IBS e CBS na arrematação judicial: Sujeição passiva inconstitucional

Helcio Kronberg

1 INTRODUÇÃO

A reforma da tributação sobre o consumo, inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar n. 214/2025, alterou profundamente o modo como o sistema tributário brasileiro alcança as operações com bens e serviços. A substituição gradual do PIS, da Cofins, do ICMS e do ISS por um imposto sobre valor agregado de feição dual, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), veio acompanhada da promessa de base ampla, de não cumulatividade plena e de neutralidade. Nem todas as escolhas do legislador complementar, contudo, permaneceram fiéis a esse desenho.

Uma dessas escolhas atinge diretamente a fase expropriatória da execução. O art. 21, II, alínea "b", da Lei Complementar n. 214/2025 qualifica como contribuinte do IBS e da CBS o adquirente, na aquisição de bem em leilão judicial, disciplina que, no tocante aos imóveis, se articula com o regime específico das operações imobiliárias previsto a partir do art. 252 do mesmo diploma. Para quem conduz hastas públicas no cotidiano forense, a regra está longe de constituir tema de interesse apenas acadêmico. Ela interfere no cálculo que todo licitante racional realiza antes de oferecer o lance, repercute na formação do preço e, por consequência, alcança o credor exequente, o executado e, nos processos de insolvência, a coletividade de credores.

O problema foi recentemente enfrentado por Torres (2026), que sustentou a inconstitucionalidade do dispositivo a partir da natureza da arrematação, da sobreposição ao ITBI e da quebra da isonomia provocada pelo regime do redutor de ajuste. Os impactos da reforma sobre o leiloeiro, o arrematante e a alienação judicial já haviam sido objeto de diagnóstico em estudo anterior, elaborado em coautoria (Macei; Gasparin; Kronberg, 2026). O presente trabalho retoma essas premissas, mas procura examiná-las sob a perspectiva de quem opera o procedimento expropriatório, agregando à crítica constitucional elementos extraídos da dogmática processual da execução, da dinâmica econômica dos leilões e do sistema de insolvência, além de um contraponto com o modelo europeu de inversão do sujeito passivo nas vendas coercivas.

A hipótese que orienta a investigação é a de que a eleição do arrematante como contribuinte, tal como positivada, é incompatível com a Constituição, porque

desconsidera a natureza estatal da expropriação, desloca o polo passivo do tributo para quem não realiza a operação tributável, ocupa o campo material reservado ao ITBI, compromete a neutralidade e a igualdade tributária e, ao fim, transfere ao Fisco, de modo oblíquo, parte do valor que o processo deveria destinar aos credores. Adota-se o método dedutivo, com apoio em pesquisa bibliográfica e documental, notadamente na legislação, na jurisprudência dos tribunais superiores e na doutrina especializada.

O texto organiza-se, além desta introdução, em oito seções. Examina-se, de início, a natureza jurídica da arrematação e a posição do leiloeiro no procedimento. Em seguida, analisam-se a sub-rogação dos créditos no preço e os limites do argumento puramente infraconstitucional. Passa-se então à estrutura do IBS e da CBS e ao deslocamento do polo passivo, à sobreposição com o ITBI e ao problema da isonomia no regime do redutor de ajuste. Avaliam-se depois os efeitos da regra sobre a formação do preço e sobre os processos de insolvência, para, por fim, discutir os caminhos de correção e expor as conclusões.

2 A ARREMATAÇÃO COMO ATO DE EXPROPRIAÇÃO ESTATAL

A execução por quantia certa realiza-se pela expropriação de bens do executado, que pode assumir a forma de adjudicação, de alienação ou de apropriação de frutos e rendimentos, nos termos do art. 825 do Código de Processo Civil. A alienação, por sua vez, faz-se por iniciativa particular ou em leilão judicial eletrônico ou presencial (art. 879). Em todas essas modalidades, o traço comum é a irrelevância da vontade do proprietário. O bem deixa o patrimônio do executado não porque ele assim deliberou, mas porque o Estado, no exercício da jurisdição, dele dispõe para satisfazer o direito reconhecido em título executivo.

