

**Nota Técnica XXIX:
O absurdo jurídico
da tese econômica
que pretende incluir
o IBS e a CBS na
base de cálculo do
ICMS e do ISS**

Julho de 2025

O **Centro de Cidadania Fiscal** é um *think tank* independente que tem como objetivo contribuir para a simplificação do sistema tributário brasileiro e para o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país.

Diretores:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Nelson Machado

Apoio Técnico:

Taina Fernandes de Carvalho Lemos

Secretaria:

Sheila Barreto de Lima

Endereço: Rua Itapeva, 26 - cj. 1701 - Bairro Bela Vista - 01332- 000 - São Paulo - SP – Brasil.

Contato: ccif@ccif.com.br, tel. (+ 55 11) 2305.2630, www.ccif.com.br.

Direitos autorais: Centro de Estudos Tributários e Financeiros Consultoria e Pesquisa de Interesse Público Limitada (nome de fantasia: **Centro de Cidadania Fiscal**). Permitida a reprodução por quaisquer meios, desde que citada a fonte.

Esta nota apresenta as opiniões institucionais da diretoria do Centro de Cidadania Fiscal, as quais são definidas de forma independente e não necessariamente refletem a posição das empresas e entidades que financiam suas atividades.

O Centro de Cidadania Fiscal não se responsabiliza pelos efeitos de qualquer decisão ou ação tomada com base no conteúdo desta nota.

Nota Técnica: O absurdo jurídico da tese econômica que pretende incluir o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS**Introdução**

Não há texto sem contexto.

É fundamental compreender a gênese da PEC 45/19, que se converteu na EC 132/23, fundamento de validade da LC 214/25 que instituiu o Sistema IBS/CBS no Brasil, para interpretar os novos dispositivos atinentes à tributação sobre o consumo. Sem compreender o processo que culminou na EC 132/23 e na LC 214/25, é impossível interpretar os textos destes veículos normativos. Não é possível entender a literalidade das normas que instalam o Sistema IBS/CBS (enunciados) sem compreender a enunciação enunciada amplamente registrada nas notas técnicas publicadas desde 2015 no site do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, bem como os respectivos relatórios do deputado Aguinaldo Ribeiro e do Senador Eduardo Braga.

§ 1. Em direito público (direito constitucional, administrativo e tributário) tudo o que não estiver expressamente permitido é proibido

A PEC 45/19 aprovada na CCJ da Câmara dos Deputados, veda a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS e do ISS:

(IBS) Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

(...) IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, IV e VIII, **155, II, 156, III, e 195, I, “b”, IV e V**, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (...)

(CBS) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...) V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

(...) § 17. A contribuição prevista no inciso V do caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, **155, II, 156, III**, 156-A e 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

Vem causando celeuma e injustificada insegurança jurídica a tese "fake" - sem qualquer consistência lógica e sem fundamento jurídico - levantada por intérpretes reféns do Sistema Tributário anterior à EC 132/23 (as viúvas do sistema ICMS/ISS) que ficam alarmados sobre a possibilidade de inclusão do IBS/CBS na base de cálculo do ISS e do ICMS em razão da simples ausência expressa da exclusão destes tributos no texto final da EC 132/23.

O fato gerador do ICMS/ISS é aquele previsto no sistema anterior à EC 132/23. Sem autorização constitucional expressa na nova ordem constitucional instituída pela EC 132/23 é JURIDICAMENTE IMPOSSÍVEL a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS.

§ 2. A LC 214/25 meramente repete os dispositivos constitucionais: não oferece qualquer fundamento para a tese aloprada de "deus ex machina" inserir o IBS/CBS na base de cálculo do ICMS/ISS superados pela EC 132/23

A LC 214/25, em plena harmonia com a EC 132/23, simplesmente repete os dispositivos constitucionais supracitados.

Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei

Complementar.

