

O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE IBS

João Moreno Onofre Barcellos¹

Stefan Johnson Barros dos Santos Lopes²

Sumário: Introdução. 1. As disfunções estruturais da tributação sobre o consumo no regime anterior à Reforma Tributária. 2. O princípio da neutralidade tributária como diretriz do novo sistema de tributação sobre o consumo. 3. A não cumulatividade nos moldes da EC 132/23. 4. A problemática do condicionamento do crédito ao pagamento efetivo. 5. Limites constitucionais ao poder regulamentar: a compatibilidade do artigo 47 da Lei Complementar nº 214/2025 com os princípios da neutralidade e não cumulatividade. Conclusão. Referências.

Resumo

A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu profunda reforma na tributação sobre o consumo no Brasil, criando o IVA-dual (CBS e IBS) e constitucionalizando o princípio da neutralidade tributária. Este artigo analisa criticamente a tensão entre os avanços constitucionais relacionados ao sistema da não cumulatividade e às restrições impostas pela Lei Complementar nº 214/2025, que condiciona o direito ao creditamento à comprovação do pagamento efetivo do tributo pelo fornecedor. O estudo examina os fundamentos teóricos da neutralidade, a evolução da não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro, a nova regra-matriz do direito ao crédito do IBS e os limites constitucionais ao poder normativo do legislador complementar. A pesquisa sugere que o condicionamento generalizado do creditamento ao pagamento do tributo pode suscitar questionamentos sobre sua compatibilidade com os princípios constitucionais da neutralidade e da não cumulatividade, merecendo reflexão aprofundada sobre seus possíveis impactos no novo sistema tributário.

Palavras-chave: Neutralidade. Não cumulatividade. IBS. Limitação ao crédito.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/RJ. Membro da Comissão de Assuntos Institucionais com Órgãos Fazendários (CrioF) da OAB/RJ. Advogado.

² Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/RJ. Advogado.

Introdução

Após décadas de discussões sobre a reforma do sistema tributário nacional foi promulgada pelo Congresso Nacional, em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional (EC) nº 132, a qual altera substancialmente a tributação sobre o consumo no Brasil.

O novo modelo institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, que substituirão gradualmente cinco tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A reforma traz como inovação fundamental a constitucionalização expressa do princípio da neutralidade tributária. O artigo 156-A, §1º, da Constituição Federal estabelece que o IBS "será informado pelo princípio da neutralidade", elevando a princípio constitucional o que antes era principalmente aspiração doutrinária. Em complemento, o inciso VIII do mesmo dispositivo prescreve modelo amplo de não cumulatividade, permitindo a compensação do 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".

Entretanto, a Lei Complementar nº 214/2025, editada para regulamentar o novo sistema instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, introduziu elemento que merece análise cuidadosa quanto aos seus possíveis efeitos. Seu artigo 47 condiciona o creditamento não apenas à existência de documento fiscal idôneo, mas também à "*quitação* do tributo destacado na nota fiscal de entrada", exigindo que o contribuinte comprove o pagamento efetivo realizado por seu fornecedor.

Essa exigência suscita questionamento relevante: pode o legislador complementar condicionar o exercício do direito constitucional ao creditamento a fato alheio ao controle do titular desse direito? A resposta a essa indagação contribui para mensurar a capacidade da nova sistemática de tributação sobre o consumo alcançar a almejada neutralidade tributária.

O presente estudo propõe-se a examinar criticamente a compatibilidade entre o novo regime constitucional de neutralidade e não cumulatividade, instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e a disciplina infraconstitucional estabelecida pela Lei Complementar nº 214/2025. Para tanto, adota-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa de natureza qualitativa e bibliográfica.

Parte-se da análise das disfunções do sistema tributário anterior que motivaram a reforma, bem como dos fundamentos teóricos e normativos do princípio da neutralidade, para, em seguida, confrontar a modelagem constitucional da não cumulatividade com as restrições operacionais introduzidas pela legislação complementar. Ao final, busca-se avaliar em que medida tais restrições comprometem a efetividade da neutralidade tributária e se harmonizam com os limites constitucionais que vinculam a atuação do legislador complementar.

1 As disfunções estruturais da tributação sobre o consumo no regime anterior à Reforma Tributária

O sistema de tributação sobre o consumo anterior à Emenda Constitucional nº 132/2023, e ainda vigente, caracteriza-se pela complexidade e fragmentação. A multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo – cinco ao total, distribuídos entre as três esferas federativas – criou ambiente normativo de difícil compreensão e custosa operacionalização. No plano federal, incidem o IPI sobre a produção industrial e as contribuições PIS e COFINS sobre o faturamento empresarial. Os Estados exercem competência sobre o ICMS, incidente sobre a circulação de mercadorias e determinados serviços. Os Municípios, por sua vez, tributam através do ISS a prestação de serviços não alcançados pela competência estadual.