A doutrina processual identificou há muito esse fenômeno. Liebman (1980) explicava que a penhora e os atos que lhe sucedem transferem ao órgão jurisdicional o poder de dispor do bem, sem que o domínio deixe o devedor antes da alienação. O Estado não se torna proprietário; adquire a faculdade de alienar aquilo que pertence a outrem e a exerce independentemente do consentimento do titular. Na mesma direção, Pontes de Miranda (1984 *apud* Torres, 2026) recusava à arrematação o caráter de compra e venda, ainda que se cogitasse de contrato de direito público, por reconhecer que a relação jurídica se forma entre o arrematante e o Estado, atuando o juiz como órgão e o leiloeiro como instrumento. Dinamarco (2019), ao examinar a expropriação, situa-a no plano dos atos de império, nos quais a vontade do executado não participa da produção do efeito translativo.

O Código de Processo Civil confirma essa leitura em diversos pontos. A arrematação considera-se perfeita, acabada e irretratável com a assinatura do auto pelo juiz, pelo arrematante e pelo leiloeiro (art. 903), sem que se exija qualquer manifestação do executado. O preço não é negociado com o proprietário, mas

formado em ambiente competitivo, sob controle judicial, com o piso definido pela vedação ao preço vil (art. 891). O leiloeiro, designado pelo juiz, ainda que por indicação do exequente (art. 883), atua como auxiliar da justiça, com deveres legais de publicidade, de exposição dos bens aos interessados, de depósito do produto da alienação à ordem do juízo e de prestação de contas (art. 884).

A experiência acumulada na condução de leilões judiciais e extrajudiciais revela que essa posição institucional do leiloeiro está longe de ser detalhe formal. Conforme se procurou demonstrar em outra sede (Kronberg, 2026c), o leiloeiro público oficial exerce função de interesse público, revestida de fé pública, cuja finalidade última é converter o bem constrito no maior valor possível, em ambiente transparente e competitivo, para que o processo cumpra sua função satisfativa. O arrematante, nesse cenário, não é contraparte de um negócio privado celebrado com o executado. É o particular que acolhe a oferta pública formulada pelo Estado e que, ao fazê-lo, viabiliza a entrega da tutela jurisdicional executiva.

Não se ignora que a natureza da aquisição em hasta pública, se originária ou derivada, permanece controvertida na doutrina e na jurisprudência, com reflexos variados conforme o problema enfrentado. Para o exame que aqui interessa, porém, a controvérsia não é decisiva. Ainda que se admita a natureza derivada da aquisição, subsiste o dado essencial: a transmissão não resulta de ato negocial do titular, nem do exercício de atividade econômica por ele desenvolvida. É precisamente esse dado que a Lei Complementar n. 214/2025 desconsidera ao tratar a arrematação como se fosse um fornecimento ordinário, inserido na cadeia de circulação de bens.

3 A SUB-ROGAÇÃO NO PREÇO E OS LIMITES DO ARGUMENTO INFRACONSTITUCIONAL

O ordenamento brasileiro construiu, ao longo de décadas, um sistema destinado a assegurar que o bem levado à hasta pública chegue ao arrematante livre dos encargos que o oneravam. O parágrafo único do art. 130 do Código Tributário Nacional dispõe que, "no caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço". O Código de Processo Civil generalizou a solução no § 1º do art. 908, segundo o qual, na adjudicação ou na alienação, "os créditos que recaem sobre o bem, inclusive os de natureza *propter rem*, sub-rogam-se sobre o respectivo preço, observada a ordem de preferência". No ambiente da insolvência, a Lei n. 11.101/2005 vai além e afasta de modo expresso a sucessão do arrematante nas obrigações do devedor, inclusive as tributárias, tanto na alienação de filiais ou de unidades produtivas isoladas na recuperação judicial (art. 60, parágrafo único) quanto na realização do ativo na falência (art. 141, II).

O Superior Tribunal de Justiça consolidou essa orientação no julgamento do Tema Repetitivo n. 1.134, ao fixar a tese de que, "diante do disposto no art. 130, parágrafo

único, do Código Tributário Nacional, é inválida a previsão em edital de leilão atribuindo responsabilidade ao arrematante pelos débitos tributários que já incidiam sobre o imóvel na data de sua alienação" (Brasil, 2024). A tese pôs fim a uma prática disseminada de editais que transferiam ao arrematante dívidas de IPTU e de taxas, prática que, na experiência de quem organiza hastas públicas, afastava licitantes e deprimia lances, justamente por introduzir no cálculo do interessado um passivo de dimensão quase sempre incerta.