(...) § 2º Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:

(...) V - o montante incidente na operação dos tributos a que se referem o inciso II do caput do art. 155, o inciso III do caput do art. 156 e a alínea "b" do inciso I e o inciso IV do caput do art. 195 da Constituição Federal, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) a que se refere o art. 239 da Constituição Federal, de 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032.

O fato de que atualmente a Contribuição ao PIS e a COFINS compõem a base de cálculo do ICMS tão apenas tem fundamento no Sistema anterior à EC 132. No novo sistema da EC 132/23 imperam JURIDICAMENTE os princípios da Simplicidade, Transparência, Neutralidade e Não-cumulatividade plena.

A EC 132/23 instaurou *ex vi* do princípio da justiça tributária novo sistema em que a legalidade importa: não há tributo sem lei prévia que o autorize. Direito e Economia dialogam mediante "cópulas estruturais" (cf. Luhmann) que necessariamente devem respeitar procedimentos e regras constitucionais.

Argumentos econômicos apelando para a falácia "Ad misericordian" não podem romper os limites do "império do direito". O argumento econômico, de acordo com o qual é preciso inserir – sem respeitar as regras e procedimentos do direito - o IBS e a CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, é falacioso porque pretende convencer com base em uma alegada perda arrecadatória do Estado de aproximadamente 8% do valor da base de cálculo (relativo à Contribuição ao PIS e à COFINS, que serão extintos a partir de 2027).

Nem a modificação da Lei Kandir (LC 87/96), nem a modificação da LC 116/03, pode avançar sobre a nova ordem constitucional instalada pela EC 132.

A solução jurídica para Estados e Municípios manterem seus níveis arrecadatórios está no simples exercício da legalidade: basta aumentar, mediante as respectivas legislações estaduais e municipais as respectivas alíquotas do ICMS/ISS para compensar esta perda. Aliás, com o objetivo de aumentar a alíquota de referência, esse fato já vem se tornando uma prática dos estados e municípios nestes primeiros anos que antecedem a vigência da LC 214/25.

Além disso, compete aos estados e municípios resolverem suas disputas internas de poder e trabalharem juntos a lógica do novo federalismo fiscal *ex vi* do Princípio Constitucional da Cooperação (art. 145 § 3º da EC 132/23, para juntos encontrarem soluções institucionais, dentro da legalidade e da nova ordem constitucional, sem apelar para a manipulação de teses interpretativas criativas e inconsistentes que tão-somente retroalimentam a indústria do Contencioso Tributário¹, criando custos desnecessários, inundando o Poder Judiciário e correndo altos e irresponsáveis riscos de sucumbência para uma solução que só virá daqui a dez ou vinte anos com a decisão final do STF. Trata-se, sim, de caminho arriscado e irresponsável por parte das administrações tributárias dos estados e municípios.

§ 3. “Os 10 mandamentos do IVA” escritos pelo Profeta Isaías Coelho

Recentemente, a editoria JUSPODIVM solicitou-me a produção de uma espécie de “Bíblia da CBS/IBS”, apelido fantasia, que já foi produzida, editada e lançada nesse mês de julho/2025, sob o título “Reforma Tributária do Brasil”. Referida obra reúne artigos elaborados por mais de 70 autores protagonistas da concepção, sistematização e edição da EC 132/23, da LC 214/25 e do PLP 108/24. Ora, tratando-se de uma “Bíblia”, não poderíamos

¹Ver Capítulo 3 do livro SANTI, Eurico. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 2020.

olvidar dos “Manuscritos do Mar Morto”. Foi assim que solicitei ao profeta e professor Isaias Coelho que escrevesse o genial texto de abertura do livro, “Capítulo 1 - OS 10 MANDAMENTO DO IVA”, quais sejam:

1º Mandamento. Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária.

2º Mandamento. Não tributarás a produção.

3º Mandamento. Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição.

4º Mandamento. Não onerarás o investimento em bens de capital.

5º Mandamento. Não esconderás o tributo.

6º Mandamento. Não complicarás o que é simples.

7º Mandamento. Tratarás com brandura os pequenos negócios.