A ausência de coordenação efetiva entre os entes federativos resulta em constante produção normativa, com União, vinte e seis Estados, Distrito Federal e mais de cinco mil Municípios editando normas tributárias segundo seus próprios interesses arrecadatórios. Se não bastasse, durante décadas foi prática rotineira a concessão de benefícios fiscais e regimes especiais de tributação, o que engendrou um ambiente de considerável insegurança jurídica, na qual a mesma operação econômica poderia receber tratamentos tributários diversos conforme sua localização ou estrutura jurídica.

A cumulatividade parcial ou total dos tributos incidentes sobre o consumo representa aspecto particularmente problemático do sistema tributário brasileiro. Como ensina André Mendes Moreira (2020, p. 65-66), a tributação cumulativa tende a ocasionar uma série de consequências econômicas indesejáveis: incentiva a verticalização artificial dos agentes econômicos, que buscam concentrar etapas produtivas para reduzir o efeito cascata; dificulta a desoneração efetiva das exportações, podendo comprometer a competitividade internacional; tende a violar a isonomia entre produtos nacionais e importados; obscurece a real carga tributária incidente sobre bens e serviços; e induz à informalidade ao tornar complexa e onerosa a conformidade fiscal.

A manipulação das bases de cálculo agrava o quadro de distorções. O ICMS, calculado "por dentro", integra sua própria base de incidência, enquanto serve simultaneamente de base para o cálculo do IPI e das contribuições sociais. O contribuinte, diante dessa complexa teia de incidências sobrepostas, enfrenta dificuldades para identificar a real carga tributária suportada em suas operações.

Outro aspecto crítico do sistema em vigor diz respeito às restrições ao creditamento. Mesmo nos tributos teoricamente não cumulativos, como ICMS e IPI, o direito ao crédito sofre múltiplas limitações. No ICMS, o creditamento sobre bens do ativo permanente somente pode ser apropriado em quarenta e oito parcelas mensais. Veda-se o crédito sobre energia elétrica e serviços de comunicação em diversas situações. Os créditos acumulados, especialmente de exportadores, não são corrigidos monetariamente, podendo gerar perda real para os contribuintes em ambiente inflacionário.

As contribuições PIS e COFINS apresentam peculiaridade adicional: coexistem regimes cumulativo e não cumulativo, aplicáveis conforme o enquadramento da empresa ou a natureza da operação. Essa dualidade cria situações de tratamento diferenciado para operações economicamente equivalentes.

O ISS consubstancia caso de cumulatividade integral. Haja vista sua incidência sobre o preço dos serviços sem qualquer possibilidade de creditamento, o imposto municipal implica custo adicional em cada etapa da cadeia produtiva em que ocorre prestação de serviços.

Iniciada na década de 1990, a guerra fiscal do ICMS acarretou distorções adicionais no ambiente econômico. Em afronta ao federalismo cooperativo, os Estados

instituíram inúmeros benefícios fiscais relativos ao ICMS à revelia da celebração de convênios no âmbito do CONFAZ, com vistas a obter vantagens competitivas em relação às demais entidades da federação.

Os benefícios visavam direcionar as decisões empresariais de localização e aporte de investimentos, que idealmente deveriam basear-se em fatores como infraestrutura, mão de obra qualificada e proximidade de mercados, mas acabavam considerando primordialmente aspectos tributários.

Esse cenário contribuiu para a formação de consenso sobre a necessidade de uma reforma estrutural na tributação sobre o consumo, baseada em princípios claros e modelo operacional simplificado. A experiência internacional com o Imposto sobre Valor Agregado – IVA, adotado em mais de cento e sessenta países, ofereceu paradigma a ser referenciado. Foi nesse contexto que se desenvolveu a proposta de substituir a multiplicidade de tributos incidentes sobre o consumo por um IVA dual, estruturado sobre os princípios da neutralidade e da não cumulatividade.

2 O princípio da neutralidade tributária como diretriz do novo sistema de tributação sobre o consumo

A neutralidade fiscal encontra suas raízes históricas na obra de Adam Smith, que definiu "a igualdade, certeza, conveniência e eficiência como atributos essenciais de um sistema tributário ideal" (1981, p. 420-421). Essa concepção foi aprofundada por Richard e Peggy Musgrave (1989, p. 216), para quem o sistema tributário deve "minimizar a interferência em decisões econômicas" – definição que se tornou paradigmática no estudo da neutralidade tributária.

André Mendes Moreira (2023, p. 44-45) oferece perspectiva esclarecedora sobre a neutralidade no contexto brasileiro:

Deveras, o tributo molda a sociedade. A livre concorrência, a livre iniciativa e o livre mercado são os pilares da organização econômica brasileira (arts. 146-A e 170, IV, da CR/88). Assim, ainda que a tributação neutra seja inatingível por razões conceituais, ela é o ideal a ser buscado. No maior grau possível, o tributo deve ser 'indiferente tanto na competitividade e concorrência quanto na formação de preços de mercado'. (...) Logo, a neutralidade econômica deve ser amoldada aos princípios e regras informadores da República, dentre os quais está o artigo 145, § 1º, da CR/88. No Brasil, o tributo se distancia do ideal econômico de neutralidade, pois

necessariamente induzirá comportamentos e gerará interferências no mercado, a bem da obtenção da igualdade positiva.

