



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT

ISSN: 2594-858X

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v9n2.115>

Seção: Artigos

A Lei Complementar 214/2025 e a Apuração Assistida no Âmbito da CBS: Reflexos sobre as Infrações Tributárias e a Promoção da Não Cumulatividade

Complementary Law 214/2025 and Assisted Assessment within the Scope of
the CBS: Implications for Tax Infractions and the Promotion of Non-Cumulativity

Ley Complementaria 214/2025 y Evaluación Asistida en el Ámbito de la CBS:
Implicaciones para las Infracciones Fiscales y el Fomento de la No
Acumulatividad

Kellson Holanda Leal de Freitas¹

Resumo

A Reforma Tributária de 2023 culminou na promulgação de um texto com significativas alterações no Sistema Tributário Nacional. Prelúdio de um novo momento para o Brasil, o projeto Piloto da Reforma Tributária conta com instrumentos de registro e gestão tributária de elevado padrão. O presente estudo gravita em torno de um desses instrumentos, a apuração assistida. A apuração assistida decorre, sobretudo, da observância aos princípios constitucionais da simplicidade, cooperação e transparência. A ferramenta segue os ditames da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, sendo operacionalizada de modo a automatizar o processo de apuração, possibilitando que sejam realizadas, pelo contribuinte, correções e alterações junto à apuração oferecida. A concordância tácita, associada aos mecanismos de automatização, possuem, como reflexo prático, a viabilidade de serem afastadas as penalidades ligadas a infrações decorrentes de omissões ou atrasos no envio de declarações ou escriturações, no âmbito da CBS. Por fim, a apuração assistida tem o condão de simplificar o sistema de creditamento, constatando-se a existência de um forte vínculo entre a apuração assistida e a não cumulatividade, tendo o primeiro um potencial de impulsionar o último.

Palavras-chave: LC 214/2025. Apuração Assistida. CBS. Não Cumulatividade.

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília (Brasil). Mestre em International Business pela MUST University (Estados Unidos), com titulação reconhecida no Brasil como Mestre em Administração. ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-1790-7288>. E-mail: kellson.direito.tributario@gmail.com.



Abstract

The 2023 Tax Reform culminated in the enactment of a text with significant changes to the National Tax System. A prelude to a new era for Brazil, the Tax Reform Pilot Project features high-standard tax registration and management instruments. This study focuses on one of these instruments: assisted tax assessment. Assisted tax assessment stems primarily from adherence to the constitutional principles of simplicity, cooperation, and transparency. The tool follows the dictates of Complementary Law No. 214, of January 16, 2025, and is operationalized in a way that automates the assessment process, allowing taxpayers to make corrections and changes to the assessment provided. Tacit agreement, associated with automation mechanisms, has the practical effect of making it possible to avoid penalties related to infractions resulting from omissions or delays in submitting declarations or accounting records within the scope of the CBS (Contribution on Goods and Services). Finally, assisted accounting has the power to simplify the credit system, and a strong link has been found between assisted accounting and non-cumulativeness, with the former having the potential to boost the latter.

Keywords: LC 214/2025. Assisted Verification. CBS. Non-Cumulative.

Resumen

La Reforma Tributaria de 2023 culminó con la promulgación de un texto que introdujo cambios significativos en el Sistema Tributario Nacional. Como preludio a una nueva era para Brasil, el Proyecto Piloto de Reforma Tributaria incorpora instrumentos de registro y gestión tributaria de alto nivel. Este estudio se centra en uno de estos instrumentos: la evaluación tributaria asistida. La evaluación tributaria asistida se fundamenta principalmente en la adhesión a los principios constitucionales de simplicidad, cooperación y transparencia. La herramienta se rige por lo dispuesto en la Ley Complementaria N° 214, del 16 de enero de 2025, y se implementa de manera que automatiza el proceso de evaluación, permitiendo a los contribuyentes realizar correcciones y modificaciones a la evaluación proporcionada. El acuerdo tácito, asociado a los mecanismos de automatización, permite evitar sanciones relacionadas con infracciones derivadas de omisiones o demoras en la presentación de declaraciones o registros contables dentro del ámbito de la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS). Por último, la contabilidad asistida tiene el potencial de simplificar el sistema de acreditación, y se ha encontrado una fuerte relación entre la contabilidad asistida y la no acumulatividad, pudiendo la primera potenciar la segunda.

Palabras Clave: LC 214/2025. Evaluación asistida. CBS. No acumulatividad.

1. Introdução

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (aqui tratada como EC 132/2023 ou Reforma Tributária), alterou o Sistema Tributário Nacional de forma significativa. A gramatura das mudanças, que positivou uma série de princípios, exigindo o atendimento a tais diretrizes, deu ensejo à formulação de propostas de regulamentação da Reforma Tributária que estimulam avanços na esfera tributária.

A Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025) sinalizou quanto à possibilidade de serem criados mecanismos de apuração assistida no âmbito de dois novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Em decorrência dessa previsão legal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), desenvolveu o sistema de apuração assistida que auxilia na conformidade quanto às operações de apropriação de créditos e débitos decorrentes do modelo de não cumulatividade.

A apuração assistida representa uma ferramenta que apresenta potencial para consolidar a não cumulatividade no âmbito da CBS e do IBS, além de estimular o aproveitamento de oportunidades ainda pouco exploradas.

Dito isso, aqui se faz necessário delimitar a proposta do presente trabalho. Será dada atenção às alterações promovidas no âmbito da tributação sobre consumo, sendo direcionada a análise às alterações que gravitam em torno da CBS. Isto não obsta que, no curso da discussão, sejam tangenciados outros temas e tributos necessários à compreensão, por exemplo, o Imposto Seletivo (IS), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) ou o Comitê Gestor do IBS (CG).

Pretende-se ainda debater e apontar a base principiológica que fundamenta a apuração assistida; apresentar o conceito, a base legal e os contornos procedimentais da apuração assistida; avaliar os efeitos práticos da apuração assistida junto às penalidades decorrentes de infrações por omissão ou atraso no envio de declarações ou de escrituração fiscal; e investigar a relação entre a apuração assistida e o regime de não cumulatividade.

Com o intuito de estudar o tema em questão, realizar-se-á um estudo de natureza qualitativa, recorrendo à utilização de pesquisa exploratória e bibliográfica.

A pesquisa qualitativa não se prende à quantificação, mas à explanação das questões envolvidas, “com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais”².

De acordo com Gil, a pesquisa exploratória tem por finalidade o esclarecimento de um tema, servindo, assim, de arrimo à formulação de novas propostas e investigações³. Pretende-se trabalhar a matéria de modo a aproximá-la do leitor, deixando aberta a possibilidade de construção de trabalhos a partir de diferentes enfoques⁴.

A pesquisa bibliográfica constitui um procedimento de coleta de dados baseada “material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”⁵. Vale ressaltar ainda que a pesquisa bibliográfica se pauta pelo cotejo de fontes de múltiplos autores⁶, possibilitando “a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”⁷.

Ademais, considerando que a apuração assistida, fundamentada pela LC 214/2025, encontra-se em estágio embrionário, com a consequente escassez de literatura acadêmica sobre o tema, este trabalho recorreu, além de fontes tradicionais, a vídeos institucionais produzidos e divulgados pelo canal oficial da RFB no YouTube. Tais vídeos, por serem veículos oficiais de comunicação do órgão responsável pela operacionalização da apuração assistida, apresentam informações técnicas e jurídicas extraídas de profissionais envolvidos no projeto, constituindo fontes de elevada relevância e credibilidade para a análise proposta.

Cumprе destacar que o presente projeto foi desenvolvido considerando o marco temporal de novembro de 2025. Todavia, em razão de sugestões de aprimoramento,

² SILVEIRA, Denise Tolfo; CORDOVA, Fernanda Peixoto. A pesquisa científica. In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (org.). *Métodos de pesquisa*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2025, p. 31-42, p. 31.

³ GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 27.

⁴ SILVEIRA; CORDOVA, 2009, p. 35.

⁵ GIL, 2008, p. 50.

⁶ GIL, 2008, p. 51.

⁷ GIL, 2008, p. 50.

decorrentes do processo de revisão e avaliação desenvolvidos pela revista, em junho de 2026 foram acrescidas as notas de rodapé nº 52, 55 e 65, consequência da implementação de tais apontamentos.

Por fim, a pesquisa se mostra oportuna e socialmente relevante em razão de o ano de 2026 marcar o início do período de transição, do baixo número de produções acadêmicas voltadas especificamente ao tema da apuração assistida e da possibilidade de que este estudo sirva de base para aprofundamentos posteriores sobre a matéria por meio da difusão das fontes de pesquisa aqui utilizadas.

2. A reforma tributária e os pilares da apuração assistida

O presente título visa debater a questão da Reforma Tributária, dada pela EC 132/2023, passando um panorama dos temas que envolvem a caracterização da CBS, do prazo de transição, que logo se inicia, e das bases principiológicas que dão sustento à apuração assistida.

2.1. Panorama da EC 132/2023: a CBS em curso

Medida aguardada há muito tempo, a reforma do sistema tributário foi concluída ao apagar das luzes de 2023. A EC 132/2023 alterou significativamente o Sistema Tributário Nacional, notadamente o segmento referente à tributação sobre consumo, simplificando o ordenamento tributário de modo a estimular a economia.

A ideia de se promover mudanças no Sistema Tributário Nacional, com a finalidade de simplificar e modernizar a tributação sobre consumo, vem sendo debatida pelo menos desde a conclusão da Constituição Federal de 1988 (CF/1988)⁸. A EC 132/2023 surgiu para aplacar tais anseios, repensando a forma como a tributação sobre consumo era tratada.

