispõe, em norma aplicável à CBS (CF/88, art. 149-B, IV), que o IBS “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição” (Art. 156-A, § 1º, VIII). Estabelece ainda que os exportadores farão jus à “manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço” (Art. 156-A, § 1º, III), bem como que a “lei complementar disporá sobre [...] o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação” (Art. 156-A, § 5º, II).

Merecem menção também as normas sobre imunidades tributárias, “hipóteses de não-incidência tributária constitucionalmente qualificadas”⁷⁸,

⁷⁸ BORGES, José Souto Maior. Teoria geral da isenção tributária. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 218.

que retiram dos entes públicos parcela da competência tributária conferida pela própria Constituição.

São exemplos de imunidades aplicáveis ao IBS e à CBS as normas que vedam a incidência nos casos de exportações (Art. 156-A, § 1º, III), bem como nas operações realizadas por instituições religiosas (Art. 149-B, parágrafo único).

Além de todo o exposto, em matéria de IBS e CBS, a Constituição estabelece: as atribuições da lei complementar federal; as competências do Comitê Gestor do IBS; os critérios de repartição do produto da arrecadação do IBS; e as regras de transição dos tributos.

3. A LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA DE IBS E CBS

A lei complementar é, ao lado das emendas constitucionais, das leis ordinárias, das leis delegadas, das medidas provisórias, dos decretos legislativos e das resoluções, uma das sete espécies normativas mencionadas na Constituição de 1988 (art. 59).

São dois os requisitos para sua instituição: em primeiro lugar, só podem tratar de determinadas matérias estabelecidas na própria Constituição Federal (requisito material); em segundo lugar, devem ser aprovadas por maioria absoluta (requisito formal)⁷⁹.

A reserva material de lei complementar, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, “decorre de juízo de ponderação específico realizado pelo texto constitucional, fruto do sopesamento entre o princípio democrático, de um lado, e a previsibilidade e confiabilidade necessárias à adequada normatização de questões de especial relevância [...], de outro”⁸⁰.

Em matéria tributária, a lei complementar possui enorme relevância, chegando Sacha Calmon Navarro Coelho a afirmar que “a lei complementar é o instrumento mor da complementação do sistema tributário da Constituição”⁸¹.

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.003, rel. min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19-12-2019.

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 37, p. 313-338, 2000, p. 326-327.

A Constituição de 1988 contém diversos dispositivos versando sobre as atribuições da referida espécie normativa em matéria tributária, em alguns casos, conferindo à lei complementar a atribuição de criar o tributo (e.g. art. 156-A), em outros, a de veicular normas gerais em matéria tributária (e.g. art. 146, I a III).

A função precípua da lei complementar em matéria de IBS e CBS é a de instituição do tributo.

No exercício desse mister, estabelece, dentre outras coisas, o fato gerador, a base de cálculo, os sujeitos ativos e passivo e as regras de não cumulatividade aplicáveis ao IVA Dual.

Cabe à lei complementar que institui o tributo, dentre outras coisas: estabelecer alíquotas reduzidas, de modo uniforme, nas operações com bens ou serviços contratadas pela administração pública direta, autárquica ou fundacional (Art. 149-C, § 1º); especificar a relação de bens de uso e consumo pessoal que, quando adquiridos, não darão ensejo a créditos do imposto (Art. 156-A, § 1º, inciso VIII); dispor sobre a fixação da alíquota de referência pelo Senado Federal (Art. 156-A, § 1º, XII); estabelecer as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto entre estados, DF e municípios (Art. 156-A, § 5º, I); fixar hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto (Art. 156-A, § 5º, II); dispor sobre a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte (Art. 156-A, § 5º, III); dispor sobre o regime de compensação do imposto; e fixar critérios para a definição do local de destino da operação (Art. 156-A, § 5º, IV).

Também as normas sobre os regimes específicos de tributação do IBS e da CBS ficarão a cargo da lei complementar.

Compete a esse instrumento legal, de acordo com a Constituição, estabelecer regimes específicos de tributação para combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, sociedades cooperativas, serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, operações alcançadas por tratado ou convenção internacional e serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário (Art. 156-A, § 6º).

A lei complementar, além disso, por expressa determinação constitucional, deve dispor sobre diversos assuntos relacionados ao Comitê Gestor do IBS.