É importante reconhecer que a neutralidade tributária absoluta é inexoravelmente ideal. Toda transferência compulsória de recursos do setor privado para o setor público tende a gerar algum impacto sobre as decisões econômicas. O que o princípio da neutralidade sugere é a busca pela minimização desses impactos, a redução das distorções introduzidas pelo sistema tributário nas escolhas de produção, consumo e investimento ao menor nível possível. Um sistema tributário alicerçado no princípio da neutralidade salvaguarda a liberdade de escolha individual do contribuinte.

A tributação pode interferir de diversas maneiras na liberdade de escolha dos agentes econômicos, moldando comportamentos e influenciando decisões. Se o consumo é tributado de forma menos onerosa do que a poupança, os indivíduos tendem a direcionar seus recursos ao gasto imediato, em vez de acumular patrimônio. Da mesma forma, quando a atuação como pessoa física é menos tributada do que a constituição de pessoa jurídica, reduz-se o incentivo à formalização das atividades econômicas. Esses exemplos evidenciam como a estrutura do sistema tributário pode impactar diretamente as decisões dos contribuintes, comprometendo a neutralidade e afetando a livre escolha dos agentes econômicos.

No âmbito da tributação do consumo, há forte interferência da tributação sobre a escolha dos consumidores quando produtos similares recebem carga tributária distinta, reduzindo a competitividade entre eles. Além disso, a existência de resíduos tributários decorrentes da falta da aplicação plena da não cumulatividade também gera distorções que influenciam a tomada de decisão por parte dos agentes econômicos.

O princípio da neutralidade, nesse espeque, pode ser analisado em duas dimensões complementares. A neutralidade horizontal propõe que bens ou serviços economicamente equivalentes recebam tratamento tributário similar, de modo a preservar as preferências dos consumidores, evitando que a tributação crie vantagens ou desvantagens artificiais entre produtos concorrentes ou substitutos.

A neutralidade horizontal encontra arrimo no princípio da isonomia, proporcionando tributação uniforme para bens e serviços equiparáveis. Consoante os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 352), a neutralidade impõe que o

imposto incida igualmente sobre a mesma base jurídico-econômica, não distorça a formação dos preços e não influencie na escolha empresarial dos contribuintes.

Nesse sentido, o princípio da neutralidade não se coaduna com a concessão de benefícios fiscais, tendo em vista que tratamentos tributários diferenciados distorcem as escolhas empresariais, que passam a ser influenciadas primordialmente pela obtenção de menor carga tributária como vantagem competitiva, e não pela racionalidade econômica.

A neutralidade vertical, por sua vez, relaciona-se intimamente com o princípio da não cumulatividade, de forma a assegurar que a carga tributária final sobre determinado bem ou serviço seja equivalente independentemente do número de etapas percorridas na cadeia produtiva. Mediante a compensação do tributo incidente na operação anterior, a sistemática não cumulativa permite que a alíquota efetiva do tributo no final da cadeia comercial plurifásica seja idêntica à alíquota nominal fixada na lei.

A neutralidade vertical pressupõe a garantia do crédito pleno, sem restrições à apropriação de créditos. Isto é, o contribuinte deve ter o direito de abater, na operação de saída, a carga tributária incidente nas operações de entradas. Desse modo, a carga tributária incidente sobre o consumo de determinado produto será sempre a mesma, independentemente do número de intermediários, evitando-se a concentração e verticalização das atividades econômicas.

Como explicam Schoueri e Galdino (2025, p. 757), "do ponto de vista vertical, o tributo sobre o consumo será neutro desde que seja não cumulativo", evitando-se assim "os efeitos danosos da tributação cumulativa", pois "a carga tributária do tributo sobre o valor adicionado é sempre a mesma independentemente do número de etapas de produção e circulação do produto até o seu consumo final".

Assim, a constitucionalização expressa da neutralidade pela EC 132/2023 representa desenvolvimento significativo no ordenamento jurídico brasileiro. Ao estabelecer que o IBS "será informado pelo princípio da neutralidade", o constituinte reformador não apenas incorporou conceito econômico ao texto constitucional, mas reforçou norma jurídica de hierarquia superior que deverá orientar a interpretação e aplicação do novo sistema.

Essa explicitação como princípio constitucional impõe que a neutralidade passe a funcionar como vetor interpretativo para a legislação infraconstitucional relacionada

ao IVA brasileiro. Dispositivos legais ou regulamentares devem ser interpretados considerando o objetivo de preservar a neutralidade do sistema. Adicionalmente, o princípio da neutralidade é parâmetro para avaliar a constitucionalidade de normas que afrontem seu conteúdo. Dessa forma, a constitucionalização da neutralidade implica orientação ao Poder Público para que reduza distorções e promova o ambiente tributário mais neutro possível.

