

**IBS/CBS não-cumulativo e
a garantia de devolução
dos saldos credores:
atualização da NT CCiF
XII/2020 em relação ao
texto da EC 132/2023**

Centro de Cidadania Fiscal

Versão 1

Fevereiro de 2024

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:

Bento Antunes de Andrade Maia

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.

Sumário

1. NT CCIF XII/2020: Garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes	4
2. Texto da EC 132/2023: o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo e o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (regra principal).....	5
3. Sistematização da competência do legislador complementar para garantir a não-cumulatividade e o efetivo direito à devolução do crédito acumulado pelo contribuinte	6
4. Tipologia de fornecedores e adquirentes.....	9
5. Modelo proposto	12

Nota Técnica – IBS/CBS não-cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores: atualização da NT CCiF XII/2020 em relação ao texto da EC 132/2023

1. NT CCiF XII/2020: Garantia de devolução dos saldos credores quando requisitada pelos contribuintes

O objetivo desta Nota Técnica (NT) é colocar em perspectiva, analisar e procurar identificar o melhor design legal para realização plena da não-cumulatividade e da neutralidade do IBS/CBS, em conformidade ao texto da EC 132/2023¹.

O CCiF, seguindo seu modelo de governança, fixou entendimento na NT/CCiF XII/2020², propondo modelo operacional baseado no tripé: (i) arrecadação centralizada no Comitê Gestor; (ii) emissão de documento fiscal, registro e apuração do imposto em sistema informatizado; e (iii) direito ao crédito vinculado ao efetivo recolhimento do tributo.

Além disso, esta Nota Técnica defende que a não-cumulatividade plena dependeria da verificação de 4 condições (4 CLICKs):

1ª emissão de documento fiscal pelo fornecedor;

2ª confirmação da operação pelo adquirente;

3º reconhecimento pelo adquirente que se trata de operação geradora de crédito; e

4ª efetivo recolhimento do IBS pelo fornecedor OU PELO ADQUIRENTE.

Tais operações serão realizadas no ambiente do sistema informatizado do Comitê Gestor, com ampla transparência e acesso dos contribuintes.

¹ Ver premissas e justificativas da NT CCiF XIII/2020: “Texto-base da lei complementar do IBS”, em defesa da neutralidade e da não-Cumulatividade plena do modelo IBS/CBS:

² Nota técnica: IBS não cumulativo e a garantia de devolução dos saldos credores; [NT-IBS nao cumulativo e a garantia de devolucao dos saldos credores.pdf \(ccif.com.br\)](https://ccif.com.br/NT-IBS-nao-cumulativo-e-a-garantia-de-devolucao-dos-saldos-credores.pdf).

2. Texto da EC 132/2023: o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo e o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (regra principal)

A EC 132/2023 instalou no art. 145 novos princípios gerais que orientam prescritivamente o desenho da não-cumulatividade do IBS/CBS:

CAPÍTULO I - DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

SEÇÃO I - DOS PRINCÍPIOS GERAL

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.

O novo art. 156-A institui a moldura geral da competência para o desenho operacional da não-cumulatividade do IBS/CBS:

Seção V-A

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Município.

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:

(...)

VIII - 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;

O parágrafo 5º do art. 156-A estabelece competência para a o legislador complementar estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação desde que atendidas as condições das alíneas "a" e "b":

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

II - 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 com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

Em suma, o legislador constituinte da EC 132/2023 prescreveu que o IBS/CBS deve ser neutro, não-cumulativo, e que, em regra (principal), o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (i.é, o IBS/CBS "cobrado"), outorgando, competência ao legislador complementar do IBS/CBS para definir hipóteses em que o aproveitamento do crédito possa ficar condicionado ao efetivo recolhimento tributo, desde que: (a) o adquirente possa efetuar o recolhimento; ou (b) o recolhimento possa ocorrer na liquidação financeira da operação.

3. Sistematização da competência do legislador complementar para garantir a não-cumulatividade e o efetivo direito à devolução do crédito acumulado pelo contribuinte

O quadro abaixo sistematiza a moldura de competência dirigida ao legislador complementar e deve ser conjugado com os princípios da neutralidade e não-cumulatividade, transparência, simplicidade e justiça:

Quadro 1: Modelos de operacionalização da não cumulatividade

	Regra Principal	Alternativa A	Alternativa B.1	Alternativa B.2
EC 132/2023	Art. 156-A, §1º, VIII	Art. 156-A, §5º, II, a	Art. 156-A, §5º, II, b	Art. 156-A, §5º, II, b
Fato Gerador	Operação Onerosa	Operação Onerosa	Operação Onerosa	Liquidação Financeira
Sujeito Passivo	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	adquirente
Responsável	Fornecedor	adquirente	adquirente	adquirente
Regra para creditamento	Destaque na NF	Recolhimento do Tributo	Recolhimento do Tributo	Recolhimento do Tributo
Regra/data de pagamento do tributo	pagamento por transação de forma contínua e/ou apuração periódica	pagamento por transação de forma contínua e/ou apuração periódica	pagamento na data da liquidação comercial	pagamento na data da liquidação comercial