⁸ Lukic rastreia as principais tratativas referentes à reforma do sistema tributário brasileiro após a constituinte de 1988. O registro remonta à presidência Fernando Collor de Mello, com a instituição de comissão que deveria apresentar proposta de reforma no prazo de 6 (seis) meses. Interessante destacar que, um dos encaminhamentos formulados por esta Comissão, ainda no início da década de 1990, foi justamente no sentido da necessidade de se criar um Imposto de Valor Agregado (IVA) no Brasil. (LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014, p.257-258).

A estrutura foi idealizada apoiando-se no modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA). Tributo este que, por meio do confronto entre débitos e créditos, incide sobre a parcela que é acrescida, incrementada, ao valor do produto em uma determinada etapa do processo de produção.

No caso do IVA único, todo o leque correspondente aos fatos gerados é dirigido a um único tributo. Ocorre que, por questões federativas atinentes ao Brasil, decidiu-se pela construção de um IVA-Dual, sendo dividido em dois tributos e de competência de entes federativos distintos⁹.

Tributos já consolidados como de competência federal, como o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), serão substituídos, dando lugar à CBS, e impostos, tradicionalmente associados a estados, Distrito Federal ou¹⁰ municípios, como o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços (ISS), serão unidos, cedendo espaço ao IBS. Neste caso, além da junção de impostos de significativa representatividade nas fontes de receita de estados, Distrito Federal e municípios, houve também a construção de um novo modelo de competência tributária, a competência compartilhada, associando esferas da competência destes entes federativos.

A Reforma Tributária concebeu um modelo pautado na isonomia do tratamento dispensado à CBS e ao IBS, evidenciado pela correspondência de fatos geradores, estrutura de não cumulatividade, creditamento, imunidades, entre outros fatores, previstos no art. 149-B da CF/1988.

Além disso, os aspectos específicos relacionados ao regime tributário aplicável à CBS e ao IBS (no caso do primeiro, em virtude do § 16 do art. 195 da Constituição Federal de 1988) foram igualmente considerados no âmbito da EC 132/2023.

⁹ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>>. Acesso em: 4 ago. 2025, p. 681-700, p. 683.

¹⁰ O termo “ou” foi utilizado para indicar que, a depender do imposto, a competência é de alcance de um ou mais entes ao mesmo tempo, como no caso do Distrito Federal, que possui competência para impor tanto os tributos de competência estadual quanto os de competência municipal, tendo assim competência para instituir tanto o ICMS quanto o ISS, já no caso dos municípios, estes possuem competência para instituir apenas o ISS.

No contexto da não cumulatividade, o inciso VIII do § 1º do art. 156-A da CF/1988 delimita a aplicação desse regime aos tributos incidentes sobre o consumo. O normativo assinala que os tributos¹¹ seguirão o sistema de não cumulatividade, creditando-se assim, o contribuinte, do valor apurado nas operações em que configure como adquirente, ressalvadas exceções previstas em lei complementar e as evidenciadas em esfera de nível constitucional.

A EC 132/2023 ainda previu um regime de transição entre o antigo e o novo quadro tributário brasileiro, sendo extintos, gradualmente, o PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS e implementados, também de maneira gradual, por meio do aumento das alíquotas, a CBS e o IBS. Este novo regramento constitucional prevê o início da exigibilidade da CBS e do IBS para o ano de 2026, sendo, em 2027, extintos o PIS e a Cofins e, em 2033, extintos integralmente o ICMS e ISS¹².

Vale ressaltar que, apesar do intento de início da cobrança já em 2026, o § 4º do art. 125 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/1988 faz ressalvas quanto a possibilidades de compensação, facultando inclusive a lei complementar a dispensa do recolhimento em razão do cumprimento das obrigações acessórias:

Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º O montante recolhido na forma do **caput** será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, "b", e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

[...]

§ 4º Durante o período de que trata o **caput**, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no **caput**

¹¹ Ainda que o normativo mencione apenas o IBS, as disposições nele contidas alcançam também a CBS, em virtude do que dispõe o § 16 do art. 195 da CF/1988. (BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 ago. 2025).

¹² Para maiores detalhes, consultar o disposto nos arts. 125 a 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [grifo no original]¹³.

O período de transição grafado acima¹⁴, que se inicia no ano de 2026, o conhecido “período de testes”, como bem lembra Scaff¹⁵, é um período que “permitirá aprimorar as informações constantes de documentos fiscais eletrônicos e os sistemas de arrecadação e distribuição dos recursos aos entes federados de destino”¹⁶.

Ainda por meio da EC 132/2023, foram estabelecidos prazos para a apresentação, pelo Poder Executivo, das propostas infraconstitucionais que darão corpo às diretrizes aprovadas no âmbito da Reforma Tributária. Entre estes prazos, consta o prazo máximo de até 180 (cento e oitenta) dias, contados da promulgação, para se submeter ao Congresso Nacional os projetos de lei tratados pela EC 132/2023 (II do art. 18 da EC 132/2023)¹⁷.

Em atendimento a esse preceito, fora apresentado, em 25 de abril de 2024¹⁸, o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP 68/2024), prevendo a instituição da CBS, do IBS e do Imposto Seletivo (IS), além de outras providências atinentes ao tema. Após o processo de discussão e debate junto ao Congresso Nacional, o PLP 68/2024 foi convertido em lei, dando origem à Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025).

¹³ BRASIL, 1988.

¹⁴ Haverá, nesse período, a disponibilização de alternativas ao efetivo desembolso e a estipulação de alíquotas aquém das que são previstas para os tributos que serão substituídos, conforme art. 125 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (BRASIL, 1988).

¹⁵ SCAFF, 2024, p. 694.

¹⁶ GRILLO, Luciana Moscardi; SILVEIRA, Rodrigo Frota. Comitê Gestor do IBS: cronologia de implantação, indicação e dos representantes ao Conselho Superior e obrigações legais continuadas. In: Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al. (coord). *Nossa reforma tributária: análise da EC 132/2023, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)*. Disponível em: <<https://online.fliphtml5.com/rhwu/sgto/?search=transi%C3%A7%C3%A3o#p=373>>. Acesso em: 12 ago. 2025, p. 367-385, p. 373.

¹⁷ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 132, de 20 dez. 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em: 18 ago. 2025.

¹⁸ Conforme data de apresentação do projeto. Para mais informações, consultar: BRASIL. Câmara dos Deputados. *PLP 68/2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços — IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo — IS e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>>. Acesso em: 15 ago. 2025.

Resta assim evidenciada relevância de se dedicar atenção ao período inicial da transição. O ano de 2026, a fase de testes, é fundamental para o êxito da Reforma Tributária, representado um período de alinhamento, tanto da Administração Pública quanto do setor privado, ao advento da nova configuração tributária no Brasil.

Após a exposição dos principais tópicos da EC 132/2023 relacionados ao escopo deste projeto, prossegue-se com uma análise dos princípios constitucionais que dão suporte à apuração assistida, seguida da base legal que a estrutura.

2.2. Princípios Constitucionais: Simplicidade, Cooperação e Transparência

Com as alterações da EC 132/2023, uma série de princípios foram expressamente insculpidos no texto constitucional, especificamente no § 3º do art. 145 da CF/1988, entre os quais, merecem aqui destaque o princípio da simplicidade e o da cooperação.

Tratando-se, em primeiro lugar, do princípio da simplicidade, há que se considerar a ponderação de Whiting¹⁹: por que simplificar?

Pode parecer um questionamento desconexo²⁰, mas, ao responder a tal indagação, são revolidos estratos que trazem novas perspectivas sobre o tema. O autor aponta que um sistema complexo apresenta como consequências o dispêndio de tempo, o aumento na incidência de erros e o impacto negativo na confiança depositada ao sistema pelo contribuinte²¹. Estes vetores se avolumam conforme a complexidade se intensifica²².

Dessa forma, Whiting²³ apresenta os seguintes fatores, ou fundamentos, que justificam a busca por um sistema tributário mais simples: (i) permite que as partes envolvidas cumpram melhor suas obrigações; (ii) uma maior compreensão da estrutura por parte dos intervenientes; (iii) economia de tempo e energia no desempenho das funções; (iv) redução de erros²⁴. Além do pontuado, o autor ainda outros dois fatores,

¹⁹ WHITING, John. Foreword: Tax Simplification in the United Kingdom: Some Personal Reflections. In: EVANS, Chris; FRANZSEN, Riël; STACK, Elizabeth (Lilla). *Tax Simplification: an african perspective*. Pinetown: Pulp, 2019. p. xiii.

²⁰ WHITING, 2019, p. ix.

²¹ WHITING, 2019, p. ix.

²² WHITING, 2019, p. ix.

²³ WHITING, 2019, p. ix.

²⁴ WHITING, 2019, p. ix.

que são reflexos dos já indicados, são eles: (i) o fortalecimento da confiança entre os contribuintes; e (ii) a melhoria no nível de confiança em relação ao sistema vigente²⁵.

Essa reflexão, embora lateral, ilumina aspectos essenciais da discussão sobre os novos princípios norteadores²⁶ do Sistema Tributário Nacional. Mazza explica que, tanto o princípio da simplicidade quanto o da cooperação, aqui tratados, são princípios de “pouca densidade normativa”, não obstante, alerta que “os novos princípios têm força cogente imediata quanto à não contradição, de modo que qualquer norma do sistema tributário que contraste com o seu conteúdo será inconstitucional”²⁷.