3 A não cumulatividade nos moldes da EC 132/23

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro modelo de não cumulatividade substancialmente mais amplo e efetivo que qualquer experiência anterior. O artigo 156-A, §1º, VIII, da Constituição estabelece 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".

Essa formulação constitucional merece análise detalhada, pois seus elementos indicam mudanças relevantes no tratamento do creditamento tributário. A expressão "todas as operações" representa ruptura fundamental com o sistema anterior, onde o direito ao creditamento estava sujeito a múltiplas restrições e condicionamentos.

No ICMS, existiam vedações ou limitações ao creditamento sobre energia elétrica, comunicações, bens do ativo permanente e materiais de uso e consumo. No IPI, apenas determinados insumos geravam direito ao crédito segundo critérios específicos. O ISS não admitia qualquer creditamento. A nova redação constitucional inverte esta lógica restritiva, estabelecendo como regra geral o creditamento amplo e admitindo apenas exceções expressamente previstas.

A inclusão específica de "bem material ou imaterial, inclusive direito" elimina dúvidas que persistiram durante décadas no sistema do ICMS sobre o creditamento em operações com intangíveis. Na economia contemporânea, onde bens imateriais e direitos representam parcela crescente das transações comerciais, esta clareza normativa assume importância fundamental. Software, propriedade intelectual, direitos de uso e

outros ativos intangíveis passam a gerar direito ao creditamento em igualdade de condições com os bens materiais tradicionais.

A referência expressa a "serviço" representa outro avanço significativo. Pela primeira vez em nossa história tributária, serviços são integrados plenamente ao sistema de não cumulatividade. Esta inclusão corrige distorção histórica que penalizava cadeias produtivas com forte componente de serviços, incentivando artificialmente a verticalização ou a substituição de serviços por processos internos menos eficientes. Com a nova sistemática, uma empresa industrial que contrate serviços de engenharia, consultoria, logística ou qualquer outro necessário à sua atividade poderá creditar-se do IBS incidente sobre estes serviços, eliminando o efeito cumulativo.

O conceito de não cumulatividade plena, defendido por autores como Eurico de Santi (2015) e André Mendes Moreira (2020), encontra pela primeira vez respaldo constitucional adequado. A não cumulatividade plena pressupõe o direito do contribuinte de deduzir, do tributo a pagar, todo o valor exigido em suas operações anteriores, de modo que o tributo incida efetivamente apenas sobre o valor agregado em cada etapa. Este modelo exige não apenas amplitude no direito ao creditamento, mas também mecanismos eficientes para ressarcimento de créditos acumulados e atualização monetária dos valores a compensar.

A evolução histórica da não cumulatividade no Brasil demonstra o significado desta mudança. Quando introduzida inicialmente através da Lei 2.974/1956 para o antigo Imposto sobre o Consumo, a não cumulatividade beneficiava apenas importadores. O ICMS, embora constitucionalmente não cumulativo desde 1988, sempre conviveu com tantas exceções e restrições que autores como José Souto Maior Borges chegaram a questionar se seria apropriado classificá-lo como verdadeiramente não cumulativo. As contribuições PIS e COFINS apresentavam modelo ainda mais precário, com a não cumulatividade dependendo de opção legislativa ordinária e aplicável apenas a determinados setores.

O novo modelo constitucional estabelece hierarquia clara: a regra é o creditamento amplo, as exceções devem ser expressas e limitadas. Apenas duas categorias de exceções são admitidas pelo texto constitucional: as aquisições para uso ou consumo pessoal, que devem ser especificadas em lei complementar, e as hipóteses previstas na própria Constituição. Esta inversão da lógica anterior – que partia de

creditamento restrito com ampliações pontuais – representa mudança paradigmática de profundo significado jurídico e econômico.

A questão terminológica do "montante cobrado" versus "montante pago" assume relevância central neste contexto. A Constituição utiliza o termo "cobrado", perpetuando expressão que já constava do artigo 155, §2º, I, para o ICMS. A interpretação desse termo tem sido objeto de intenso debate doutrinário. Roque Antonio Carrazza (2020, p. 372) sustenta, com sólidos argumentos, que "cobrado" deve ser interpretado como "devido" ou "exigível", não se confundindo com "pago" ou "recolhido".

Essa interpretação encontra fundamento em múltiplos argumentos. Primeiro, a literalidade, afinal cobrar significa exigir o que é devido, não necessariamente receber o pagamento. Segundo, a sistematicidade, pois condicionar o direito ao crédito ao pagamento efetivo criaria dependência entre relações jurídicas autônomas, violando a segurança jurídica. Terceiro, a teleologia, eis que o objetivo da não cumulatividade é evitar a tributação em cascata, o que se frustra se o contribuinte não puder creditar-se do tributo economicamente suportado apenas porque seu fornecedor não efetuou o recolhimento. Por fim, a razoabilidade indica que seria desproporcional punir o adquirente de boa-fé pela inadimplência de seu fornecedor.