Fonte: CCiF - Elaboração própria

Definições do quadro conforme Código Tributário Nacional:

"Fato gerador": acontecimento fático a ser definido na lei complementar do IBS/CBS que impõe o nascimento da obrigação tributária ex vi Art. 114. "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência";

"Sujeito Passivo": ex vi do Art. 121. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

"Responsável": ex vi do art. 121: "O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

"Regra para creditamento": fato jurídico suficiente para o nascimento do direito ao crédito do contribuinte;

Regra/data de "Pagamento": modalidade de extinção da "obrigação tributária" formalizada (crédito tributário do Fisco) ex vi do Art. 156. "Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento";

A EC 132/2023 delineou regra de competência que prevê 4 opções possíveis dentro da moldura constitucional, conforme representado nas colunas do quadro acima.

1ª Regra Principal: é o modelo clássico, em que o direito ao crédito está associado ao destaque do tributo no documento fiscal, tal qual ocorre hoje nos tributos como ICMS, IPI e PIS/COFINS. **Riscos:** enseja a conhecida prática de inadimplência e de emissão de documento fiscal “frio”, que podem gerar problemas para o Comitê Gestor na devolução dos legítimos créditos acumulados e consequente aumento da alíquota de referência.

2ª Alternativa A: consagra o adquirente como o responsável pelo recolhimento do tributo e permite que a tomada de crédito esteja associada ao efetivo recolhimento do tributo. Esta alternativa mantém o fornecedor como sujeito passivo, portanto, caso o adquirente não efetue o pagamento do tributo e não aproveite o crédito, mesmo assim o fornecedor terá que fazê-lo. Esse mecanismo se assemelha ao “reverse charge³” praticado em vários países é reconhecido como instrumento para combater fraudes, especialmente, a fraude carrossel⁴. **Riscos:** deve-se observar que esse modelo ensejará a criação de saldos credores em alguns tipos de empresa, por exemplo, as varejistas. Isto porque ao adquirir mercadorias recolherá o tributo registrando o crédito, e nas suas vendas (constituindo o débito do tributo), o imposto será recolhido pelo adquirente (consumidor que faz o pagamento por sistema eletrônico). Portanto, no caso da “alternativa A” o sistema informatizado do Comitê Gestor deverá estar preparado para fazer apurações periódicas de saldos a intervalos muito curtos e devolver os saldos credores imediatamente.

3ª Alternativa B1: mantém todos os elementos da alternativa A e altera apenas a regra de recolhimento do tributo associado ao momento da liquidação comercial da operação. **Riscos:** tal vinculação, se por um lado incentiva a operacionalização do “split payment”, por outro pode criar dificuldades para administração tributária ao deixar indefinido o prazo para recolhimento dos tributos.

4ª Alternativa B2: radicaliza o modelo, associando o fato gerador com o momento da liquidação da operação, além de transferir para o adquirente a qualidade de sujeito passivo. **Riscos:** esta alternativa é altamente disruptiva, precisa ser testada com antecedência e representa forte mudança em relação aos modelos existentes hoje.

³ Reverse charge é um mecanismo em que a responsabilidade de recolher o IVA migra do fornecedor para o adquirente.

⁴ de la Feria R. 2019. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. EC Tax Review. 28(4), pp. 172-175.

4. Tipologia de fornecedores e adquirentes

Basicamente participam do clube do IBS/CBS os fornecedores de bens serviços e direitos e os adquirentes desses mesmos itens. Para efeito do modelo operacional construímos uma tipologia agregando pessoas físicas/jurídicas com participação/interesses comuns.

Classificação e tipologia dos fornecedores:

RG: Empresas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS, incluindo empresas do Simples que optam por apurar IBS/CBS pelo regime geral;

S1: Empresas do Simples regime único + MEI;

PF1: Pessoas físicas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS que operam com grandes volumes de transação (produtores rurais, comerciantes de bens usados, sucatas etc.);

PF2: Pessoas físicas que operam com baixo volume de transação (produtores familiares, reciclagens etc.).

Classificação e Tipologia dos adquirentes:

RG: Empresas inscritas no Regime Geral de apuração IBS/CBS, incluindo empresas do Simples que optam por apurar IBS/CBS pelo regime geral.

S1: Empresas do Simples regime único + MEI;

C@: Consumidor final com transação liquidada por meio eletrônico/boleto;

C\$: Consumidor final: transação em dinheiro;

GOV: Compras governamentais⁵.

⁵ As compras governamentais serão tratadas em outra Nota Técnica devido a especificidade da repartição da receita tributária, conforme previsão no artigo 149-c, abaixo:

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, "a", será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.