Para Machado Segundo, o princípio da simplicidade induz uma conduta no sentido de “evitar complicações e complexidades desnecessárias. Em razão disso, a legislação deve ser clara, de fácil compreensão, usar linguagem simples, acessível, e, dentro do possível, ser consolidada em textos únicos que aprimorem sua cognoscibilidade”²⁸. É possível ainda acrescentar que o princípio da simplicidade invoca um dever de se adotar a solução mais simples em detrimento de resposta mais complexa²⁹.

A vinculação da apuração assistida ao princípio da simplicidade decorre da análise da Portaria RFB nº 501, de 20 de dezembro de 2024, que instituiu um conjunto amplo de medidas visando “implantação da reforma tributária de que trata a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023”³⁰. A aludida portaria, já em sua abertura, no § 1º do art. 1º, que as atividades ali produzidas terão como premissa “a

²⁵ WHITING, 2019, p. ix.

²⁶ Ávila ensina que o convívio entre princípios e regras é algo salutar ao ordenamento jurídico. Enfrentariam dificuldades tanto sistemas pautados exclusivamente em princípios quanto sistemas apoiados unicamente em regras. No primeiro caso, estar-se-ia diante da ausência de direcionamento claro quanto às condutas a serem seguidas. No segundo caso, seriam enfrentados obstáculos relativos à “ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos”. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 22. ed. rev. Atual e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodum, 2024, p. 153).

²⁷ MAZZA, Alexandre. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. p. 181.

²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Manual de Direito Tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025a. E-book. p. 92.

²⁹ MACHADO SEGUNDO, 2025a, p. 92.

³⁰ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 501, de 20 de dezembro de 2024*. Institui o Programa de Reforma Tributária do Consumo - Programa RTC para implantação da reforma tributária de que trata a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: RFB, 2024a. Disponível em: <<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/142233>>. Acessado em: 13 out. 2025.

simplificação no cumprimento das obrigações tributárias”, por meio de propostas que levem em conta a integração e economicidade das ações, fomentando a “conformidade tributária”³¹.

Um dos frutos dessa portaria é o projeto Piloto da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços (Piloto RTC-CBS), instituído pela Portaria RFB nº 549, de 13 de junho de 2025³², que incorpora um conjunto de soluções tecnológicas que viabilizam a apuração assistida.

Quanto ao princípio da cooperação, este deve ser visto como uma mudança de paradigma na relação entre o fisco e o contribuinte³³. Coelho, Costa e Lima asseveram que “Essa mudança normativa impõe, de maneira explícita, à Administração Tributária e ao contribuinte o dever de alinhar suas práticas a valores constitucionais como o diálogo, a lealdade, a transparência e a previsibilidade”³⁴.

Ou seja, os ditames tributários têm de ser vistos não como uma competição aberta de disputa de poder, mas como uma ferramenta para a consecução de objetivos em comum. Sustentando-se, com isso, um estímulo à conciliação em face da litigiosidade³⁵.

Importante destacar que o Piloto RTC-CBS fora disponibilizado aos participantes em 1º de julho de 2025³⁶, via portal com endereço eletrônico específico³⁷. Este portal foi criado com intuito de possibilitar a operacionalização de várias ferramentas de

³¹ BRASIL, 2024a.

³² BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Portaria RFB nº 549, de 13 de junho de 2025. Institui o Piloto da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços - Piloto RTC - CBS*. Disponível em: <<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/144661>>. Acessado em: 13 out. 2025.

³³ MAZZA, 2025, p. 182.

³⁴ COELHO, Fernanda Raquel Ramos; COSTA, Nayane Stephane Antunes da; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. A efetivação do princípio da cooperação tributária por meio das soluções de consulta fiscal. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, [S. l.], v. 8, n. 2, p. 1–24, 2025. DOI: 10.47319/rdft.v8n2.108. Disponível em: <<https://rdft.com.br/index.php/revista/article/view/108>>. Acesso em: 10 nov. 2025, p. 20.

³⁵ MAZZA, 2025, p. 182.

³⁶ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Receita lança projeto piloto para testar sistemas da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços*. Brasília, DF: Receita Federal, 18 jun. 2025. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/maio/receita-lanca-projeto-piloto-para-testar-sistemas-da-reforma-tributaria-do-consumo-referente-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos>>. Acesso em: 17 jul. 2025.

³⁷ Vide link: <https://piloto-cbs.tributos.gov.br/>.

gerenciamento do tributo em um único ambiente, como a possibilidade de simular operações, calculadora de tributos, e controle de pagamentos, entre outras.

Para apresentar a ferramenta, a RFB lançou uma série de vídeos³⁸, via YouTube, com painéis de especialistas que participaram da formulação do Piloto RTC-CBS. Ali são indicados, além de premissas jurídicas que dizem respeito ao tema, também aspectos técnico-computacionais envolvidos em sua construção, como a representação geral da arquitetura do sistema.

Durante o evento, fora explicado que “participam deste primeiro grupo 50 (cinquenta) empresas, as que já haviam firmado termo de cooperação com a RFB por participarem do programa Confia ou das homologações do SPED”³⁹. Essas empresas participam levantando questionamentos e propondo soluções aos desafios encontrados. É acrescentado ainda que, ao longo do segundo semestre de 2025, outras empresas serão incorporadas ao Piloto RTC-CBS e que a ferramenta está em desenvolvimento, sendo que, nesse período, haverá a disponibilização de novas ferramentas e o aprimoramento das já disponibilizadas⁴⁰.

Resta, assim, patente, o alinhamento do processo de construção da ferramenta ao princípio da cooperação. Mostrando-se não como uma relação litigiosa, mas de parceria no desenvolvimento da ferramenta, com a participação tanto do Poder Público quanto do setor privado.

Interessante observação é a trazida pela RFB durante apresentação da ferramenta, apontando a transparência como uma das premissas fundamentam a apuração assistida⁴¹.

A transparência que, assim como a simplicidade e a cooperação, foi retratada na Constituição⁴² como um dos princípios elementares do Sistema Tributário Nacional, é

³⁸ Vide link: <https://www.youtube.com/playlist?list=PL7zsee2Wcyb6uBf6m2GQMK1Xa50W3a5P4>.

³⁹ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Live Piloto Reforma Tributária: CBS (3º Dia)*. YouTube, 4 de julho de 2025a. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=oE3q6oYo2oY&t=128s>>. Acessado em: 22 jul. 2025.

⁴⁰ BRASIL, 2025a.

⁴¹ BRASIL, 2025a.

⁴² Conforme previsão do § 3º do art. 145 da CF/1988.

apresentado sob uma nova perspectiva: a de o contribuinte conhecer os dados que a RFB possui sobre ele e de a conhecer a interpretação que é aplicada pelo fisco⁴³.

Nesse sentido, Segundo ensina que “o princípio da transparência exige ainda que o Fisco publicize seus entendimentos em torno de como interpreta e aplica a legislação tributária, e sobre os critérios e informações que utiliza para fiscalizar contribuintes”⁴⁴.

Isso sinaliza um potencial na prevenção de litígios⁴⁵ e no aumento do nível de confiança do contribuinte na instituição. Com os enquadramentos dos insumos e operações já previamente catalogados, há a tendência da redução de erros e um melhor aproveitamento do sistema de creditamento.

Dito isso, defende-se que a apuração assistida materializa essencialmente, mas não unicamente, os princípios da simplicidade, da cooperação e da transparência, todos inscritos no § 3º do art. 145 da CF/1988. Decorrem desses princípios os desdobramentos legais da apuração assistida no âmbito da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025 (LC 214/2025), a seguir analisados.

3. A apuração assistida: base legal e contornos operacionais

Apesar de significar um mecanismo de grande impacto, a possibilidade de apuração assistida não foi expressamente prevista no texto da EC 132/2023. O entalhe inicial da apuração assistida foi trazido pela LC 214/2025⁴⁶, que tratou de regulamentar trechos da Reforma Tributária de 2023, entre os quais, a instituição do IBS e da CBS.

A apuração assistida consiste, na realidade, em um instrumento que calcula os valores devidos ou a receber, a título de IBS e CBS, de forma automatizada, disponibilizando os saldos ao final do período de apuração, isso, com base em

⁴³ BRASIL, 2025a.

⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, 2025a, p. 92.

⁴⁵ BRASIL, 2025a.

⁴⁶ O *caput* do art. 46 da LC 214/2025 assim dispõe: “Art. 46. O Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão, respectivamente, apresentar ao sujeito passivo apuração assistida do saldo do IBS e da CBS do período de apuração”. (BRASIL. *Lei complementar nº 214*, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: 2025b. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acessado em: 11 ago. 2025).

informações que já se encontram de posse do fisco. Souza, identifica nesta sistemática um tipo de declaração pré-preenchida⁴⁷.

Júnior acrescenta que, no que concerne à centralização das fontes de informação, sendo disponibilizada a apuração assistida baseada em dados já levantados (§ 1º do art. 46 da LC 214/2025)⁴⁸, “busca-se garantir uma apuração mais precisa e automatizada, reduzindo os ônus administrativos para contribuintes e Fisco”⁴⁹.

Modelo semelhante de apuração assistida pode ser visto no México. É uma iniciativa voltada a garantir uma maior conformidade fiscal através do fornecimento de “preenchimento automático” de declarações apresentadas pelas empresas, como será apresentada adiante.

Por meio do CFDI (acrônimo em espanhol para Comprovante Fiscal Digital por Internet), de utilização obrigatória desde 2014, as transações comerciais são registradas e avaliadas, sendo preenchida automaticamente uma declaração, de acordo com o período de apuração⁵⁰. O sistema mexicano prevê mecanismos de revisão e correção de dados pelo contribuinte, além de fornecer, à administração tributária, dados em tempo real quanto às transações realizadas⁵¹.