Nesse caso, deve instituir o Comitê Gestor do IBS (Art. 156-B, caput); estabelecer a forma de representação dos Estados, DF e Municípios no Comitê Gestor do IBS (Art. 156-B, § 2º, I); versar sobre a maneira como ocorrerá a alternância na presidência do Comitê Gestor do IBS (Art. 156-B, § 2º, II); dispor sobre o percentual da arrecadação do IBS que servirá para custeio do Comitê Gestor do imposto (Art. 156-B, § 2º, III); estabelecer a forma como Estados, DF e Municípios realizarão o controle externo sobre o Comitê Gestor (Art. 156-B, § 2º, IV); fixar a maneira como as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras (Art. 156-B, § 2º, VI); e estabelecer a estrutura e a gestão do Comitê Gestor do IBS (Art. 156-B, § 2º, VII).

Embora em menor medida, a Lei Complementar n. 214, de 2025, contempla também algumas normas gerais em matéria de IBS e CBS, como as que modificam o art. 9º do Código Tributário Nacional⁸².

A Lei Complementar n. 214, de 2025 fixa até mesmo normas específicas sobre matérias que, em nosso juízo, só poderiam ser veiculadas por meio de normas gerais. Nos artigos 8º e 9º, por exemplo, a lei estabelece uma série de disposições voltadas a regular as hipóteses de imunidade do IBS e da CBS.

Dentre essas disposições (inéditas), destacam-se aquelas que prescrevem que se considera, para fins de gozo de imunidade, (i) entidade religiosa e templo de qualquer culto a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos que tem como objetivos professar a fé religiosa e praticar a religião (Art. 9º, § 2º, I), e (ii) organização assistencial e beneficente a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos vinculada e mantida por entidade religiosa e templo de qualquer culto, que fornece bens e serviços na área de assistência social, sem discriminação ou exigência de qualquer natureza aos assistidos (Art. 9º, § 2º, II).

Essas definições de entidade religiosa, templo de qualquer culto e organização assistencial e beneficente não constam no Código Tributário Nacional, não podendo ser aplicadas apenas para o IBS e a CBS, já que a

⁸² LC n. 214/2025: “Art. 496. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações: Produção de efeitos “Art. 9º [...] IV – cobrar impostos e a contribuição de que trata o inciso V do art. 195 da Constituição Federal sobre: [...] b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes”.

imunidade religiosa configura modalidade de imunidade genérica, aplicável a todas as espécies tributárias.

Sobre o assunto, assim leciona Humberto Ávila:

Desse modo, se a lei complementar que instituir o IBS e a CBS regular de maneira individual, particular e específica unicamente para esses tributos e unicamente para os entes federados competentes aquilo que a Constituição exige deva ser regulado de maneira geral, universal e genérica para todos os tributos e todos os entes federados, ela violará a Constituição por tratar de maneira fragmentada aquilo que a Constituição exige deva ser tratado de modo unitário⁸³.

Essas definições deveriam ter sido inseridas nos artigos finais da Lei Complementar n. 214, de 2025, mais especificamente, naqueles que se prestam a alterar o Código Tributário Nacional.

Situação diferente é a da regulamentação, apenas para o IBS e a CBS, das hipóteses de responsabilização tributária previstas no § 3º do art. 156-A da Constituição de 1988, segundo o qual a “Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”.

Nesses casos, embora se trate de matéria usualmente passível de regramento por lei geral, admite-se sua regulamentação pela Lei Complementar n. 214, de 2025, já que existe autorização expressa na Constituição para tanto⁸⁴.

Em que pese a enorme quantidade de matérias relacionadas ao IVA dual passíveis de regramento por meio de lei complementar federal, não existe uma definição, na Constituição de 1988, de quantas leis complementares precisam ser editadas para o trato de todos esses assuntos.

O que a Constituição determina expressamente é que o IBS e a CBS observem as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e creditamento (CF/88, art. 149-B).

⁸³ ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, p. 701–730, 2024, p. 712.

⁸⁴ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, p. 701–730, 2024, p. 711.

Até o momento da conclusão deste artigo, apenas uma lei complementar reguladora do IBS e da CBS havia sido editada, qual seja, a Lei Complementar n. 214, de 2025, responsável justamente pela fixação dos diversos elementos da regra matriz de incidência do tributo.

O Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024, voltado a instituir o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS e dispor sobre o processo administrativo tributário relativo ao IBS e a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS encontrava-se na Câmara dos Deputados, após aprovação no Senado.

4. DAS ESPÉCIES NORMATIVAS QUE REGEM O IBS E A CBS

Além da Constituição de 1988 e da lei complementar, regem o IBS e a CBS também as leis ordinárias de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as resoluções do Senado, os decretos federais e as deliberações do Comitê Gestor, assim como as resoluções do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

Em primeiro lugar, discorra-se sobre as leis ordinárias.