A tabela abaixo sintetiza a relação “fornecedor X adquirente” sob a égide da obrigatoriedade da regra principal dentro das possibilidades da moldura de competência definida pela EC 132

Tabela 1: Identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS (regra principal)

Fornecedor/Adquirente	RG	S1	C@	C\$
RG	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
S1	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF1	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte: CCiF - Elaboração própria

A tabela abaixo sintetiza a relação “fornecedor X adquirente” sob a égide da “alternativa A”, dentro das possibilidades da moldura de competência definida pela EC 132.

Tabela 2: Matriz de identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS (alternativa A)

Fornecedor/Adquirente	RG	S1	C@	C\$
RG	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
S1	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF1	Adquirente	Fornecedor	Fornecedor	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte: CCiF: Elaboração própria

No caso da alternativa A, todas as transações em que as empresas do regime geral sejam adquirentes, essas deverão ser as responsáveis pelo recolhimento do tributo, não importando a categoria do fornecedor.

Isto porque elas têm interesse em aproveitar o crédito de suas aquisições. Importante destacar que mesmo as aquisições de empresas do Simples (optantes

pelo regime único) darão direito a crédito para as empresas do regime geral⁶. Nas aquisições de pessoas físicas (produtores rurais, por exemplo) o recolhimento pelo adquirente garante o crédito, facilita muito a fiscalização e reduz a burocracia para produtor.

No caso de o adquirente ser empresa do Simples, optante pelo regime único, ele não aproveita o crédito, portanto, o responsável pelo recolhimento nesse modelo é o fornecedor.

Opção pelo uso do Split Payment como técnica de recolhimento do IBS/CBS, na "alternativa A"

O Split Payment consiste em técnica de recolhimento de tributo em que, de forma automática, na hora do pagamento da aquisição de bem ou serviço, o valor correspondente do tributo é separado e recolhido para a administração tributária.

Pressupõe 3 elementos: (i) emissão pelo fornecedor do documento fiscal com destaque do imposto; (ii) adquirente concordar em fazer o pagamento do valor da operação ao fornecedor e o valor do tributo para o Comitê Gestor; e (iii) participação por definição legal da plataforma de pagamento.

Tabela 3: Identificação do responsável pelo recolhimento de CBS/IBS com split payment (alternativa A)

Fornecedor/Adquirente	RG	S1	C@	C\$
RG	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
S1	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
PF1	Adquirente	Split Payment	Split Payment	Fornecedor
PF2	não-incidência	não-incidência	não-incidência	não-incidência

Fonte CCiF: Elaboração própria

⁶ Art. 146. § 3º, Inc. II será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único. (NR)

Esse mecanismo pode ser forma eficiente de recolhimento, porém não deve ser obrigatório para todas as operações, uma vez que ele não é adequado para compras em dinheiro ou operações de permuta ou realizadas no exterior.

No caso em que o adquirente é o consumidor final que efetua o pagamento utilizando qualquer meio de pagamento eletrônico, ele será responsável pelo recolhimento em associação com a responsabilização da empresa que fornece o sistema/plataforma de pagamento.

Nesta hipótese, ocorre o split payment e o valor do tributo será automaticamente separado e recolhido para a administração tributária. Já se o adquirente efetua o pagamento em dinheiro a responsabilidade do recolhimento do tributo permanece com o fornecedor.

5. Modelo proposto

A EC 132/2023 expressamente elegeu o modelo clássico, em que o direito ao crédito do contribuinte está vinculado ao destaque do tributo no documento fiscal (i.é, o IBS/CBS “cobrado”).

A “regra principal” tem: por um lado, maior aceitação pelo setor privado e na prática internacional, e por outro (i) maior risco de inadimplência, (ii) risco de aumento da alíquota de referência e (iii) risco de dificultar a devolução de saldos credores.

A “alternativa A” apresenta: (i) maior insegurança do setor privado, (ii) risco de aumentar o volume de saldos credores, mas por outro lado, (iii) reduz a inadimplência e (iv) tende a reduzir a alíquota de referência.

Propõe-se, assim, adotar como referência a “regra principal” com a possibilidade jurídica de aplicação da “alternativa A” para hipóteses específicas com o objetivo de minimizar os riscos de inadimplemento e fraude inerentes ao modelo clássico (regra principal).

Exemplos de hipóteses de aplicabilidade da “alternativa A”,

- A. adquirentes sensíveis, tais como os exportadores, que reteriam obrigatoriamente o IBS/CBS e fariam o recolhimento ao Comitê Gestor e;
- B. fornecedores sensíveis tais como os fornecedores de prestação de serviços que teriam o IBS retido e recolhido pelo adquirente;

- C. vendas ao consumidor em que haveria a retenção e recolhimento do IBS no ato da liquidação financeira feito por meio eletrônico (split Payment).
- D. Vendas pelas empresas optantes pelo simples (S1) para empresas inscritas no Regime Geral (RG) e, portanto, com direito ao crédito.