Pode-se perceber que, tanto no caso mexicano como no brasileiro⁵², há o compartilhamento, com o contribuinte, de informações que estão sob a guarda da

⁴⁷ SOUZA, Flavio Luis Vieira. *Contabilidade Tributária: Tributos Federais, Estaduais e Municipais, Reforma e Planejamento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2025. *E-book*. p. 175.

⁴⁸ O § 1º do art. 46 da LC 214/2025 descreve as bases para a apuração assistida da seguinte forma, sendo quase a totalidade delas já considerada pelo fisco no regular processamento tributário: “Art. 46. O Comitê Gestor do IBS e a RFB poderão, respectivamente, apresentar ao sujeito passivo apuração assistida do saldo do IBS e da CBS do período de apuração. § 1º O saldo da apuração de que trata o *caput* deste artigo será calculado nos termos do *caput* do art. 45 desta Lei Complementar e terá por base: I - documentos fiscais eletrônicos; II - informações relativas à extinção dos débitos do IBS e da CBS por quaisquer das modalidades previstas no art. 27 desta Lei Complementar; e III - outras informações prestadas pelo contribuinte ou a ele relativas”. (BRASIL, 2025b).

⁴⁹ RODRIGUES JUNIOR, Renaldo. *Reforma Tributária: lei complementar nº 214/2025 comentada*. Leme: Mizuno, 2025. *E-book*. p. 150.

⁵⁰ OECD. *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>>. Acessado em: 11 ago. 2025, p. 51.

⁵¹ OECD, 2023, p. 51.

⁵² No caso do Brasil, o da apuração assistida. É bem verdade que podemos fazer uso de desafios enfrentados pelo México no curso da implementação de seu sistema e inseri-los ao contexto brasileiro para que possam ser desde já tratados. Embora os dados sejam de 2015, a situação a seguir pode ser tomada como ponto de atenção para o caso brasileiro. Considerando dados levantados pela *Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas*, estudo

administração tributária, dando ensejo a uma maior transparência e conformidade no registro de informações trocadas entre fisco e contribuinte.

Nesse diapasão, entre as características da apuração assistida que valem a pena aqui ser destacadas, está o previsto no § 2º do art. 46 da LC 214/2025. O regramento indica que, ofertada a apuração assistida ao contribuinte, eventuais alterações só serão possíveis a partir do registro disponibilizado, ou seja, não será possível a formulação de uma nova apuração, de uma apuração inaugural, originária, introdutória⁵³. Atribui-se, assim, ao contribuinte, a prerrogativa de retificar ou validar as informações ali apresentadas.

Outro ponto a ser evidenciado é o trazido no § 4º do art. 46 da LC 214/2025. A norma estabelece que, transcorrido o prazo para manifestação quanto aos registros apresentados na apuração assistida e restando o contribuinte silente, há uma presunção de correção quantos aos saldos apurados, sendo inclusive, nesse momento, considerado constituído o crédito tributário. Fixando-se uma concordância tácita, por parte do contribuinte, quanto ao saldo evidenciado.

Souza resume de forma clara a dinâmica do processo de apuração assistida:

Envio da apuração preliminar: a Receita Federal e o Comitê Gestor do IBS disponibilizam ao contribuinte um cálculo antecipado do tributo, com base nos dados apurados automaticamente, por meio das notas emitidas.

publicado pelo *Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey* destaca o fato de que no México, naquele período, apenas “25,5% das microempresas utilizavam equipamentos de informática e apenas 26,1% delas usavam a internet. Isso mostra que o governo federal e estadual tem uma lacuna em tecnologias da informação que precisa ser combatida para que o uso da nota fiscal eletrônica seja generalizado”. [em tradução livre]. Essa é uma questão que deve ser considerada pelo Brasil uma vez que a dependência de recursos tecnológicos para a verificação, análise e formalização das medidas relacionadas à apuração assistida, somada a possíveis falhas ou limitações de acesso à tecnologia por parte das microempresas, pode ensejar cenários de desigualdade, incompatíveis com os objetivos da Reforma Tributária, impedindo ou inviabilizando negócios de reduzida estrutura. (CASTRO, Hugo Javier Fuentes (coord.); CARRILLO, Andrés Zamudio; CORTÉS, Sara Barajas; ARAGÓN, Grisel Ayllón; DIEZ, María Eugenia Serrano; SALGADO, María Magdalena Santana (assist.). *Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica*. México: Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, 2016. Disponível em: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ImpactoCFDISAT.pdf. Acesso em: 18 jun. 2026, p. 4).

⁵³ MACARTHY, Jordana. Reforma tributária: da constituição do crédito a partir da apuração assistida de IBS e CBS. *Consultor Jurídico*, 10 abr. 2025. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2025-abr-10/reforma-tributaria-analise-da-constituicao-do-credito-tributario-a-partir-da-apuracao-assistida-de-ibs-e-cbs/>>. Acessado em: 8 ago. 2025.

Análise e ajustes pelo contribuinte: o contribuinte pode confirmar os valores apresentados ou realizar correções dentro de um prazo estabelecido.

Confirmação ou silêncio

Se o contribuinte confirma ou ajusta os dados, considera-se uma confissão expressa da dívida tributária.

Se o contribuinte **não se manifesta dentro do prazo**, a apuração é considerada aceita tacitamente, gerando **confissão presumida** e constituindo automaticamente o crédito tributário.

Constituição do crédito tributário: a confirmação (expressa ou tácita) gera o lançamento do tributo, tornando-o exigível.

Resultado da apuração: o saldo pode indicar valores a pagar ou créditos a compensar, conforme as operações realizadas e os créditos tributários reconhecidos [grifo no original]⁵⁴.

Esse rito procedimental, dado de forma automatizada, em que há um envio preliminar da apuração ao contribuinte e uma presunção de concordância⁵⁵, caso ultrapassado o prazo para alteração dos valores, gera importantes reflexos junto às infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, como será visto no tópico seguinte.

4. As multas por atraso ou omissão de escrituração ou declaração no âmbito da CBS

Os dispostos que dizem respeito ao processo de apuração e processamento de informações, trazidos no art. 46 da LC 214/2025, produzem reflexos importantes junto à legislação tributária.

Com a automatização dos registros e a concordância presumida, detalhadas no capítulo anterior, haverá a dispensa do ato de transmissão de dados pelo contribuinte⁵⁶. A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição (EFD) e a apuração assistida farão parte do

⁵⁴ SOUZA, 2025, p. 175-176.

⁵⁵ Não se pode confundir a confirmação tácita, decorrente da ausência de ajustes e prosseguimento do prazo, com uma pretensa violação ou desnaturação do devido processo legal. Neste ponto estar-se diante de uma fase procedimental, ou seja, ainda de verificação e análise de aspectos que podem levar à constituição do lançamento, uma fase entendida como pré-processual, como elucida Machado Segundo: “meros procedimentos” não constituem “processos no sentido estrito do termo. Sua finalidade é tão somente a de viabilizar um maior controle e propiciar melhor organização da atividade administrativa, não se submetendo por isso a princípios como o da ampla defesa e do contraditório durante o seu trâmite, nem ao princípio do devido processo legal em seu aspecto substancial mais comum” (grifo no original). Regido pelos princípios da oficialidade e da inquisitorialidade, como também lembra Machado Segundo, a Administração está aqui a fazer uso de instrumentos que viabilizam desenvolvimento e a conclusão de atos que estão dentro da esfera de suas funções típicas. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário* - 17ª Edição 2025. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025b. *E-book*. p. 24 e seguintes).

⁵⁶ BRASIL, 2025a.

mesmo ecossistema, sendo desnecessária a apresentação, no âmbito da CBS, de uma Escrituração Fiscal Digital da Contribuição (EFD-Contribuições), como ocorre hoje para o PIS e Cofins⁵⁷.

Nessa esteira, a RFB sustentou, durante evento de instrução e apresentação do Piloto RTC-CBS, o entendimento que o contribuinte da CBS não será impactado por eventos como multas por omissão ou por atraso no processo de entrega de escrituração ou declaração⁵⁸. O que representa um alento ao atual novelo de penalidades decorrentes do descumprimento de tais obrigações acessórias.

Contudo, mostra-se importante considerar a modificação ocorrida durante o processo legislativo no âmbito do Senado Federal, no percurso do Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2014 (PLP 108/2024), ainda passível de modificações, tendo em vista estar pendente de análise pela Câmara dos Deputados à data da elaboração deste artigo, novembro de 2025.

Inicialmente, no texto apresentado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, em 05 de junho de 2024⁵⁹, havia a previsão de penalidades que diziam respeito apenas ao IBS, restando o entendimento de que, no caso da CBS, as multas por omissão ou atrasos na entrega de declaração, por exemplo, ficariam a cargo das regras atuais que regem os tributos federais⁶⁰.

No correr do processo legislativo, houve diversas modificações quanto ao texto originalmente apresentado, um deles foi a questão das infrações e penalidades. O dispositivo relativo às penalidades aplicáveis em razão do descumprimento de obrigações acessórias foi modificado pelo Senado Federal, passando, tais elementos, a

⁵⁷ BRASIL, 2025a.

⁵⁸ Tal manifestação pode ser vista tanto na Live Piloto Reforma Tributária - CBS (3º Dia), do min. 44:04 em diante, quanto no documento de apresentação, na terceira página de apresentação (tendo em vista que o documento não é paginado), disponibilizado no site oficial da RFB. (BRASIL, 2025a; BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Apresentação Live Piloto dia 03_Apurção Assistida*. Brasília, DF: RFB, 24 jul. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/apresentacoes/reforma-tributaria-do-consumo/live-piloto-dia-03_apuracao-assistida.pdf/view>. Acessado em: 10 out. 2025).