A amplitude da não cumulatividade constitucional deve ser compreendida também em sua dimensão temporal. Diferentemente do sistema anterior, que impunha prazos para o creditamento em determinadas hipóteses, como as quarenta e oito parcelas para bens do ativo permanente no ICMS, o novo modelo não estabelece limitações temporais ao exercício do direito ao crédito. Essa característica é fundamental para a neutralidade do sistema, pois dilações no creditamento representam custo financeiro que distorce decisões de investimento.

Outro aspecto relevante é a previsão de atualização monetária dos créditos acumulados. O §5º do artigo 156-A estabelece que eventuais saldos credores serão atualizados pelo IPCA ou índice que venha a substituí-lo. Essa previsão corrige grave distorção do sistema anterior, onde o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que créditos de ICMS não comportavam correção monetária, gerando perdas significativas para contribuintes em ambiente inflacionário.

A não cumulatividade do novo modelo relaciona-se intrinsecamente com o princípio da neutralidade. Como instrumento de concretização da neutralidade vertical,

a não cumulatividade deve ser interpretada de modo a maximizar sua eficácia. Restrições ao creditamento somente se justificam quando absolutamente necessárias para preservar outros valores constitucionalmente protegidos ou para evitar distorções que a própria neutralidade visa combater.

É importante destacar que a Emenda Constitucional nº 132/2023 não reproduziu várias das limitações existentes no sistema anterior. Por exemplo, não se estabelecem restrições setoriais ao direito ao crédito e não se condiciona o creditamento à essencialidade do bem ou serviço para a atividade do adquirente. A interpretação da não cumulatividade do IBS deverá ter por norte a ideia de que, excetuadas as hipóteses expressamente previstas pela Constituição Federal, o direito ao crédito não pode ser restringido pelo legislador infraconstitucional.

A não cumulatividade, portanto, transcende sua função meramente operacional de mecanismo de apuração tributária para assumir papel estruturante no novo sistema constitucional. Ao estabelecer-se como direito fundamental do contribuinte, e não mais como técnica de arrecadação sujeita a restrições discricionárias, ela se torna o principal vetor de concretização da neutralidade tributária, alinhando o Brasil aos padrões internacionais de excelência em matéria de tributação indireta.

4 A problemática do condicionamento do crédito ao pagamento efetivo

A Lei Complementar nº 214/2025, em seu artigo 47, introduziu elemento que merece análise cuidadosa quanto aos seus possíveis impactos no modelo de não cumulatividade. O dispositivo estabelece que o creditamento do IBS será condicionado à "comprovação pelo adquirente da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo e da quitação do tributo destacado na nota fiscal de entrada". A exigência de comprovação da quitação – interpretada como pagamento efetivo do tributo pelo fornecedor – representa modificação relevante na sistemática de creditamento.

Para compreender as implicações dessa mudança, é necessário examinar como se estrutura a regra-matriz do direito ao crédito do IBS. Na formulação de Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 154-155), a regra-matriz permite visualizar a estrutura lógica completa da norma jurídica. Com base nos ditames da Emenda Constitucional nº 132/2023, a regra-matriz do creditamento do IBS poderia ser descrita da seguinte forma:

verificada a aquisição de bem ou serviço (critério material) sobre o qual incidiu o IBS (evidenciado pelo destaque na nota fiscal), surge para o adquirente (sujeito ativo) o direito de creditar-se do montante do tributo perante o ente tributante (sujeito passivo), no valor correspondente ao tributo destacado (critério quantitativo).

A Lei Complementar nº 214/2025, ao exigir comprovação de quitação, modifica substancialmente a regra-matriz do crédito do IBS. Agrega-se novo elemento ao antecedente normativo: além da aquisição onerada, passa-se a exigir a comprovação de que o tributo destacado foi efetivamente pago. Essa modificação não é apenas procedimental, mas estrutural, alterando características do direito ao crédito.

Esse cenário gera insegurança jurídica para o contribuinte. Mesmo recebendo documento fiscal regular, com todos os requisitos legais e destaque do tributo, o adquirente permanece em situação de incerteza quanto à efetivação de seu direito ao crédito. Ademais, ao condicionar o direito do adquirente ao cumprimento de obrigação titularizada pelo fornecedor, a lei complementar cria vinculação anômala entre relações jurídicas que deveriam permanecer autônomas.

Pode-se também analisar a questão da atribuição de responsabilidades fiscalizatórias. A verificação do cumprimento de obrigações tributárias é atribuição exclusiva da administração fazendária, que dispõe de prerrogativas e instrumentos específicos para este fim. A exigência de que o contribuinte comprove pagamento do tributo devido pelo seu fornecedor transfere para o particular ônus que pertence ao Estado.

Na mesma linha, a sempre lúcida lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 361) que, diante de restrição imposta ao creditamento do ICMS, asseverou que o não pagamento “é problema de fiscalização, ônus da Fazenda Pública, e não pode ser atribuído ao contribuinte-adquirente”.