Diante desse quadro, seria tentador opor ao art. 21, II, "b", da Lei Complementar n. 214/2025 a regra do art. 130 do CTN, como se entre ambas houvesse antinomia resolvida em favor da norma geral. O argumento, todavia, prova menos do que pretende. O art. 130 disciplina a responsabilidade por créditos tributários pretéritos, relativos a fatos geradores ocorridos antes da arrematação e vinculados ao imóvel. A Lei Complementar n. 214/2025 não imputa ao arrematante dívida alheia; qualifica-o como contribuinte de obrigação nova, nascida da própria aquisição. Os planos são distintos. Além disso, ambas as normas ostentam, materialmente, estatura de lei complementar, de modo que eventual conflito não se resolveria pela hierarquia, e os critérios cronológico e da especialidade tenderiam, inclusive, a favorecer o diploma mais recente.

Isso não torna o sistema de sub-rogação irrelevante para o debate. Ele revela uma opção valorativa coerente do legislador brasileiro, mantida no CTN, no CPC e na Lei n. 11.101/2005: proteger o arrematante para proteger a execução. A lógica é conhecida de quem atua no mercado de leilões. O licitante só oferece valor próximo ao de mercado quando consegue mensurar com segurança o custo total da aquisição, e cada encargo oculto ou incerto converte-se em desconto no lance. O art. 21, II, "b", rompe essa linha sistemática, porque devolve ao arrematante, sob outra roupagem, um custo fiscal vinculado à aquisição do bem. Com uma das mãos, o ordenamento livra o adquirente dos tributos do passado; com a outra, faz nascer, no ato da arrematação, um tributo que antes não existia. A incoerência não basta, por si, para invalidar a norma, mas indica que o exame deve deslocar-se para o plano constitucional, onde efetivamente se situam os limites violados.

4 A ESTRUTURA DO IBS E DA CBS E O DESLOCAMENTO DO POLO PASSIVO

O art. 156-A da Constituição, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023, autoriza a instituição de imposto incidente sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, informado pelo princípio da neutralidade (§ 1º, I). A CBS, prevista no art. 195, V, segue a mesma matriz, por força da remissão contida no § 16 do mesmo artigo. São tributos concebidos para onerar o consumo, com incidência em cada etapa da cadeia e apropriação, pelo adquirente contribuinte, do crédito correspondente ao tributo pago nas etapas

anteriores. A neutralidade, nesse modelo, significa que o tributo não deve orientar as decisões econômicas dos agentes nem acumular-se ao longo da cadeia.

Em harmonia com essa estrutura, a Lei Complementar n. 214/2025 estabelece que o IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços (art. 4º) e elege, como regra, o fornecedor como contribuinte, vinculando essa condição ao desenvolvimento de atividade econômica, à habitualidade ou ao volume das operações. É o fornecedor quem realiza o fato tributável e, em regra, repercute o tributo no preço, cabendo ao adquirente contribuinte creditar-se do valor correspondente. A figura do adquirente como sujeito passivo aparece em hipóteses pontuais, justificadas por razões de praticabilidade, como nas importações e nas aquisições de fornecedores situados fora do alcance da administração tributária nacional.

A Constituição admite, é certo, alguma elasticidade nessa matéria. O § 3º do art. 156-A permite que a lei complementar defina como sujeito passivo a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior. O dispositivo, porém, deve ser lido à luz do sistema que integra. A autorização para alcançar quem concorre para a operação é instrumento de eficiência arrecadatória e de combate à evasão; não é cláusula aberta para criar fato gerador onde não há operação tributável, nem para converter em tributo sobre aquisições aquilo que a Constituição concebeu como tributo sobre fornecimentos. A leitura sistemática impõe interpretação conforme, compatível com a repartição de competências e com a neutralidade que informa o próprio imposto, como adverte Torres (2026).

