

**A INCLUSÃO DO CBS E IBS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS –
CONTROVÉRSIA NA PRIMEIRA FASE DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Aproximando-se do prazo para implementação da 1ª fase da reforma tributária, com a extinção das Contribuições para o PIS e a COFINS e a criação da CBS, surge uma controvérsia que diz respeito a inclusão dos novos tributos na base de cálculo do ICMS. Controvérsia de grandes implicações práticas e que tem o condão de gerar um grave contencioso judicial.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 promove uma profunda transformação no modo de tributar brasileiro, mediante a instituição do Imposto de Valor Agregado - IVA Dual, com a criação de uma Contribuição sobre Bens e Serviços-CBS, a cargo da União, e um Imposto sobre Bens e Serviços-IBS, a cargo dos Estados e Municípios, cuja tributação deve ser informada pelos princípios da simplicidade, neutralidade e da transparência. A grande mudança diz respeito a não cumulatividade plena, com direito a apropriação ampla do tributo recolhido na etapa anterior, assim como a nova sistemática de apuração do tributo sem compor a própria base de cálculo, denominada de tributação “por fora”, em sentido diametralmente oposto ao sistema em vigor, que, por sua vez, exige a inclusão do próprio tributo na sua base de cálculo.

Nesse cenário de mudanças e transição, surge a controvérsia diante do entendimento que vem sendo adotado por alguns Estados, a exemplo do Rio Grande do Sul no Parecer nº 26.253, de que os valores dos novos tributos (CBS/IBS) devem compor a base de cálculo do ICMS. Assim, o preço da mercadoria ou serviço deverá ser acrescido do IBS/CBS para então formular a base de cálculo do ICMS. O efeito prático é que haverá incidência de ICMS sobre valores de IBS/CBS, majorando o valor a ser recolhido aos cofres públicos a título de ICMS.

Alegam os Estados que a extinção do PIS e da COFINS levaria a uma redução na arrecadação do ICMS, o que não seria permitido pelo princípio da neutralidade, bem como não haveria proibição expressa na Constituição nesse sentido, agregado ao fato de que o artigo 13, inciso V, da Lei Kandir (LC nº 87/96) dispõe que integram a base de cálculo com ICMS os impostos incidentes sobre a operação.

Contudo, não é possível concordar com tal entendimento na medida em que vai de encontro aos princípios constitucionais, que motivaram inclusive a própria Reforma do sistema tributário, notadamente o princípio da simplicidade e da não cumulatividade. Exigir a incidência de ICMS sobre IBS/CBS cria uma complexidade adicional na apuração dos impostos, visto que implicará a necessária reconstituição do preço de venda das mercadorias, com a supressão dos impostos incidentes a fim de apurar o preço líquido dos impostos. Depois disso, apurar-se-á o valor de CBS, adicionando tal valor ao preço para, enfim, incluir o ICMS com o cálculo “por dentro”.

Ademais, o fato de não haver vedação expressa na Constituição não pode ser entendida como um salvo conduto para adotar interpretações que contrariam a principiologia inerente ao novo modo de tributar, especialmente quando se trata da instituição de novos tributos, os quais se caracterizam justamente pelo cálculo “por fora”, rechaçando a sistemática de incidência em cascata de tributos sobre outros tributos. Na verdade, se vê uma ofensa a não-cumulatividade a partir do momento em que há incidência de impostos sobre impostos, princípio esse que também é aplicável ao ICMS.

Outro aspecto que rechaça a tese sustentada pelos Estados, decorre da afronta ao princípio da legalidade. Basta examinar o disposto no artigo 13, da Lei Kandir (LC nº 87/96), o qual define a base de cálculo do ICMS, para se constatar que não há qualquer previsão da inclusão do CBS entre as parcelas que compõe a base de incidência do referido imposto estadual. Da mesma forma, caso o legislador tivesse a intenção de incluir o CBS/IBS na base do ICMS, o teria feito de forma expressa, da mesma forma que fez com o Imposto Seletivo, notadamente porque a Lei Complementar nº 227/2026 incluiu o inciso III no parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Kandir, determinando expressamente a inclusão do Imposto Seletivo na base de cálculo do ICMS.

Assim, a omissão legislativa em incluir expressamente a CBS/IBS na base de cálculo do ICMS não pode ser entendida como uma autorização tácita para majoração da tributação. Muito pelo contrário, o princípio da legalidade, enquanto direito de primeira dimensão, exige a previsão legal expressa.

Portanto, diante da evidente inconstitucionalidade do entendimento dos Estados, recomenda-se o ajuizamento de ação judicial para contestação e preservação dos direitos do contribuinte.

IVAN LUIZ STEFFENS

MARCIANO BUFFON

Advogados

BUFFON & FURLAN ADVOGADOS ASSOCIADOS