8º Mandamento. Honrarás a pronta devolução do indébito.

9º Mandamento. Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo.

10º Mandamento. Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto.

No budismo, mestre é uma pessoa que orienta os discípulos a viverem de forma digna e a alcançar a felicidade. *Mutatis mutandis*, no direito tributário e no trajeto da reforma tributária (PEC 45/19, PEC 110/19, EC 132/23 e LC 214/25), gozei do privilégio de compartilhar o saber e a visão de mundo do Prof. Isaias Coelho, Doutor em Economia pela *University of Rochester* (1984), ex-Secretário Adjunto da Receita Federal, ex-secretário especial da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda durante o trâmite das PECs 45/19 e 110/19, Coordenador do NEF/FGV e diretor da Divisão de Política Tributária do FMI por 20 anos, tendo realizado missões para assistência técnica a reformas tributária em Angola, Argentina, Azerbaijão, Belarus, Bolívia, Chile, Chipre, Colômbia, Costa Rica, Egito, El Salvador, Etiópia, Federação Russa, Filipinas, Guiné-Bissau, Honduras, Hungria, Myanmar, Nicarágua, Paraguai, Peru, República do Quirguistão, São Tomé e Príncipe, Tailândia, Tadjiquistão, Turquia, Uruguai, Uzbequistão e Vietnã.

No citado texto “OS 10 MANDAMENTOS DO IVA”, o Professor Isaias adverte que “O objetivo do IVA é substituir velhos impostos por um imposto melhor e

mais inteligente. Não é expediente para aumentar a carga tributária. A receita do IVA deve ser a mesma, em porcentagem do PIB, que a dos tributos que ele substitui. A aceitação do IVA no Brasil muito deveu-se à promessa de uma reforma neutra do ponto de vista de arrecadação; o governo não se aproveitaria da reforma para enfiar a mão mais fundo no bolso do consumidor”.

Segundo o profeta e professor do NEF/FGV, “As reformas anteriores carregavam um propósito arrecadador: todas as reformas encetadas no último meio século aumentaram a carga tributária (a carga tributária brasileira passou de 15,8% em 1947-63 para 24,1% em 1964-84, para 29% em 1990-2009 e para 32,5% em 2010-23). A presente reforma busca melhorar a qualidade da tributação, mantendo a carga tributária anterior. O Senado Federal estabelecerá alíquotas de referência (CF88, art. 130) capazes de assegurar a neutralidade arrecadatória. A partir dessas alíquotas de referência, estados e municípios poderão adotar alíquotas-padrão que reduzam ou elevem a carga tributária em suas jurisdições (LC214, art. 14). Aqui a moderação tributária ou a sanha arrecadatória se manifestará no processo democrático”.

A neutralidade da carga tributária da transição da Reforma Tributária foi condição necessária para a sua aprovação. Sem esta condição, a reforma tributária (i) não seria aprovada na CCJ, em 2019; (ii) não seria aprovada na Comissão de trabalho, liderada pelos Deputados Reginaldo Lopes e Aguinaldo Ribeiro, em maio de 2023; (iii) não seria aprovada na votação do primeiro turno na câmara dos Deputados, em julho de 2023, (iv) não seria aprovada na votação do plenário do Senado Federal, em dezembro de 2023 e (v) não seria promulgada pelo Congresso Nacional, em 22/12/2023.

O texto original da PEC 45/19, redigido inicialmente pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), a pedido de Rodrigo Maia (então presidente da Câmara dos Deputados), trouxe:

“Outro objetivo do período de teste é o de conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos

cinco tributos atuais é conhecida, sabe-se que a perda de receita destes tributos no primeiro ano da transição será de 1/8 desta receita. Como a receita do IBS com uma alíquota de 1% é conhecida, sabe-se quanto terá de ser elevada a alíquota de referência do IBS (ou, mais precisamente, a soma das alíquotas de referência federal, estadual e municipal) para repor a perda de receita dos cinco tributos atuais no período. Ou seja, o modelo proposto permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante, sem gerar riscos de aumento da carga para os contribuintes, mas também sem gerar riscos de perda de receita para os entes federativos."