A distinção entre contribuinte e responsável, positivada no art. 121 do CTN, ajuda a compreender o problema. Contribuinte é quem mantém relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador; responsável é o terceiro que, sem revestir essa condição, recebe a obrigação por disposição expressa de lei, desde que vinculado ao fato (art. 128). A doutrina dedicada à estrutura da norma tributária sempre advertiu que o legislador não é livre para eleger qualquer pessoa como contribuinte, devendo a escolha recair sobre quem realiza o fato descrito na hipótese de incidência ou dele extrai a manifestação de riqueza que o tributo pretende alcançar (Ataliba, 2000; Carvalho, 2019). Na arrematação, quem perde o bem é o executado; quem o adquire o faz por força de oferta estatal, em procedimento que o executado não controla. Qualificar o arrematante como contribuinte, e não como responsável, equivale a construir uma ficção, na qual o adquirente passa a ser tratado como se fosse o alienante, para fins de incidência de um tributo cujo núcleo é o fornecimento.

Há, ainda, um aspecto que merece destaque e que se mostra decisivo. Se o executado, alienando voluntariamente o mesmo bem, não seria contribuinte do IBS

e da CBS, porque não exerce atividade econômica com imóveis, não opera com habitualidade ou não atinge os parâmetros legais de volume, a circunstância de a alienação ser forçada não pode, por si só, fazer nascer a obrigação tributária. A coerção estatal não acrescenta riqueza à operação nem a converte em ato de atividade econômica. Ao contrário, a expropriação é justamente a negação do ato de vontade empresarial. Admitir que a arrematação gere tributo onde a venda voluntária não o geraria é tributar a própria execução forçada, transformando o exercício da jurisdição em fato gerador.

O direito comparado oferece um contraponto elucidativo. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, que disciplina o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, faculta aos Estados-membros, no art. 199, n. 1, alínea "g", a adoção do mecanismo de autoliquidação, conhecido como *reverse charge*, nas entregas de bens imóveis vendidos por devedor executado em processo de venda coerciva (União Europeia, 2006). O desenho europeu, contudo, é cuidadosamente delimitado. A inversão pressupõe que a operação já seja tributável na pessoa do fornecedor e somente se aplica quando o destinatário é, ele próprio, sujeito passivo do imposto, apto a deduzir o montante que autoliquida. O mecanismo não cria encargo novo: apenas desloca o dever de recolhimento, para evitar que o tributo devido pelo devedor insolvente se perca, e preserva a neutralidade pela dedução simultânea.

A disciplina da Lei Complementar n. 214/2025 afasta-se desse modelo em dois pontos essenciais. Não condiciona a sujeição passiva do arrematante à tributabilidade da operação na pessoa do executado, nem a restringe aos adquirentes contribuintes com direito a crédito. O resultado é que a pessoa física que arremata um imóvel residencial, sem exercer atividade econômica e sem possibilidade de recuperar o tributo, passa a suportar o IBS e a CBS como custo definitivo, sem que nenhuma etapa da cadeia econômica justifique a incidência. Aquilo que, no direito europeu, é técnica de arrecadação neutra converte-se, no direito brasileiro, em tributo autônomo sobre a aquisição.

5 A SOBREPOSIÇÃO AO ITBI E A INVASÃO DE COMPETÊNCIA

A Constituição atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II). A reforma tributária preservou essa competência. A arrematação de imóvel em hasta pública, por constituir transmissão onerosa, permanece sujeita ao ITBI, cuja base de cálculo, segundo a orientação do Superior Tribunal de Justiça, tende a corresponder ao valor alcançado na arrematação, e não ao valor da avaliação judicial.

A Lei Complementar n. 214/2025, por sua vez, submeteu as operações com bens imóveis ao IBS e à CBS, alcançando a alienação e a cessão ou o ato translativo ou constitutivo oneroso de direitos reais (art. 252), e definiu como contribuintes o alienante e aquele que cede, institui ou transmite direitos reais (art. 263). Seria excessivo afirmar que toda incidência do IBS e da CBS sobre operações imobiliárias representa invasão da competência municipal. Nas alienações realizadas por incorporadoras, loteadoras ou empresas que exercem atividade imobiliária, o novo tributo alcança o valor agregado pela atividade econômica do fornecedor, ao passo que o ITBI recai sobre a transmissão da propriedade. Há, nessas hipóteses, aspectos materiais distintos da mesma realidade econômica, o que permite, ao menos em tese, a convivência das duas incidências.