⁵⁹ Conforme data de apresentação do projeto. Para mais informações, consultar: BRASIL. Câmara dos Deputados. *PLP 108/2024*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/ficha-detramitacao?idProposicao=2438459>>. Acesso em: 10 out. 2025.

⁶⁰ BRASIL, 2025a.

constar no PLP 108/2024 não como disposições referentes à construção de um texto que originará um normativo próprio, mas como trechos que alteram uma legislação já existente, a LC 214/2025, conforme texto final aprovado pelo Senado Federal⁶¹ e encaminhado à Câmara dos Deputados⁶². Para um melhor entendimento, o art. 174 do PLP 108/2024 pretende alterar a LC 214/2025 de modo a incluir, neste normativo, as disposições referentes às infrações e penalidades em razão do descumprimento de obrigações acessórias, seja no caso do IBS seja no caso da CBS.

Da análise art. 174 do PLP 108/2024 constata-se a alteração da LC 214/2025, que passará, em seu inciso IV do novo art. 341-G, a prever como infração o atraso ou omissão de entrega de escriturações ou declarações periódicas necessárias à apuração da CBS⁶³.

Para contrapesar a balança, lembra-se que no Brasil há uma figura de ampla familiaridade pública: a declaração pré-preenchida do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Inaugurado em 2014, à época com acesso limitado aos detentores de certificado digital, a declaração pré-preenchida do IRPF faculta aos contribuintes o acesso a uma declaração já registrada, anotada, com as informações já presentes na base de dados da RFB, como os valores recebidos de empresas a título remuneratório, os valores retidos junto à fonte pagadora, os dispêndios registrados em face de despesas médicas, entre outros⁶⁴, podendo, o contribuinte, realizar ajustes, exclusões ou inclusão de novas informações⁶⁵.

⁶¹ BRASIL. Senado Federal. Substitutivo do Senado ao Projeto de Lei nº 108, de 2024. Brasília, DF: Senado Federal, 2025c. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=10075726&ts=1760476205708&rendition_principal=S&disposition=inline>. Acesso em: 17 out. 2025.

⁶² O encaminhamento ocorreu via Ofício nº 993 (SF). (BRASIL. Senado Federal. *Ofício nº 993 (SF)*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=10075304&ts=1760476193305&rendition_principal=S&disposition=inline>. Acessado em: 17 out. 2025).

⁶³ BRASIL, 2025c, p. 126.

⁶⁴ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Declaração pré-preenchida*. Brasília, DF: RFB, 8 mar. 2024b. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/declaracao-pre-preenchida>>. Acessado em: 11 ago. 2025.

⁶⁵ Nesse ponto, cabe um breve debate acerca de uma questão relevante que tangencia o tema: o lançamento decorrente de um cenário de concordância (tácita, pela ausência de ajustes) com os cálculos gerados pelo sistema de apuração assistida e a afetação da Segurança Jurídica. Sem aprofundar excessivamente o tema, em razão das limitações próprias da elaboração de artigos científicos, será apresentada a Segurança Jurídica sob o ponto de vista de Silva e evidenciado o posicionamento de Queiroz e Souza Jr. quanto às situações ensejadoras do acionamento do disposto no § 7º do art. 46 da LC nº 214/2025. Silva descreva o princípio Segurança Jurídica sob duas perspectivas, uma de ordem objetiva, que se desdobra na irretroatividade de atos legais que afetem o direito adquirido, ato jurídico

Foi um processo pautado por mudanças sucessivas. São realizados aprimoramentos cada ano. Hoje, por meio do cruzamento de dados, é possível inclusive “obter as informações pré-preenchidas dos dependentes”⁶⁶. Apesar de atual legislação já prever a hipótese de imposição de multas nos casos de atraso e omissão na entrega de declarações e que, com a possível alteração legislativa decorrente do PLP 108/2024, hipóteses semelhantes continuarão existindo, não se pode olvidar a expertise da RFB no desenvolvimento de mecanismo semelhante, como apresentado.

perfeito e coisa julgada, e outra de caráter subjetivo, referente “à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação”. Ao tratarem da apuração assistida, os autores questionam a possibilidade de aplicação do lançamento de ofício previsto no § 7º do art. 46 da LC nº 214/2025 em situações nas quais os dados constantes do sistema tenham sido indevidamente registrados pelo próprio sistema ou calculados de forma incorreta pela ferramenta, como no caso de aplicação de alíquota inferior à devida. Fundamentados, sobretudo, nos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima defendem a inviabilidade da imposição de lançamento ou de quaisquer penalidades no contexto descrito. Segundo os autores, no que se refere ao § 7º, “a competência da fiscalização ficará restrita aos elementos que não foram fornecidos na apuração assistida ou que foram objeto de manipulação fraudulenta, com a inserção de informações falsas ou imprecisas nos sistemas informáticos que dão suporte à sistemática de apuração”. Há que se concordar com tal entendimento. A ausência de ajustes pelo contribuinte sobre os registros gerados pelo sistema de apuração assistida evidencia uma confiança nas informações disponibilizadas pelo próprio Estado, laço que, uma vez rompido, compromete não apenas a legitimidade da atuação estatal, mas também a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas. Vale aqui fazer o alerta de que não estamos nos posicionando a respeito da dimensão interpretativa do julgador administrativo-tributário, mas com relação a casos que extrapolam a esfera interpretativa. Ou seja, situações em que falhas no sistema fornecido pelo Estado induzem o contribuinte a erro ou que margeiam a esfera penal, como nas situações envolvendo simulações ou fraudes. Mas, caso ocorra, como o contribuinte pode se resguardar? O pleno exercício do contraditório e ampla defesa são garantias expressamente previstas no LV do art. 5º da CF e que permeiam todo o ordenamento jurídico brasileiro. Realizando-se um recorte que se restringe à esfera administrativa, ao contribuinte, são assegurados todos os meios de prova postos a sua disposição pela legislação tributária, salvo as que “sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”, que poderão ser recusadas por decisão fundamentada, conforme § 2º do art. 38 da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Com isso em mente, escorando-se nos ensinamentos de Machado Segundo, cópias digitais do histórico de registros, fotografias e outros mecanismos armazenamento digital de informações constituem instrumentos de prova hábeis a serem utilizados em oposição a eventual atuação fiscal. (SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 237, p. 271–316, 2004. DOI: 10.12660/rda.v237.2004.44376. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/44376>. Acesso em: 18 jun. 2026, p. 273-274; QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JR, Antonio Carlos de. Não Cumulatividade do IBS/CBS na Reforma Tributária e a Proteção da Confiança Legítima. A Apuração Assistida Prevista Na Lei Complementar Nº 214/2025. p. 387-397. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques (coord.). *Reforma tributária e jurisdição constitucional: o futuro da tributação no Brasil*. Londrina: Thoth, 2025. p. 388–397; BRASIL, 1988; BRASIL. *Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 17 jun. 2026; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário - 17ª Edição 2025*. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p. 127).

⁶⁶ BRASIL, 2024b.

Aqui merecem ser trazidas as lições de Dantas e Madureira que, referenciando Laudon e Laudon, explicam que:

Pautando-se na eficiência e no atendimento do interesse público a Receita Federal do Brasil (RFB) introduziu o uso de poderosos instrumentos tecnológicos, como *hardwares* e *softwares*, que diante da grande quantidade de dados capturados, trabalhados por sistemas de aprendizagem de máquina, geram vantagens na fiscalização e proporcionam um índice de erro cada vez menor⁶⁷.

O que se depreende, do entendimento da RFB, é que, apesar de haver a previsão legal, as regras de processamento de apuração da CBS, associadas à apuração assistida, promoverão um salto tecnológico em que os atrasos e omissões restarão impossibilitados. As hipóteses legais continuarão existindo, mas com restrições de ordem técnica e legal, que inadmitirão tais infrações, não havendo fundamento que lance dúvidas à exposição realizada.

5. Apuração assistida: força motriz da não cumulatividade

O § 1º do art. 156-A da CF/1988, agregado ao texto constitucional pela EC 132/2023, indica o princípio da neutralidade como um elemento estruturante da concepção da CBS⁶⁸. A LC 214/2025 tratou de apontar a atenção ao princípio da neutralidade como “o dever de evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica”⁶⁹.

Malpighi, Schoueri, Andrade e Junior, explicam que o modelo tributário sobre consumo, considerando exclusivamente o anterior a Reforma, afasta-se da neutralidade em razão de que a tributação se dar ao longo da produção, e não apenas sobre o valor agregado⁷⁰.

⁶⁷ DANTAS, Sinhara Sthefani Diógenes; MADUREIRA, Carolina Pereira. *Inteligência artificial (IA) e tributação: accountability e transparência fiscal na otimização da administração tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 219-236, 2025. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/752/388>>. Acesso em: 11 out. 2025, p. 227.

⁶⁸ Apesar de o artigo em comento fazer referência ao IBS, as disposições relativas ao princípio da neutralidade (§ 1º do art. 156-A) e as relativas à não cumulatividade (VIII do § 1º do art. 156-A), aplicam-se à CBS por força do § 16 do art. 195 da CF/1988.

⁶⁹ BRASIL, 2025b.

⁷⁰ MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra; JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. O imposto sobre consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de

As críticas ao arquétipo tributário brasileiro não são poucas, em especial as que tratam das consequências fiscais na dinâmica econômica. Particularmente no âmbito da tributação sobre consumo, observa-se que incidência de encargos fiscais exerce influência significativa sobre as decisões econômicas dos indivíduos, podendo limitar a autonomia decisória dos agentes econômicos⁷¹ ao afetar diretamente seus incentivos, recursos disponíveis e estratégias de alocação.