Sobressai, outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal possuir jurisprudência que legitima o creditamento mesmo diante de ausência de comprovação de pagamento do tributo incidente em etapa anterior (e.g. RE nº 111.757/SP, RE nº 114.878/SP, AI nº 669.544 AgR/RS), circunstância na qual a nobre Corte assentou “não ser de responsabilidade do adquirente zelar pelo efetivo recolhimento do tributo devido pelo vendedor da mercadoria”.

É de se ver, portanto, que a nova ordem inaugurada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 não se coaduna com a restrição trazida pelo artigo 47 da Lei Complementar nº 214/2025, uma vez que, não bastasse a contraposição aos princípios norteadores (não cumulatividade e neutralidade), aceitar tal interpretação conduz à quebra de harmonia entre Poderes, haja vista a impossibilidade de o legislador infraconstitucional romper com direitos assegurados pela Constituição e reconhecidos pelo STF.

A experiência internacional oferece perspectiva comparativa relevante. Em muitos sistemas de IVA estabelecidos, o direito à dedução do imposto suportado nas aquisições surge com a exigibilidade do tributo, sem pressupor seu efetivo pagamento. A Diretiva Europeia 2006/112/CE, por exemplo, estabelece que o direito à dedução nasce quando o imposto dedutível se torna exigível, independentemente de ter sido pago. Essa opção não é casual, mas resultado de décadas de experiência demonstrando que condicionar o creditamento ao pagamento gera mais problemas que soluções.

O argumento de que a medida seria necessária para combater a evasão fiscal não resiste a análise mais detida. Existem instrumentos mais eficazes e menos distorcivos para combater a sonegação. O cruzamento eletrônico de informações, possibilitado pela nota fiscal eletrônica e sistemas integrados de fiscalização, permite identificar rapidamente inadimplentes sem penalizar toda a cadeia produtiva. A fiscalização baseada em análise de risco direciona recursos para contribuintes e setores com maior probabilidade de descumprimento. Regimes especiais de fiscalização podem ser aplicados a setores específicos com histórico de problemas. Todas estas alternativas preservam o direito do adquirente de boa-fé sem comprometer a eficácia arrecadatória.

A Lei Complementar nº 214/2025 introduz inovações importantes que podem representar alternativas ao condicionamento do crédito ao pagamento. O artigo 27 estabelece diversas modalidades de extinção dos débitos de IBS e CBS, incluindo o "recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*)" (inciso III) e o "recolhimento pelo adquirente" (inciso IV).

O mecanismo de *split payment*, detalhado no artigo 31, estabelece que "os prestadores de serviços de pagamento eletrônico e as instituições operadoras de sistemas de pagamentos deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação (*split payment*), os valores do IBS e da

CBS". Essa sistemática pode representar solução tecnológica eficiente para garantir o recolhimento sem obstar o direito ao crédito do adquirente.

Adicionalmente, encontra-se em discussão no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 122/2025, que "autoriza o uso de créditos de IBS e de CBS pelo adquirente de bens ou serviços para a quitação, total ou parcial, do IBS e da CBS devidos pelo fornecedor na operação de fornecimento". Tal proposta representa mudança paradigmática ao permitir que o próprio adquirente utilize seus créditos para quitar débitos do fornecedor, criando mecanismo que pode simultaneamente proteger o erário e preservar o direito ao creditamento.

As inovações tecnológicas e legislativas mencionadas – o sistema de *split payment* e a proposta do PLC 122/2025 – representam tentativas de mitigar os problemas criados pelo condicionamento estabelecido no artigo 47 da Lei Complementar nº 214/2025. No entanto, é importante observar que essas soluções não eliminam completamente a problemática.

O *split payment*, embora promissor, não abrange a totalidade das operações tributáveis. Sua aplicação limita-se às transações realizadas através de meios de pagamento eletrônico, deixando descobertas operações realizadas por outros meios. Ademais, a implementação efetiva desse sistema depende de regulamentação específica e adaptação tecnológica que pode levar tempo considerável para se tornar plenamente operacional.

Quanto ao PLC 122/2025, o mecanismo proposto constituiria faculdade conferida ao adquirente a qual lhe implicaria sacrifício financeiro, porquanto teria de abrir mão de créditos próprios para viabilizar operações com fornecedores inadimplentes, criando distorção adicional no sistema.

A interpretação mais compatível com os princípios constitucionais seria limitar o condicionamento do creditamento ao pagamento efetivo apenas às situações excepcionais onde mecanismos alternativos de garantia não sejam viáveis – exatamente como sugere a redação constitucional ao referir-se a "hipóteses" específicas. Transformar exceção em regra geral compromete não apenas a operacionalidade do sistema, mas principalmente sua coerência com os objetivos de neutralidade e não cumulatividade plena que fundamentaram a reforma tributária.