A Constituição, embora confira à União o poder de criar tanto o IBS quanto a CBS, manteve a competência de cada ente da Federação para fixar, por lei ordinária, as alíquotas aplicáveis às operações e prestações realizadas em seus territórios (Art. 156-A, § 1º, V).

Esse poder que União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem para fixar as alíquotas dos referidos tributos, porém, é mais limitado do que o poder que esses mesmos Entes têm para fixar alíquotas nos demais tributos de sua competência.

Enquanto nos demais tributos, os entes estão autorizados a modificar amplamente as alíquotas, à luz das peculiaridades de cada operação ou prestação de serviço, no IVA Dual, por expressa determinação constitucional, a alíquota será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas apenas as hipóteses previstas na própria Constituição (Art. 156-A, § 1º, VI) e na Lei Complementar n. 214, de 2025.

A Constituição, em muitos casos, não só define quais operações podem ter alíquotas reduzidas, como também o percentual dessa redução. A escolha das operações sujeitas à alíquota reduzida – dentro do que foi autorizado pela Constituição – consta da Lei Complementar n. 214, de 2025.

Exemplificativamente, caso tanto o Estado do Paraná quanto o Município de Curitiba venham a estabelecer uma alíquota padrão de 10%, considerando a redução de 60% de alíquotas para o serviço de educação fixada na Lei Complementar n. 214, de 2025, as escolas sediadas em Curitiba recolherão o IBS ao Estado do Paraná e ao Município de Curitiba a uma alíquota de 4% para cada ente.

Importante observar que, durante o prazo de transição estabelecido pelo Constituinte Derivado, a alíquota uniforme a ser fixada por Estados e Municípios não pode ser inferior ao necessário para realização das retenções a serem realizada pelo Comitê Gestor para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto conforme a média de arrecadação de cada ente (ADCT, art. 131, § 6º).

Em segundo lugar, é preciso falar sobre o poder normativo, em matéria de IVA Dual, das resoluções do Senado Federal. O Senado tem papel importantíssimo na conformação do IBS. Nos termos da Constituição de 1988, cabe à referida Casa Legislativa, por meio de resolução, fixar a alíquota de referência do tributo. O papel do Senado é indispensável para que o imposto possa incidir mesmo nos casos em que Estados, Distrito Federal e, principalmente, Municípios, não editem as leis ordinárias fixadoras de alíquotas.

Além disso, a competência do Senado para estabelecer a alíquota de referência possibilita o controle global da carga tributária no país no período de transição do ICMS e do ISS para o IBS (ADCT, art. 130, § 5º).

Em terceiro lugar, devem ser mencionados os decretos federais sobre a CBS e as deliberações do Comitê Gestor do IBS sobre o IBS. Nos termos da Constituição de 1988, compete privativamente ao Presidente da República “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução” (Art. 84, inciso IV).

No mesmo sentido, o CTN estabelece que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei” (Art. 99).

Os decretos em matéria tributária, popularmente conhecidos como regulamentos, prestam-se a garantir a fiel execução das leis instituidoras de tributos, devendo ser editados dentro de seus estritos contornos. Sobre o assunto, assim leciona Roque Antonio Carrazza:

Os regulamentos executivos não podem substituir as leis; tampouco suspender ou dispensar sua observância. Pelo contrário, devem

limitar-se a estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizem o cumprimento das leis a que se referem. Nessa medida, detalham os comandos legislativos, facilitando sua aplicação aos casos concretos⁸⁵.

A Lei Complementar n. 214, de 2025 delega o trato de numerosas matérias relacionadas ao IBS e à CBS ao regulamento, dentre elas: a instituição de obrigações acessórias; a fixação da data de vencimento dos tributos; a fixação do prazo para apuração do saldo devedor dos tributos (dentro do período de apuração fixado em lei); os critérios de correção monetária; e as normas procedimentais relacionadas à fiscalização do tributo.

No caso da CBS, seu decreto regulamentador será editado pelo Chefe do Poder Executivo Federal. No caso do IBS, a função regulamentar será exercida pelo Comitê Gestor do IBS.

A Constituição determina que o IBS e a CBS observarão as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e de creditamento (Art. 149-B).

Com a identidade quase integral entre os tributos, é de se esperar que também exista identidade entre suas normas regulamentares.

Ocorre que essa identidade poderia se tornar difícil de ser alcançada já que tanto a União quanto o Comitê Gestor do IBS possuem competência regulamentar. Conforme doutrina mais autorizada, “não adiantaria que a norma geral e abstrata fosse harmônica se as aplicações concretas, os critérios e a cultura hermenêutica destinada a cada tributo fossem distintos”⁸⁶.