A situação altera-se por completo quando a lei abstrai o fornecedor e sua atividade e toma como sujeito passivo o adquirente. Suprimida a referência à atividade econômica de quem aliena, o que resta como suporte fático da incidência é a aquisição onerosa do imóvel, isto é, a transmissão vista pelo ângulo de quem recebe o bem. E esse é exatamente o núcleo material do ITBI. A incidência do IBS e da CBS sobre o arrematante, por isso, não alcança aspecto diverso da operação. Alcança o mesmo fato que a Constituição reservou ao Município, e o faz em face do mesmo sujeito que as leis municipais costumam eleger como contribuinte do imposto sobre a transmissão, o adquirente.

Torres (2026) qualifica o fenômeno como *bis in idem*. A rigor técnico, porém, a hipótese aproxima-se mais da bitributação, porquanto envolve pessoas políticas distintas: a União, titular da CBS; os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, titulares compartilhados do IBS; e o Município, titular exclusivo do ITBI. A qualificação tem consequências, pois a bitributação, no sistema rígido de repartição de competências adotado pela Constituição de 1988, não se reduz a excesso de carga; traduz usurpação de competência alheia. O fato de os Municípios participarem do IBS não sana o vício. A competência tributária é indisponível, e a parcela federal da CBS, ao recair sobre a transmissão imobiliária enxergada pela ótica do adquirente, invade campo que a Constituição não atribuiu à União.

Acrescente-se que o art. 156-A, ao instituir a base ampla do IBS, não revogou nem mitigou o art. 156, II. A coexistência dos dispositivos exige que se reconheça ao ITBI um espaço material próprio, que não pode ser esvaziado por lei complementar mediante a técnica de eleger, como contribuinte de outro tributo, a mesma pessoa em relação ao mesmo fato. Admitir o contrário abriria caminho para que qualquer competência exclusiva fosse progressivamente absorvida pela base ampla do IVA dual, bastando ao legislador complementar redesenhar a sujeição passiva.

6 O REDUTOR DE AJUSTE E A RUPTURA DA ISONOMIA

O regime das operações imobiliárias na Lei Complementar n. 214/2025 contempla o redutor de ajuste, mecanismo de abatimento da base de cálculo vinculado ao imóvel e destinado, em linhas gerais, a impedir que o tributo alcance o valor de aquisição já incorporado ao patrimônio do alienante. Nos termos dos arts. 257 e 258, o redutor corresponde ao valor de aquisição atualizado ou, para os imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 2026, ao valor de referência do bem nessa data, prevalecendo o maior. Trata-se, portanto, de instrumento que procura aproximar a base tributável do valor efetivamente agregado na operação.

Segundo a leitura que se extrai do § 1º do art. 263, a aquisição de imóvel em leilão judicial será tributada como alienação realizada por contribuinte sujeito ao regime regular ou por não contribuinte, conforme exista ou não, respectivamente, redutor de ajuste vinculado ao imóvel (Torres, 2026). O critério de discriminação, assim, não reside na conduta do arrematante, na habitualidade de suas aquisições, no volume de suas operações ou em sua capacidade contributiva. Reside em dado cadastral do bem, formado antes da arrematação, por fatos que o adquirente não praticou e sobre os quais não tinha qualquer controle.

A igualdade tributária, entretanto, exige que o tratamento diferenciado se apoie em critério pertinente à finalidade da distinção. Ávila (2015) demonstra que o controle da igualdade pressupõe identificar a medida de comparação adotada pelo legislador e verificar se ela mantém relação de congruência com o fim que justifica a diferenciação. Num tributo sobre o consumo, a medida de comparação relevante entre adquirentes há de ser a sua posição na cadeia econômica, a sua condição de contribuinte e a sua aptidão para recuperar créditos. A existência de redutor cadastral vinculado ao imóvel não guarda nenhuma relação com esses elementos.