5 Limites constitucionais ao poder regulamentar: a compatibilidade do artigo 47 da Lei Complementar nº 214/2025 com os princípios da neutralidade e não cumulatividade

A Emenda Constitucional nº 132/2023 delineou os contornos e estabeleceu as diretrizes para a instituição e o regramento do IBS, prevendo os elementos basilares da sua regra-matriz de incidência, as garantias dos sujeitos passivos e os limites constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos de Souza Júnior (2024, p. 374) destacam que “o legislador complementar será balizado pelos limites previamente definidos no sistema constitucional tributário, sob pena de incorrer na instituição de regras contaminadas pelo vício de inconstitucionalidade”.

A análise da compatibilidade constitucional do artigo 47 da Lei Complementar nº 214/2025 requer exame dos limites que a Carta Magna impõe ao legislador infraconstitucional. O artigo 156-A, §5º, inciso II, da CF/88 autoriza a lei complementar a estabelecer “hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação”. Contudo, essa autorização deve ser interpretada considerando o contexto constitucional mais amplo e os limites inerentes ao legislador complementar.

Um primeiro aspecto a considerar é a própria redação do dispositivo constitucional autorizativo. O texto menciona “hipóteses” em que o creditamento poderá ser condicionado ao pagamento, utilizando termo que sugere situações específicas e delimitadas. A palavra “hipóteses” tem significado jurídico preciso, denotando casos específicos e delimitados, não uma regra geral. Quando a lei complementar transforma em regra universal o que a Constituição autorizou como exceção, ultrapassa os limites de sua competência normativa.

A redação constitucional oferece importante diretriz interpretativa. Como observa Humberto Ávila (2024, p. 704), aplicando o cânone interpretativo *expressio unius est exclusio alterius*: “o legislador, quando inclui na prescrição apenas um caso, termina por excluir aquele outro que ele poderia ter incluído, mas não o fez”. Quando o constituinte autorizou o condicionamento em “hipóteses” específicas, utilizou termo que, conforme a análise sistemática, sugere situações específicas e delimitadas, não uma aplicação universal.

Esse entendimento encontra respaldo na teoria dos poderes implícitos e limitados. Como ensina Roque Antonio Carrazza (2017, p. 606), ao exercitar a competência tributária, o legislador deve ser fiel à norma-padrão de incidência pré-traçada na Constituição. A competência para regulamentar não inclui o poder de desvirtuar ou inverter a lógica constitucional. Se a Constituição estabelece a não cumulatividade ampla como regra e autoriza excepcionalmente o condicionamento ao pagamento, não pode o legislador complementar inverter esta relação, tornando o condicionamento regra e o creditamento livre exceção.

Outro limite importante deriva do princípio da proporcionalidade, reconhecido como parâmetro de controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro. Restrições a direitos constitucionalmente assegurados geralmente são analisadas considerando sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A medida restritiva deve mostrar-se apta para alcançar o fim pretendido, necessária por não existirem alternativas menos gravosas igualmente eficazes, e proporcional por não impor sacrifícios excessivos em relação aos benefícios esperados.

O condicionamento universal do creditamento ao pagamento efetivo dificilmente supera este teste. Quanto à adequação, embora possa contribuir marginalmente para reduzir a evasão fiscal, não constitui medida especialmente apta para este fim, pois penaliza principalmente contribuintes regulares sem alcançar eficazmente os sonegadores contumazes. Quanto à necessidade, existem múltiplos instrumentos menos gravosos e mais eficazes para combater a evasão, desde o monitoramento eletrônico até a responsabilização direta dos inadimplentes. Quanto à proporcionalidade estrita, os custos impostos ao sistema econômico – insegurança jurídica, custos de conformidade, distorções alocativas – superam largamente eventuais benefícios arrecadatários.

Uma questão particularmente sensível diz respeito à possível configuração de retrocesso em relação a direitos anteriormente assegurados. A não cumulatividade, como instrumento relacionado à capacidade contributiva e isonomia tributária, pode ser vista como integrante do conjunto de direitos e garantias do contribuinte. O artigo 60, §4º, IV, da Constituição veda emendas tendentes a abolir direitos e garantias individuais. Se nem mesmo o poder constituinte derivado pode abolir ou restringir substancialmente estes direitos, com muito maior razão não pode fazê-lo o legislador infraconstitucional.

A interpretação sistemática da Constituição reforça a importância destes limites. O sistema constitucional tributário deve ser compreendido como conjunto coerente orientado por princípios fundamentais. Legalidade, capacidade contributiva, isonomia, não cumulatividade e neutralidade formam arcabouço principiológico que deve orientar toda atividade normativa infraconstitucional. Uma interpretação que permita ao legislador complementar esvaziar o conteúdo destes princípios através de condicionamentos não previstos constitucionalmente rompe a harmonia do sistema.