A Exposição de Motivos nº 00038, de 24 de abril de 2024 (EM 00038/2024), do Ministério da Fazenda⁷², tratou de justificar pontos interessantes a respeito do princípio da neutralidade e atinentes à não cumulatividade. É, ademais, esclarecedora quanto à adequação da CBS frente à neutralidade pretendida:

22. O art. 2º, em linha com os modelos internacionais de IVA, estabelece que o IBS e a CBS deverão ser informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica.

[...] Conforme os modelos de IVA, o IBS e a CBS são tributos plurifásicos, incidindo sobre todas as operações com bens e serviços realizadas ao longo da cadeia, até o consumidor final. Em conjunto com a regra de incidência, e para que não haja tributação em cascata (tributo sobre tributo), aplica-se a regra do creditamento: os contribuintes no meio da cadeia têm direito a crédito correspondente aos tributos recolhidos nas suas aquisições, de modo que recolhem ao fisco somente a diferença entre o tributo incidente sobre as suas operações próprias e o tributo recolhido nas suas aquisições de bens e serviços.

24. O efeito da aplicação das regras de incidência e do creditamento faz com que o fornecedor no meio da cadeia não sofra oneração pelos tributos. [...] ⁷³.

A sistemática de creditamento, apresentada no excerto anterior, é o modo que se tem de operacionalizar o instituto da não cumulatividade. Sob esta ótica, o produto

paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 41, n. 53, p. 415-451, 2023. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2023/08/2351-Texto-do-artigo-7273-1-10-20230425.pdf>>. Acessado em: 1 ago. 2025, p. 417.

⁷¹ LIMA, Daniel Serra; LESSA, Donovan Mazza. O princípio da neutralidade tributária e a questão da inadimplência. *Revista Estudos Institucionais*, v. 11, n. 2, p. 532-548, 2025. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/921>>. Acessado em: 6 ago. 2025, p. 535.

⁷² A Exposição de Motivos nº 00038/2024, de responsabilidade do Ministério da Fazenda, fora encaminhada pela Presidência da República ao Congresso Nacional, ainda no contexto do PLP 68/2024, Projeto de Lei Complementar precursor da LC 214/2025.

⁷³ BRASIL. Congresso Nacional. *Projeto de Lei complementar*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo — IS e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024>. Acessado em: 13 ago. 2025.

ou serviço não é tributado de fato sobre o preço final de venda, mas apenas sobre o valor adicionado, o valor agregado, o valor acrescido ao produto em determinada etapa da operação⁷⁴. Isso em razão de que o valor já dispendido a título de tributo nas etapas anteriores ser abatido do montante constituído sobre o valor de venda do produto⁷⁵.

Como já apontado, a apuração assistida representa uma ferramenta de cooperação, de apoio mútuo ao cumprimento das obrigações tributárias. A burocratização das obrigações tributárias, em especial às acessórias, é levantada por Grupenmacher, que entende que se trata de um “óbice de difícil transposição para uma atividade de fiscalização e arrecadação eficiente”⁷⁶.

Nesse sentido, merecem ser apresentadas as palavras de Lapatza:

A complexidade desnecessária das regulamentações tributárias impacta negativamente a regulamentação de todos os elementos do tributo; e incide com especial virulência nas normas que regulam a base tributável para os impostos cobrados sobre a atividade empresarial. [em tradução livre]⁷⁷

Observa-se que a complexidade do sistema tributário é um tema recorrente nas discussões. Contudo, não é o único aspecto que aquece o debate. Avaliações negativas sobre o modelo de não cumulatividade anterior à EC 132/2023 também são constantes. A respeito do tema, Malpighi, Schoueri, Andrade e Junior apontam a questão das limitações à absorção de créditos como um dos fatores que desfavorecem sistema tributário brasileiro, gerando cumulatividade ao longo da produção:

[...], da forma como atualmente estruturado, não é o fenômeno econômico “consumo” que acaba sendo alcançado no Brasil, mas, sim, a produção e a comercialização de bens ou prestação de serviços, exatamente em razão da inadequação da técnica empregada pelo legislador, com diversas restrições

⁷⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 696.

⁷⁵ SILVA, 2002. p. 696.

⁷⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e desenvolvimento*: homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 81-96, p. 93.

⁷⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. La simplificación del ordenamento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 85-110, p. 86.

ao crédito, inclusive nos investimentos, como é o caso do IPI, permitindo a cumulação de tributos ao longo da cadeia econômica, [...] ⁷⁸.

A cumulatividade é uma mácula que ainda ronda o Sistema Tributário Nacional. Não é preciso ir longe para se sejam identificados tributos com tal característica. Tributos ainda em vigor, como o ISS, o PIS e a Cofins ⁷⁹, são afetados por esta característica, capaz de provocar distorções no mercado e restringir a concorrência ⁸⁰.

⁷⁸ MALPIGHI; SCHOUERI; ANDRADE; JUNIOR, 2023, p. 424.

⁷⁹ O PIS e a Cofins podem ser enquadrados como tributos cumulativos ou não cumulativos, a depender do regime de tributação envolvido. Não se pretende esquadriar todas as hipóteses que envolvem o manejo de cada um dos regimes de tributação, mas, faz-se necessário traçar um esboço para um melhor entendimento. Preliminarmente, a composição tributária da empresa influencia na leitura do regime a ser aplicado. Segundo Nunes e Barducco, caso a entidade seja constituída de modo a apurar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real, o PIS e a Cofins serão mensurados de acordo com o modelo não cumulativa, registrando percentuais de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e 7,6% (sete vírgula seis por cento), respectivamente, já, caso a organização reserve ao IRPJ um tratamento tributário alinhado ao modelo de apuração do lucro presumido, o PIS e a Cofins serão delimitados sob a ótica do modelo cumulativo, sendo, respectivamente, os percentuais de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) e 3% (três por cento). (NUNES, Renato; BARDUCCO, Lucas. Outorga em concessões públicas: impactos na apuração da contribuição ao PIS e da Cofins. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 49, out. 2023/mar. 2024. Disponível em: <<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/611/511>>. Acessado em: 1 ago. 2025, p. 465-481, p. 468).

⁸⁰ Ao tratar dos efeitos negativos advindos de tributos plurifásicos e cumulativos, Costa destaca o impacto de tais encargos na economia: “A primeira desvantagem é a de que o imposto de vendas do tipo multifásico cumulativo incentiva a integração vertical das empresas. Se o tributo é pago em cada operação de que resulta a passagem da mercadoria de uma empresa para outra, até entrega ao consumidor, quanto mais integralizada verticalmente uma empresa, tanto menor será o ônus a que ficarão sujeitas as mercadorias por ela vendidas. [...] No comércio de algodão, as empresas de maior potencialidade econômica começaram, a certa altura, a manter suas próprias máquinas de beneficiamento do produto. Desta maneira, pagavam o imposto quando compravam o algodão do produtor e quando o revendiam à indústria ou o exportavam. Com isto, os empresários menores viram-se ameaçados de alijamento do mercado porque o algodão com que lidavam ficava sujeito a uma incidência a mais, no mínimo, ou seja, na venda do beneficiador ao industrial ou ao exportador. Desvantagem considerável se levarmos em conta que a alíquota do imposto de vendas e consignações chegou a atingir 6,6%. Para contornar o problema, a Lei n.º 6.026, de 31 de dezembro de 1960, de São Paulo, concedeu isenção do tributo para as vendas e consignações de algodão em pluma, exceto quando realizadas para fora do país ou quando feitas a indústrias que adquiriam o produto para utilizá-lo em suas indústrias. [...] O imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata ressurte-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam. Este ônus será tanto maior quanto mais longo o ciclo da produção e da comercialização de cada produto. Como a essencialidade do produto não guarda relação alguma com a extensão do ciclo a que fica sujeito até chegar ao consumidor, pode acontecer - e acontecia muitas vezes - que o produto mais essencial seja o mais onerado. Por exemplo: jóias têm um ciclo de produção e comercialização normalmente mais curto que o de certos artigos de alimentação, como a carne. Um imposto multifásico cumulativo torna impraticável uma desoneração completa dos produtos exportados. Por outro lado, um produto importado e vendido diretamente ao consumidor fica em posição altamente vantajosa na concorrência com produtos fabricados no país”. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 7-8).

Sob a perspectiva do consumidor, Almeida e Mineiro, levantam a questão da restrição à autonomia dos indivíduos, apontando que, em um sistema cumulativo:

(...) são claros os prejuízos aos consumidores, pois a competitividade usualmente favorece a oferta de produtos mais diversificados a preços mais acessíveis. Esses prejuízos alcançam, portanto, o conjunto adequado de opções disponíveis aos indivíduos e, conseqüentemente, sua autonomia⁸¹.

Constata-se que a cumulatividade inibe a produção, diminuindo a concorrência e a disponibilidade de oferta de bens e serviços, o que pode levar, em última análise, a restrições mais profundas à liberdade de escolha dos indivíduos.

Malpighi, Schoueri, Andrade e Junior comentam que atualmente a técnica de não cumulatividade adotada na tributação do consumo é ineficiente, devido às limitações quanto ao aproveitamento de créditos ao longo da cadeia produtiva. Isso inclui restrições no IPI e ICMS, a cumulatividade do ISS sem direito a crédito, e a falta de interoperabilidade entre os créditos dos diferentes tributos⁸².