O efeito concreto é fácil de visualizar. Dois licitantes em situação idêntica, com o mesmo perfil, a mesma frequência de participação em leilões e o mesmo patrimônio, podem receber tratamento tributário oposto apenas porque os imóveis que arrematataram ostentam históricos cadastrais diversos. A desigualdade não decorre de diferença de capacidade contributiva, mas de circunstância estranha à pessoa do contribuinte, o que afronta o art. 150, II, da Constituição, que veda o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, e o art. 145, § 1º, que determina a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Há um aspecto prático que agrava o quadro e que se torna evidente para quem prepara editais. O licitante decide seu lance com base nas informações publicadas no edital, que deve mencionar, entre outros elementos, a existência de ônus, recurso ou processo pendente sobre os bens (art. 886, VI, do CPC). A situação do imóvel nos cadastros fiscais da reforma, incluída a existência e o montante do redutor de ajuste, não integra o conteúdo mínimo do edital e, em regra, não está ao

alcance do juízo nem do leiloeiro no momento da publicação. O arrematante passa a desconhecer, *ex ante*, o regime tributário a que se submeterá a sua aquisição, o que reintroduz no leilão exatamente o tipo de incerteza que o Tema n. 1.134 procurou eliminar.

Soma-se a isso a ruptura da neutralidade. O arrematante pessoa jurídica que se enquadre como contribuinte do regime regular poderá, conforme a destinação do bem, apropriar-se de créditos e neutralizar o ônus. A pessoa física, que na prática dos leilões de imóveis residenciais compõe parcela expressiva da demanda, suportará o tributo como custo definitivo. A regra acaba por favorecer os agentes profissionais em detrimento do adquirente comum, estreita o universo de licitantes e reduz a competitividade, que é a condição de eficiência de qualquer leilão.

7 REPERCUSSÕES SOBRE O PREÇO, A EXECUÇÃO E A INSOLVÊNCIA

O exame econômico da regra confirma as objeções jurídicas. O licitante racional não oferece lance com base no valor de avaliação, mas a partir do custo total da aquisição, que compreende o próprio lance, a comissão do leiloeiro, o ITBI, os emolumentos de registro, as despesas de desocupação, quando necessária, e a estimativa dos riscos jurídicos do bem. O valor máximo que se dispõe a pagar corresponde à diferença entre o valor que atribui ao imóvel e esse conjunto de custos. Todo encargo adicional que recaia sobre o adquirente é, portanto, descontado do lance. Como se sustentou em estudo dedicado à alienação de ativos da empresa em crise, é a competitividade do certame, e não a fixação prévia do preço, que conduz à maximização do valor (Kronberg, 2026a), e a competitividade depende, antes de tudo, da previsibilidade do custo de aquisição.

Daí decorre uma conclusão bem conhecida da literatura de finanças públicas: a pessoa a quem a lei atribui o dever de pagar o tributo nem sempre é aquela que suporta o seu ônus econômico. No leilão, o preço não é dado, mas formado pela disputa, e o arrematante ajusta sua oferta à carga fiscal esperada. O IBS e a CBS exigidos do adquirente acabam suportados, em larga medida, pelo executado, cujo patrimônio é alienado por valor menor, e pelo credor, que recebe menos. A norma que se apresenta como tributação da aquisição opera, na realidade, como redução do produto da expropriação.

Os efeitos sobre a dinâmica do procedimento são previsíveis para quem acompanha leilões de forma sistemática. A depressão dos lances reduz as chances de alienação no primeiro leilão, aumenta a frequência de vendas em segundo leilão por valores próximos ao limite do preço vil, que, na falta de fixação judicial, corresponde a cinquenta por cento da avaliação (art. 891, parágrafo único, do CPC), e eleva o número de leilões desertos. O processo se alonga, os custos se multiplicam e a satisfação do credor se retarda. A efetividade da tutela executiva, que integra o direito fundamental de acesso à justiça (art. 5º, XXXV, da Constituição)

e se articula com a garantia da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII), é diretamente atingida.

A literalidade do art. 21, II, "b", produz ainda assimetrias entre as próprias modalidades de expropriação. O dispositivo refere-se à aquisição em leilão judicial. Interpretado restritivamente, deixaria fora de seu alcance a adjudicação pelo exequente e, possivelmente, a alienação por iniciativa particular, ambas previstas no mesmo Código como formas de expropriação. Cria-se, assim, um incentivo tributário para que o credor prefira adjudicar ou promover a alienação por iniciativa particular em lugar de levar o bem à hasta pública, num momento em que o Provimento n. 255/2026 da Corregedoria Nacional de Justiça já estimula a segunda dessas vias, opção cujos riscos para o valor do bem expropriado foram examinados em outra oportunidade (Kronberg; Bonato; David, 2026). A escolha do meio expropriatório, que deveria orientar-se pela obtenção do melhor preço com transparência e competitividade, passa a ser condicionada por um fator fiscal, o que contraria o próprio princípio da neutralidade. Interpretado extensivamente, para abranger todas as modalidades, o dispositivo apenas generaliza o problema.