A experiência histórica brasileira com restrições ao creditamento também deve servir de alerta. Durante décadas, o direito ao crédito de ICMS foi progressivamente esvaziado através de vedações e limitações que, embora formalmente mantivessem a não cumulatividade, na prática a tornavam inócua. A reforma constitucional de 2023 representou precisamente reação a este esvaziamento, buscando restaurar a plenitude do princípio. Permitir que o mesmo processo de esvaziamento se repita, agora através de condicionamentos processuais em vez de vedações materiais, significaria não ter aprendido com os erros do passado.

A busca por equilíbrio entre efetividade arrecadatória e preservação de direitos fundamentais dos contribuintes é desafio permanente em qualquer sistema tributário. Esse equilíbrio, contudo, deve ser buscado dentro dos parâmetros constitucionais, respeitando a hierarquia normativa e os princípios fundamentais que orientam o sistema. Soluções que possam comprometer esta estrutura, por mais bem-intencionadas que sejam, merecem análise crítica cuidadosa para assegurar sua compatibilidade com o ordenamento constitucional.

Conclusão

A análise desenvolvida neste estudo permite identificar importantes questões sobre a relação entre os avanços trazidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 em direção ao escopo da neutralidade tributária e as restrições impostas pela legislação complementar ao direito de creditamento do IBS.

Ao constitucionalizar o princípio da neutralidade e estabelecer modelo mais amplo de não cumulatividade, com previsão de creditamento sobre "todas as operações" de aquisição de bens e serviços, o constituinte derivado alinhou o Brasil aos padrões

internacionais mais modernos de tributação sobre o consumo, prometendo superar décadas de distorções, complexidades e ineficiências que caracterizaram nosso sistema como verdadeiro "manicômio jurídico-tributário".

Entretanto, a Lei Complementar nº 214/2025, ao condicionar de forma generalizada o exercício do direito ao creditamento à comprovação do pagamento efetivo do tributo pelo fornecedor, introduziu elemento que merece reflexão cuidadosa. Essa exigência representa mais que um ajuste procedimental, alterando a estrutura da regra-matriz do direito ao crédito de IBS.

A abordagem sistemática sugere que essa restrição pode suscitar questionamentos sob múltiplas perspectivas. Primeiro, ultrapassa a autorização constitucional de limitação ao crédito, que se refere a "hipóteses" excepcionais, não a regra geral. Segundo, não supera o teste de proporcionalidade, impondo custos e distorções desproporcionais a eventuais benefícios. Terceiro, e mais grave, pode configurar violação a cláusula pétrea ao esvaziar o conteúdo essencial de direito fundamental do contribuinte. A não cumulatividade plena, como instrumento de concretização da capacidade contributiva e da neutralidade, integra o núcleo intangível de direitos e garantias que nem mesmo o poder constituinte derivado poderia abolir, muito menos o legislador complementar.

As implicações práticas dessas questões jurídicas são consideráveis. Insegurança sobre direito de creditamento, custos adicionais de compliance, possíveis distorções nas decisões empresariais e impactos sobre capital de giro representam preocupações que transcendem o debate acadêmico. Em contexto de competição global, onde a eficiência do sistema tributário pode influenciar a competitividade nacional, essas questões assumem relevância ainda maior.

Parece-nos prudente considerar interpretação que harmonize a necessidade de controle fiscal com a preservação dos princípios constitucionais. A subordinação do creditamento ao pagamento efetivo poderia ser reservada para situações específicas e justificadas, em que se presumisse risco concreto, em vez de sua aplicação generalizada, a qual compromete a lógica do sistema não cumulativo.

O papel do Poder Judiciário na interpretação destas questões poderá ser significativo. A delimitação dos limites constitucionais para a regulamentação infraconstitucional e a harmonização entre objetivos de controle fiscal e princípios de

neutralidade e não cumulatividade representam desafios interpretativos relevantes que demandarão pronunciamento judicial.

Afinal, o sucesso da reforma tributária dependerá não apenas da qualidade de suas normas, mas também da forma como serão interpretadas e aplicadas. A preservação dos princípios da neutralidade e da não cumulatividade, em sua integridade, configura elemento fundamental para que a reforma cumpra seus objetivos de modernização e racionalização do sistema tributário brasileiro. O tempo dirá se as promessas de simplificação e eficiência se concretizarão ou se velhos problemas ressurgirão sob novas formas.

Referências

ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. Revista Direito Tributário Atual v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 8 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 9 jan. 2025.

BRASIL.STF. RE nº 111.757/SP, Relator Min. Célio Borja, DJ 26.02.1988; RE nº 114.878/SP, Relator Min. Célio Borja, DJ 29.04.1988; AI nº 669.544 AgR/RS, Relator Min. Joaquim Barbosa, DJe 31.03.2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão de (orgs.). A reforma do Sistema Tributário Nacional sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023. São Paulo: Editora Noeses, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MOREIRA, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Public finance in theory and practice. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A neutralidade das regras transitórias no IBS e na CBS: o caso dos bens de capital. Revista Direito Tributário Atual v. 59, ano 43, p. 755-781. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2025.

SMITH, Adam. Uma investigação sobre a natureza e causa da riqueza das nações. 2. ed. Trad. Norberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.