O relatório do Deputado João Roma à PEC 45/19, na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), confirma o mandamento de que "Não haverá aumento da carga tributária" na transição da Reforma Tributária

"Pelo texto, as alíquotas de referência do IBS serão fixadas, em cada ano da transição, de modo a repor a perda de receita dos tributos cujas alíquotas serão reduzidas – mantendo, portanto, a carga tributária constante. (...) Pela proposta, cabe ao Senado Federal fixar, para cada um dos anos da transição, as alíquotas de referência (...) com base em estudos técnicos elaborados pelo Tribunal de Contas da União".

O relatório do Grupo de Trabalho liderado pelos Deputados Aguinaldo Ribeiro e Reginaldo Lopes, levado ao Plenário para votação em 1º turno da PEC 45/19, também afirma:

"4.3.8. Transição para o novo modelo: A transição dos tributos atuais para o novo modelo deverá ser feita ao longo de alguns anos, tendo por referência as propostas constantes das PECs nºs 45 e 110, que contemplam uma mudança mais rápida para o PIS e a Cofins e uma alteração gradual para o ICMS e o ISS. A transição será feita de modo a manter a arrecadação dos tributos atuais como proporção do PIB. Em nenhuma hipótese haverá aumento da carga tributária".

Enfim, o relatório do Senador Eduardo Braga que subsidiou a aprovação da PEC 45/19 no Senado Federal reitera:

“O art. 130 do ADCT introduziu uma espécie de trava tributária de forma a manter a carga tributária do IBS e da CBS como proporção do PIB em relação aos tributos que irá substituir. Se, em 2027 e 2028, a alíquota de referência da CBS implicar aumento de carga tributária da União comparativamente ao período 2012-2021, a alíquota de referência será revista para baixo em 2030, de forma a não aumentar a carga tributária.”

§ 4. A pretensão de manipular a EC 132/23 afronta 8 dos mandamentos que informaram a nova ordem constitucional: (i) Não usarás o IVA para aumentar a carga tributária; (ii) Não tributarás a produção; (iii) Não tributarás a exportação para fora de tua jurisdição; (iv) Não onerarás o investimento em bens de capital; (v) Não esconderás o tributo; (vi) Não complicarás o que é simples; (ix) Não usarás o IVA para resolver os problemas do mundo e (x) Cobrarás o imposto, mas nada além do imposto

O CCiF apoia, ainda que entenda que seja juridicamente desnecessário, o projeto de lei em tramitação na Câmara dos Deputados, que tem por objeto a vedação expressa da inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS, ISS e IPI².

O projeto ajuda as autoridades tributárias em termos de educação fiscal, mas trata-se de mero exercício explicitador do princípio lógico da idempotência do conjuntor.

Enfim, na EC 132/23 não há autorização para inclusão de outros tributos na base de cálculo do ISS³, nem do ICMS⁴. Portanto, a inclusão do IBS e da

² PLP 16/2025, de autoria do deputado Gilson Marques (NOVO-SC) propõe alterações na LC 87/1996 (Lei Kandir, do ICMS) e na LC 214/2025 (Lei Complementar do IBS, CBS e IS).

³ A LC 116/2003 determina o “preço do serviço” como base de cálculo do ISS.

⁴ Lei Kandir, art. 13, §1º.

CBS na base de cálculo desses tributos demandaria alterações na Lei Kandir, na LC 116/03 e nas respectivas legislações ordinárias estaduais e municipais.

Ademais, a inclusão do IBS e da CBS nas bases de cálculo do ICMS/ISS viola princípios fundamentais do sistema tributário nacional.

De um lado, viola os princípios da neutralidade (artigo 156-A, § 1º, da Constituição) e da não cumulatividade (artigo 156-A, § 1º, inciso VIII, da Constituição).