No ambiente da insolvência, as distorções ganham contornos mais graves. Na falência, a realização do ativo tem por finalidade a maximização do valor dos bens em benefício da coletividade de credores, a ser distribuído segundo a ordem legal de classificação (art. 83 da Lei n. 11.101/2005). Os créditos tributários situam-se depois dos créditos trabalhistas, até o limite legal, e dos créditos com garantia real, até o valor do bem gravado. Quando o IBS e a CBS recaem sobre o arrematante, o desconto correspondente no lance reduz a massa e, por via oblíqua, transfere ao Fisco uma parcela do valor do ativo antes mesmo que se inicie o pagamento dos credores. O Estado credor, que no concurso deveria aguardar sua vez, passa a receber à frente de todos, por intermédio do arrematante. A gravidade é maior porque, nos processos concursais, aos quais o Provimento n. 255/2026 não se aplica, o leilão ocupa posição central entre as modalidades de realização do ativo previstas no art. 142 da Lei n. 11.101/2005 (Kronberg, 2026a).

A constatação revela uma tensão com a *par conditio creditorum* e com a própria lógica do sistema concursal, que a Lei n. 11.101/2005 procurou reforçar ao afastar a sucessão tributária do arrematante exatamente para atrair compradores e elevar o valor de realização. Em outra oportunidade, observou-se que o ambiente insolvencial depende de mecanismos capazes de preservar o valor dos ativos e a confiança dos agentes dispostos a adquiri-los (Kronberg, 2026b). Uma tributação que incide no exato momento da conversão do ativo em dinheiro, onerando quem viabiliza essa conversão, caminha em sentido oposto. O mesmo raciocínio aplica-se à alienação de unidades produtivas isoladas na recuperação judicial, cujo êxito

depende da atratividade do ativo para investidores e, portanto, do custo total de aquisição.

Não se pode perder de vista, por fim, que a mesma lei complementar disciplina hipóteses de responsabilidade solidária que alcançam o leiloeiro (art. 24, III), tema examinado em estudo anterior (Macei; Gasparin; Kronberg, 2026), e que a remuneração do leiloeiro, antes sujeita ao ISS nos termos do item 17.13 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, passa ao campo de incidência dos novos tributos sobre serviços. O conjunto revela um legislador que enxergou no leilão sobretudo uma oportunidade de arrecadação, sem atentar para a sua função no sistema de justiça. A arrematação é o momento em que a jurisdição executiva se concretiza. Tributar o arrematante como se fosse fornecedor é onerar justamente o particular que colabora para que a decisão judicial produza efeitos no mundo dos fatos.

8 CAMINHOS DE CORREÇÃO: CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E INTERPRETAÇÃO CONFORME

Diante do quadro exposto, o caminho mais direto é a provocação do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, para que se declare a inconstitucionalidade do art. 21, II, “b”, da Lei Complementar n. 214/2025 e das disposições correlatas do regime imobiliário, na parte em que qualificam o arrematante como contribuinte. Entre os legitimados do art. 103 da Constituição, destacam-se o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e as entidades de classe de âmbito nacional representativas dos leiloeiros ou do mercado imobiliário. Os fundamentos examinados, em especial a invasão da competência municipal e a violação da isonomia, bastam para sustentar a pretensão. Enquanto isso não ocorre, o controle difuso permanece disponível ao arrematante compelido ao recolhimento.

Há, contudo, uma alternativa que preserva parte da utilidade da norma e que talvez se ajuste melhor à tradição do Supremo Tribunal Federal de evitar a supressão integral de dispositivos quando é possível extrair deles leitura compatível com a Constituição. Trata-se da interpretação conforme, sem redução de texto, para limitar a sujeição passiva do arrematante às hipóteses em que concorram dois requisitos. O primeiro é que a operação seja tributável na pessoa do executado, ou seja, que o executado, se alienasse voluntariamente o bem, fosse contribuinte do IBS e da CBS naquela operação. O segundo é que o arrematante seja contribuinte sujeito ao regime regular, com direito à apropriação do crédito correspondente.