Outrossim, a incidência das contribuições do PIS e da Cofins em regimes cumulativo, não cumulativo e monofásico eleva a complexidade e a carga tributária, sem tributar efetivamente o consumo⁸³. A solução é garantir a não cumulatividade. A não cumulatividade é um instrumento poderoso, que viabiliza a transferência da carga tributária ao consumidor e viabiliza a aplicação do princípio da neutralidade⁸⁴.

A EC 132/2023 e a LC 214/2025 trouxeram elementos que visam dar maior aplicabilidade e extensão à não cumulatividade, como a simplificação do ordenamento tributário, fator que afeta tanto as obrigações principais quanto acessórias. A apuração assistida desponta como uma relevante ferramenta de operacionalização desses preceitos.

⁸¹ ALMEIDA, Ingrid Oliveira de; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. *Tributação sobre o consumo no Brasil: uma análise sob a ótica da “doutrina da liberdade baseada na autonomia” de Joseph Raz*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano. 32, v. 161, II Trimestre, 2024, p. 151-164. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/775/398>>. Acesso em: 11 out. 2025, p. 160.

⁸² MALPIGHI; SCHOUERI; ANDRADE; JUNIOR, 2023, p. 425.

⁸³ MALPIGHI; SCHOUERI; ANDRADE; JUNIOR, 2023, p. 425.

⁸⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 85.

Os arts. 47 a 56 da LC 214/2025 tratam das especificidades relacionadas à não cumulatividade da CBS e do IBS. Dentre tais aspectos, merece destaque o II do § 1º do art. 47 do normativo em comento, que guarda conexão direta com a apuração assistida.

O dispositivo determina que, para fins de apropriação dos créditos, o processo está condicionado “à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo”⁸⁵. Neste diapasão, entre os pontos tratados na exposição da RFB, está a apresentação de um novo termo para o mundo tributário, o ROC (Registro de Operações de Crédito)⁸⁶, essencial para se entender a dinâmica do sistema e o poder de transformação que tem a apuração assistida no âmbito da CBS.

O sistema de apuração assistida da CBS utiliza tecnologia capaz de interpretar automaticamente os dados dos documentos fiscais eletrônicos já existentes, como a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) ou a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), sem exigir a criação de novos modelos documentais⁸⁷. Essa integração é realizada por meio do chamado ROC, que permite ao fisco e ao contribuinte maior eficiência e simplicidade no cumprimento das obrigações

⁸⁵ BRASIL. *Lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: 2025b. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acessado em: 11 ago. 2025.

⁸⁶ Por meio do Serviço de Informações ao Cidadão (SIC), Número Único de Processo (NUP) nº 18870.001641/2025-64, o Serpro esclareceu que “a sigla ROC (Registro de Operação de Consumo) é a solução tecnológica criada pelo Serpro e Receita Federal do Brasil (RFB) para abstrair a diversidade de documentos fiscais existentes (DFe) no mercado. Com o ROC, cada sistema do ecossistema da Reforma Tributária do Consumo não precisa se especializar em conhecer cada um dos documentos. Na mesma linha, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) criou o que eles chamam de IPA (Informações Para Apuração). Esse IPA tem propósito semelhante ao ROC, no contexto da apuração do IBS”. Depreende-se que, em síntese, o modelo de registro aqui tratado, o ROC, é relativo à apuração da CBS, sendo o gerenciamento de responsabilidade da RFB. Apesar de o intuito ser o de que, ao final, o portal construído também sirva como instrumento de apuração do IBS, o modelo de assimilação e identificação dos documentos fiscais para apuração deste tributo é coordenado pelo CG, que não utilizará o ROC como instrumento de abstração dos documentos fiscais analisados, mas sim o IPA. (BRASIL. Controladoria-Geral da União. *Significado de uma sigla apresentada na Live Piloto Reforma Tributária — CBS (1º Dia) — Pedido 18870001641202564*. Brasília, DF: CGU, 27 jul. 2025. Disponível em: <<https://buscalai.cgu.gov.br/PedidosLai/DetalhePedido?id=9338188>>. Acessado em: 11 ago. 2025; BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Live Piloto Reforma Tributária: CBS (1º Dia)*. YouTube, 2 de julho de 2025d. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=jxlfZa1V0vY&t=4628s>>. Acessado em: 15 jul. 2025).

⁸⁷ BRASIL, 2025d.

tributárias, sem necessidade de adequação dos documentos fiscais atualmente utilizados⁸⁸.

Esse tipo de processamento simplifica o tratamento dos dados e contribui para que a transição de um modelo tributário para outro ocorra de forma fluida.

Constata-se uma clara desburocratização do sistema de apuração de créditos. A desburocratização, no âmbito tributário, possui reflexos diretos na economia, com a redução de custos e incentivo ao desenvolvimento econômico⁸⁹.

Aqui vale trazer ainda outro reflexo da apuração assistida: o aumento dos níveis de conformidade. Relatório de Grupo de Trabalho do Tribunal de Contas da União (TCU), instituído pela Ordem de Serviço Segecex 6, de 28 de julho de 2023, referenciando o trazido em Nota Executiva exarada pela RFB, destaca que “estudos realizados nos Estados Unidos e Alemanha apontaram um incremento da conformidade entre 15,5% e 36% com a adoção de declarações pré-preenchidas, em substituição a declarações em branco”⁹⁰.

Revela-se, assim, que o vínculo entre a apuração assistida e a não cumulatividade decorre da simplificação do sistema de creditamento. Neste cenário de mudanças, são visíveis impactos positivos tanto para o contribuinte, que pode centrar esforços no desenvolvimento de sua atividade-fim e aproveitar todo o potencial do sistema de creditamento, quanto para o Estado, que poderá contar com um interesse na formalização, regularização, das atividades empresariais, aumento da base tributável,

⁸⁸ BRASIL, 2025d.

⁸⁹ GRUPENMACHER, 2011, p. 93.

⁹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária*. Brasília, DF: TCU, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/relatorio-grupodetrabalho-reformatributaria_web-1-1.pdf>. Acessado em: 11 ago. 2025.

redução da evasão fiscal e incremento da receita⁹¹, além de reduzir os casos de não conformidade⁹².

6. Conclusão

A EC nº 132/2023 foi um marco no Sistema Tributário Nacional. Revendo mecanismos já ultrapassados e reconfigurando o ordenamento tributário brasileiro de modo a deixá-lo mais claro, compreensível, decifrável.

A primeira grande mudança apresentada, dado o escopo do trabalho, foi sobre os tributos sobre consumo. Há a determinação da união do PIS e da Cofins para formação da CBS e da conjugação do ICMS e do ISS, dando origem ao IBS.

Tributos novos, com estruturas distintas, mas que incorporam aprendizados dos modelos anteriores. O intuito foi o de simplificar o arcabouço tributário brasileiro, reduzindo a incidência da tributação sobre a cadeia produtiva. Foram incorporados ao texto constitucional princípios que explicitam ditames a serem seguidos na condução do Sistema Tributário Nacional, entre eles, o princípio da simplicidade, da cooperação e da transparência.

A LC 214/2025 foi concebida com esses valores em mente. Prevista no artigo 46 deste normativo, a apuração assistida nasceu como uma faculdade, dirigida às administrações tributárias responsáveis pela CBS e IBS.

Dada a previsão legal e o potencial de tal ferramenta, essa nova forma de relacionamento entre fisco e contribuinte vem tomando corpo. O Piloto RTC-CBS foi desenvolvido para materializar a construção de um portal único que integre diferentes recursos de gerenciamento ligados à CBS e IBS, entre os quais os relativos à apuração assistida.

⁹¹ Tais inferências foram feitas a partir dos resultados alcançados pelo México, no cotejo da instituição de modelo de formulários pré-preenchidos junto às empresas, conforme verificamos a seguir: “A base tributável declarada teve um aumento substancial de 150%. Além disso, entre 2010 e 2016, reduziu efetivamente a evasão fiscal de 35,7% para 16,1%. Além disso, registou-se um aumento notável da receita fiscal geral e das contribuições para a segurança social, conseguindo um aumento de 95% na receita face ao período fiscal de 2010. Notavelmente, as empresas menores agora são obrigadas a utilizar o faturamento eletrônico, o que significa que as microempresas estão entrando na economia formal” [em tradução livre]. OECD, 2023, p. 52.

⁹² A referência ao aumento da conformidade foi um raciocínio baseado nos dados relatados no Relatório do Grupo de Trabalho do TCU, apresentados no presente item.

Com isso, resta necessário abordar a questão da apuração assistida. Trata-se de ferramenta que evidencia dados a respeito das transações ligadas ao contribuinte em formulário eletrônico, de modo automatizado, agilizando e dando maior confiabilidade à execução de medidas subordinadas à sistemática do creditamento. Ao final do período de apuração, é disponibilizado um tipo de declaração pré-preenchida, descrevendo os dados relativos aos saldos apurados, considerando as operações realizadas pelos contribuintes ao longo do aludido período de apuração.

Apoiados em dados em poder do fisco, são realizados cálculos que simplificam e orientam o contribuinte quanto à declaração a ser realizada. Cabe assim, ao contribuinte, conferir os dados ou alterá-los, no caso de não concordância. Após isto, proceder-se-á com o envio da declaração e, em caso de apuração de valores a pagar, proceder com a quitação do débito.

Deve-se registrar que um dos reflexos desta automatização e do procedimento de confirmação tácita é, na visão da RFB, o fim das multas decorrentes de atrasos e omissões relacionados à escrituração ou declaração, no âmbito da CBS. Embora se tenha constada a existência de proposta legislativa apontando a construção de hipóteses em que o contribuinte seja penalizado por tais infrações, na prática, a sistemática envolvida restringe a ocorrência de tais eventos. Será importante observar como o procedimento funcionará diante de situações de estresse. Contudo, não há motivo fundamentado para questionar sua aplicabilidade.