Viola a não cumulatividade porque o IBS e a CBS são tributos que devem incidir sobre o valor agregado a cada etapa da cadeia produtiva, de modo a não interferir nas decisões econômicas dos consumidores ou fornecedores de bens e serviços. Assim sendo, o IBS e a CBS não podem ser calculados “por dentro” e também não podem incidir sobre o valor de outros tributos. Do mesmo modo, não devem compor a base de cálculo do ICMS/ISS.

Viola a neutralidade tributária porque gera um efeito em cascata, incidência cumulativa (tributo sobre tributo) e resíduo tributário. Tudo isso aumenta indevidamente a carga tributária efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, afetando a concorrência e economia nacional.

De outro lado, viola os princípios da simplicidade e transparência, inseridos no ordenamento tributário brasileiro no § 3º do artigo 145 da Constituição, sendo aplicáveis a todos os tributos nela previstos. Tais princípios configuram mandamentos de otimização que devem ser observados na maior medida possível, de modo a transformar um sistema complexo, com multiplicidade de regras e incongruências sistêmicas, que provocam instabilidade e insegurança jurídica, em um sistema simples, consistente e que promova maior segurança jurídica.

Nesse sentido, tão teratológica tese de que o IBS e a CBS compõem a base de cálculo do ICMS/ISS viola a simplicidade porque adiciona uma camada de complexidade ao sistema tributário, que dificulta a apuração dos tributos, aumentando o custo de conformidade dos contribuintes, bem como a própria fiscalização por parte da administração tributária.

Viola a transparência porque a incidência de tributos que se aplicam sobre si mesmos ou sobre outros tributos paralelos por vezes impede que o consumidor possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, sendo uma técnica utilizada justamente para esconder do consumidor o peso do tributo⁵.

Ainda, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS, além de ser inconstitucional por violar a neutralidade, não cumulatividade, simplicidade e transparência, tem o potencial de gerar um volume substancial de contencioso administrativo e judicial, aumentando, conseqüentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário.

Além disso é bom advertir que, em 2017, o STF julgou o RE 574.706 e determinou que o ICMS não deve integrar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Desse entendimento surgiram diversas teses que defendem a exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos, algumas que já possuem decisão de corte superior, e outras que ainda estão sendo debatidas judicialmente⁶.

Em suma, a inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS – do mesmo modo que a inclusão destes tributos na base de cálculo do IBS e da CBS – viola a neutralidade, a não cumulatividade, a simplicidade e a transparência do sistema tributário, gerando insegurança jurídica e instabilidade, com potencial de aumentar em demasiado o contencioso tributário.

Conclusões

C1. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS gera efeito cascata e resíduo tributário, o que aumenta indevidamente a carga tributária

⁵SANTI, Eurico Marcos Diniz de. COELHO, Isaías. et al. *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023, p. 20-21.

⁶ Cite-se, como exemplos, a exclusão do PIS e da COFINS de suas próprias bases, a exclusão de outros tributos, como o ISS, CPRB, IRPJ e CSLL da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

efetiva da cadeia produtiva e encarece o valor dos bens e serviços de forma artificial, comprometendo a neutralidade, princípio que informa o IBS e a CBS.

C2. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS dificulta a apuração dos tributos, aumenta o custo de conformidade dos contribuintes, e dificulta a fiscalização por parte da administração tributária, violando o princípio da simplicidade, que informa todo o sistema tributário nacional.

C3. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS esconde do consumidor o peso do tributo ao impedir que este possa identificar a carga tributária total incidente sobre o consumo, violando o princípio da transparência, que informa todo o sistema tributário nacional.

C4. A inclusão do IBS e da CBS na base de cálculo do ICMS/ISS tem o potencial de gerar um volume substancial de contencioso administrativo e judicial, aumentando, conseqüentemente, a insegurança jurídica e a instabilidade do sistema tributário, em razão do julgamento do RE 574.706, que fez surgir diversas teses acerca da exclusão de tributos de suas próprias bases, ou das bases de cálculo de outros tributos.