Assim delimitada, a regra deixaria de criar tributo novo sobre a aquisição e passaria a funcionar como técnica de arrecadação análoga à autoliquidação admitida no direito europeu, destinada a evitar que o tributo devido pelo executado insolvente se perca, sem comprometer a neutralidade. Nas demais hipóteses, em especial

quando o executado não exerça atividade econômica com o bem ou quando o arrematante não possa recuperar o tributo, não haveria incidência. A solução harmoniza o § 3º do art. 156-A com o art. 156, II, preserva a isonomia entre licitantes e mantém íntegra a lógica de proteção ao arrematante que o ordenamento construiu ao longo de décadas.

No plano legislativo, a mesma solução poderia ser positivada *de lege ferenda*, por meio de alteração da Lei Complementar n. 214/2025 que explicite os requisitos acima e confira tratamento uniforme a todas as modalidades de expropriação, de modo que a escolha entre leilão, adjudicação e alienação por iniciativa particular não seja contaminada por considerações tributárias. Até que sobrevenha a correção, cabe ao juízo da execução e ao leiloeiro, no exercício do dever de informação inerente ao edital (art. 886 do CPC), fazer constar advertência clara sobre a possível incidência do IBS e da CBS e sobre a controvérsia constitucional que a envolve, reduzindo a assimetria de informação e permitindo que os licitantes formem seus lances com conhecimento dos riscos.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A eleição do arrematante em leilão judicial como contribuinte do IBS e da CBS, promovida pelo art. 21, II, "b", da Lei Complementar n. 214/2025, não resiste ao confronto com a Constituição. A arrematação é ato de expropriação estatal, do qual a vontade do proprietário não participa e no qual o leiloeiro atua como auxiliar da justiça. Tratar o adquirente como se fosse o fornecedor de uma operação ordinária significa ignorar essa natureza e construir, por ficção, um fato tributável que a Constituição não autoriza.

Demonstrou-se que o argumento fundado exclusivamente no art. 130 do CTN é insuficiente, porque os planos da responsabilidade por débitos pretéritos e da sujeição passiva na nova operação não se confundem. O vício situa-se no plano constitucional. A regra, ao desconsiderar a atividade econômica do alienante e tomar o adquirente como sujeito passivo, reduz o suporte fático da incidência à aquisição onerosa do imóvel, ocupando o campo reservado ao ITBI e configurando bitributação vedada pela repartição rígida de competências. O § 3º do art. 156-A não legitima esse resultado, porque autoriza técnicas de sujeição passiva, e não a criação de fatos geradores alheios ao fornecimento.

Verificou-se, também, que o critério do redutor de ajuste, por ser cadastral e estranho à conduta do adquirente, viola a isonomia e a capacidade contributiva, e que a impossibilidade de crédito para adquirentes não contribuintes fere a neutralidade que informa o próprio IVA dual. O contraste com o modelo europeu de autoliquidação nas vendas coercivas evidencia que é possível assegurar a arrecadação sem desnaturar o tributo, desde que a inversão do sujeito passivo

opere como técnica neutra, restrita a operações tributáveis e a adquirentes com direito a dedução.

Do ponto de vista de quem conduz hastas públicas, a consequência mais preocupante é econômica. O tributo exigido do arrematante é descontado do lance e, por isso, suportado pelo executado e pelos credores, com depressão de preços, aumento de leilões desertos e retardamento da satisfação do crédito. Na insolvência, a regra subverte a ordem de classificação, ao permitir que o Fisco capture, por intermédio do arrematante, valor que deveria integrar a massa. A interpretação conforme aqui proposta, ou a correção legislativa que a positive, permitiria preservar a racionalidade arrecadatória que possivelmente inspirou o legislador sem sacrificar a efetividade da execução, que é, afinal, a razão de ser do leilão judicial.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 5 nov. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 9 fev. 2005.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 1 ago. 2003.

BRASIL. Lei Complementar n. 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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 16 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Recurso Especial n. 1.914.902/SP. Tema Repetitivo n. 1.134. Relator: Min. Teodoro Silva Santos, 9 out. 2024. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. v. 4.