O legislador constituinte derivado, percebendo esse risco de dissociação normativa, editou a seguinte prescrição:

Art. 156-B. [...]

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos

⁸⁵ 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, p. 413.

⁸⁶ MCNAUGHTON, Cristiane Pires. MCNAUGHTON, Charles William. Curso de IBS e CBS: De acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025, p. 604.

tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

A Lei Complementar n. 214, de 2025, na mesma direção, estabeleceu que as disposições comuns ao IBS e à CBS, inclusive suas alterações posteriores, deverão ser aprovadas por ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e do Poder Executivo da União e constarão, igualmente, do regulamento do IBS e do regulamento da CBS (Art. 305, § 1º).

Indo além, a mesma lei criou dois órgãos para garantir essa uniformidade interpretativa, quais sejam, o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias.

O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias será composto por 4 (quatro) representantes da Receita Federal do Brasil e 4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal (LC 214/2025, art. 319, inc. I, alíneas “a” e “b”).

Esse Comitê terá como atribuições, dentre outras, uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns e prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS (LC n. 214/2025, art. 321, incisos I e II). Essas atribuições serão exercidas por meio de resoluções vinculantes para as Administrações Tributárias de União, Estados, DF e Municípios (LC n. 214/2025, art. 321, parágrafo único).

O Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias será composto por 4 (quatro) representantes da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e 4 (quatro) representantes indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal. (LC 214/2025, art. 319, inc. II, alíneas “a” e “b”).

Esse Fórum terá competência para atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias nas atividades de uniformização e interpretação das normas comuns relativas ao IBS e à CBS e analisar relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS (LC 214/2025, art. 322, incisos I e II).

Essas atribuições serão exercidas por meio de resoluções vinculantes para as Procuradorias da Fazenda Nacional, dos Estados, do DF e dos Municípios (LC n. 214/2025, art. 322, § 2º).

Além das resoluções do Fórum e do Comitê de Harmonização, a LC n. 214/2025 prevê também a possibilidade de edição de Resoluções Conjuntas dos referidos órgãos de uniformização (Art. 323).

5. CONCLUSÃO

A reforma tributária sobre o consumo provocou significativas alterações no Sistema Tributário Nacional, demandando, além das alterações já implementadas pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, a edição de numerosas outras normas, das mais diversas hierarquias e naturezas.

A Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser, é a protagonista das normas que regem o IVA Dual brasileiro, contemplando os princípios e regras gerais da tributação, as regras de competência para instituição dos novos tributos, além das imunidades e da relação de matérias passíveis de regramento mediante lei complementar.

A lei complementar é a espécie normativa infraconstitucional mais importante em matéria de regulamentação do IBS e da CBS. Ela é responsável por instituir formalmente o IBS e a CBS e por detalhar os elementos centrais de sua incidência, quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo, os sujeitos ativo e passivo, o regime de não cumulatividade e as regras de creditamento. Além disso, compete à lei complementar instituir o Comitê Gestor do IBS, definindo sua estrutura, composição e competências.

As leis ordinárias de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por sua vez, prestam-se a estabelecer a alíquota aplicável às operações e prestações realizadas em seus territórios. Trata-se de um dos únicos poderes que estados e municípios têm para, mesmo sem prévia autorização do Comitê Gestor do IBS, dispor sobre o tributo.

O Senado Federal também tem papel importantíssimo na conformação do IBS. Nos termos da Constituição de 1988, cabe à referida Casa Legislativa, por meio de resolução, fixar a alíquota de referência do tributo, aplicável nos casos em que estados, Distrito Federal e municípios deixarem de editar lei ordinária fixadora de alíquotas.

Por fim, merecem menção as resoluções do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias e do Comitê Gestor das Administrações Tributárias, destinadas a uniformizar entendimentos em matéria de interpretação dos tributos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, p. 701–730, 2024.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.003**, rel. min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 19-12-2019.
- 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.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 37, p. 313-338, 2000.
- LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo Rodrigues de; DUQUE, Felipe. **Tributos em espécie**. 12ª ed. rev. e ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MCNAUGHTON, Cristiane Pires. MCNAUGHTON, Charles William. **Curso de IBS e CBS**: De acordo com a EC 132/2023 e com a LC 214/2025. São Paulo: Noeses, 2025, p. 604.
- NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

Enviado em 25.10.2025.

Publicado em 15.02.2026.



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.