No que diz respeito ao princípio da não cumulatividade, a CBS foi devidamente enquadrada dentro do regime de não cumulatividade no texto da CF/1988. O que fomenta e dá respaldo à utilização de mecanismos que propiciam seu cumprimento.

Dito isso, a apuração assistida é um instrumento que confere eficiência e dinamismo à apuração do “valor agregado”, estimulando o emprego dos recursos ligados à não cumulatividade, bem como um melhor aproveitamento de seu potencial.

Referências

ALMEIDA, Ingrid Oliveira de; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. Tributação sobre o consumo no Brasil: uma análise sob a ótica da “doutrina da liberdade baseada na autonomia” de Joseph Raz. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano. 32, v. 161, II Trimestre, 2024, p. 151-164. Disponível em: <<https://trib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/775/398>>. Acesso em: 11 out. 2025.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 22. ed. rev. Atual e ampl. São Paulo: Malheiros/Juspodium, 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 ago. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 108/2024**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>>. Acesso em: 10 out. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 68/2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços — IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo — IS e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>>. Acesso em: 15 ago. 2025.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei complementar**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços — CBS e o Imposto Seletivo — IS e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024>. Acessado em: 13 ago. 2025.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Significado de uma sigla apresentada na Live Piloto Reforma Tributária — CBS (1º Dia) — Pedido 18870001641202564**. Brasília, DF: CGU, 27 jul. 2025. Disponível em: <<https://buscalai.cgu.gov.br/PedidosLai/DetalhePedido?id=9338188>>. Acessado em: 11 ago. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 dez. 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em: 18 ago. 2025.

BRASIL. **Lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF:

2025b. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acessado em: 11 ago. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 17 jun. 2026.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Apresentação Live Piloto dia 03 Apuração Assistida.** Brasília, DF: RFB, 24 jul. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/apresentacoes/reforma-tributaria-do-consumo/live-piloto-dia-03_apuracao-assistida.pdf/view>. Acessado em: 10 out. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Declaração pré-preenchida.** Brasília, DF: RFB, 8 mar. 2024b. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/declaracao-pre-preenchida>>. Acessado em: 11 ago. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Live Piloto Reforma Tributária: CBS (1º Dia).** YouTube, 2 de julho de 2025d. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=jxIfZa1V0vY&t=4628s>>. Acessado em: 15 jul. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Live Piloto Reforma Tributária: CBS (3º Dia).** YouTube, 4 de julho de 2025a. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=oE3q6oYo2oY&t=128s>>. Acessado em: 22 jul. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 501, de 20 de dezembro de 2024.** Institui o Programa de Reforma Tributária do Consumo - Programa RTC para implantação da reforma tributária de que trata a Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Brasília, DF: RFB, 2024a. Disponível em: <<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/142233>>. Acessado em: 13 out. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 549, de 13 de junho de 2025.** Institui o Piloto da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços -Piloto RTC - CBS. Disponível em: <<https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/144661>>. Acessado em: 13 out. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Receita lança projeto piloto para testar sistemas da Reforma Tributária do Consumo referente à Contribuição sobre Bens e Serviços.** Brasília, DF: Receita Federal, 18 jun. 2025. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/maio/receita-lanca-projeto-piloto-para-testar-sistemas-da-reforma-tributaria-do-consumo-referente-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos>>. Acesso em: 17 jul. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Ofício nº 993 (SF)**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=10075304&ts=1760476193305&rendition_principal=S&disposit ion=inline>. Acessado em: 17 out. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Substitutivo do Senado ao Projeto de Lei nº 108, de 2024**. Brasília, DF: Senado Federal, 2025c. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=10075726&ts=1760476205708&rendition_principal=S&disposit ion=inline>. Acesso em: 17 out. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. Brasília, DF: TCU, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/relatorio-grupodetrabalho-reformatributaria_web-1-1.pdf>. Acessado em: 11 ago. 2025.

CASTRO, Hugo Javier Fuentes (coord.); CARRILLO, Andrés Zamudio; CORTÉS, Sara Barajas; ARAGÓN, Grisel Ayllón; DIEZ, María Eugenia Serrano; SALGADO, María Magdalena Santana (assist.). **Impacto en la evasión por la introducción de la factura electrónica**. México: Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, 2016. Disponível em: <http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/ImpactoCFDISAT.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2026.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COELHO, Fernanda Raquel Ramos; COSTA, Nayane Stephane Antunes da; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. A efetivação do princípio da cooperação tributária por meio das soluções de consulta fiscal. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, [S. l.], v. 8, n. 2, p. 1–24, 2025. DOI: 10.47319/rdft.v8n2.108. Disponível em: <<https://rdft.com.br/index.php/revista/article/view/108>>. Acesso em: 10 nov. 2025.

DANTAS, Sinhara Sthefani Diógenes; MADUREIRA, Carolina Pereira. Inteligência artificial (IA) e tributação: accountability e transparência fiscal na otimização da administração tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 219-236, 2025. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/752/388>>. Acesso em: 11 out. 2025.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRILLO, Luciana Moscardi; SILVEIRA, Rodrigo Frota. Comitê Gestor do IBS: cronologia de implantação, indicação e dos representantes ao Conselho Superior e obrigações legais continuadas. In: Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al. (coord). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/2023, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. Disponível em: <<https://online.fliphtml5.com/rhwu/sgto/?search=transi%C3%A7%C3%A3o#p=373>>. Acesso em: 12 ago. 2025.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma. Eficiência x direitos e garantias fundamentais. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao Prof. Aires Barreto. Coleção: Tributação e desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La simplificación del ordenamento; una idea general que debe concretarse: la base imponible. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

LIMA, Daniel Serra; LESSA, Donovan Mazza. O princípio da neutralidade tributária e a questão da inadimplência. **Revista Estudos Institucionais**, v. 11, n. 2, p. 532–548, 2025. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/921>>. Acessado em: 6 ago. 2025.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014.

MACARTHY, Jordana. Reforma tributária: da constituição do crédito a partir da apuração assistida de IBS e CBS. **Consultor Jurídico**, 10 abr. 2025. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2025-abr-10/reforma-tributaria-analise-da-constituicao-do-credito-tributario-a-partir-da-apuracao-assistida-de-ibs-e-cbs/>>. Acessado em: 8 ago. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025a. *E-book*.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário** - 17ª Edição 2025. 17. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025b. *E-book*.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; SCHOUERI, Luís Eduardo; ANDRADE, Leonardo Aguirra; JUNIOR, Salvador Cândido Brandão. O imposto sobre o consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil: deslocando a incidência da produção para o consumo. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 41, n. 53, p. 415-451, 2023. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2023/08/2351-Texto-do-artigo-7273-1-10-20230425.pdf>>. Acessado em: 1 ago. 2025.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. *E-book*.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2012.

NUNES, Renato; BARDUCCO, Lucas. Outorga em concessões públicas: impactos na apuração da contribuição ao PIS e da Cofins. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 49, out. 2023/mar. 2024. Disponível em:

<<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/611/511>>. Acessado em: 1 ago. 2025.

OECD. **Tax Administration 2023**: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/900b6382-en>>. Acessado em: 11 ago. 2025.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JR, Antonio Carlos de. Não Cumulatividade do IBS/CBS na Reforma Tributária e a Proteção da Confiança Legítima. A Apuração Assistida Prevista Na Lei Complementar Nº 214/2025. p. 387-397. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; NOLASCO, Rita Dias; FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques (coord.). **Reforma tributária e jurisdição constitucional**: o futuro da tributação no Brasil. Londrina: Thoth, 2025.

RODRIGUES JUNIOR, Renaldo. **Reforma Tributária**: lei complementar nº 214/2025 comentada. Leme: Mizuno, 2025. *E-book*.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um Salto no Escuro, com Torcida a Favor. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 56, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.30.2024.2534. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534>>. Acesso em: 4 ago. 2025.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 237, p. 271–316, 2004. DOI: 10.12660/rda.v237.2004.44376. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/44376>>. Acesso em: 18 jun. 2026.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SILVEIRA, Denise Tolfo; CÓRDOVA, Fernanda Peixoto. A pesquisa científica. In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<https://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 12 out. 2025.

SOUZA, Flavio Luis Vieira. **Contabilidade Tributária**: Tributos Federais, Estaduais e Municipais, Reforma e Planejamento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2025. *E-book*.

WHITING, John. Foreword: Tax Simplification in the United Kingdom: Some Personal Reflections. In: EVANS, Chris; FRANZSEN, Riël; STACK, Elizabeth (Lilla). **Tax Simplification**: an african perspective. Pinetown: Pulp, 2019.

Recebido em: 12/11/2025
Aprovado em: 16/06/2026
Publicado em: 28/07/2026

Minibiografia:

Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB), Brasil; Mestre em *International Business* pela *MUST University*, EUA, titulação acadêmica reconhecida no Brasil como de Mestre em Administração; Especialista em Contabilidade Forense e Investigação de Fraudes, em Direito Tributário, em Direito Comercial e em Ciência de Dados, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0001-1790-7288>. E-mail: kellson.direito.tributario@gmail.com.

Declaração de conflito de interesses:

O autor declara que não há conflito de interesses relacionados à pesquisa, autoria ou publicação deste artigo

Declaração sobre uso de inteligência artificial

O autor declara ter utilizado inteligência artificial generativa apenas como apoio técnico, restrito à revisão linguística ou gramatical, a sugestões de clareza ou estilo textual e à organização preliminar do texto.