

Não cumulatividade do imposto e da contribuição sobre bens e serviços

Valter de Souza Lobato¹
Vinícius Andre de Oliveira Soares²

Introdução

Este trabalho tem como objetivo analisar criticamente, de maneira geral e certamente não exaustiva, os principais temas de destaque da reforma tributária no tocante à não cumulatividade do imposto e da contribuição sobre bens e serviços. Serão abrangidas as disposições do Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar n. 68, quando especialmente relevantes ou tormentosas, mas também e principalmente da própria Emenda Constitucional n. 132.

Antes de mais nada, será relevante categorizar a não cumulatividade do IBS e da CBS. Que tipo de não cumulatividade a reforma tributária traz? Uma não cumulatividade plena, como vinha prometendo o debate político? Como será sustentado, tal categorização ganha especial relevância em face da trágica experiência brasileira com a tributação sobre o consumo. Tantos são os “poréns” que vieram sendo feitos à não cumulatividade do ICMS e do IPI nos últimos anos que tornou-se impossível, ou ao menos completamente inseguro, falar de não cumulatividade dos tributos brasileiros sem compreender as variadas categorias, os variados tipos de não cumulatividade. “O ICMS é não cumulativo...”. É mesmo? Quanto? “O IBS será não cumulativo...”. Será mesmo? Quanto?

Quando da análise de tais categorias, serão perpassados temas como (i) a extensão da não cumulatividade dos novos tributos (tanto num eixo horizontal como num vertical), incluídas considerações sobre os bens de uso e consumo pessoal e sobre as demais exceções, feitas pela própria Constituição, ao direito

¹ Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Advogado e Consultor.

² Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de estudos na Università degli Studi di Roma “La Sapienza” (UNIROMA1). Presidente da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT/UFMG). Pesquisador.

de creditamento; (ii) o momento da apuração, quando será analisado o “efeito recuperação”, proporcionado pelo método subtrativo “imposto sobre imposto” para determinação do valor agregado; (iii) o momento do crédito, quando será brevemente comentado o aproveitamento do saldo credor acumulado; e (iv) o tratamento dispensado aos investimentos da empresa, quando será apreciada a tormentosa discussão entre os modelos do creditamento físico e financeiro, e compreendido onde entre eles o IBS e a CBS se situam.

Outros temas de destaque, que serão de interesse deste trabalho, consistem (a) no princípio da neutralidade fiscal, que passou a contar com previsão expressa para o IBS e para a CBS; (b) no condicionamento do direito de crédito do adquirente a que o tributo tenha sido efetivamente recolhido, incluindo considerações sobre o *split payment*; e (c) na não cumulatividade do IBS e da CBS quando do reconhecimento de imunidade ou da concessão de isenção.

Em variadas das questões colocadas, será possível perceber que, de maneira mais ou menos sutil, a reforma tributária peca ao laborar em desfavor do que se poderia chamar de uma não cumulatividade plena, não entregando o que parecia ser a sua promessa.

1. Categorização

Dizer simplesmente que um tributo “é não cumulativo”, sem que qualquer ressalva seja feita, significa ou deveria significar muita coisa. Por mais simples que seja esse dizer, ele é categórico: se o tributo é não cumulativo, deve ser assegurada a neutralidade fiscal e, ainda, que o ônus econômico do tributo seja trasladado ao adquirente final.³ Inteiramente. Vale dizer, se nenhuma disposição é feita em sentido contrário ao falar-se em “não cumulatividade”, o entendimento não pode ser outro, senão o de que está-se falando da não cumulatividade plena.

A experiência brasileira com a tributação sobre o consumo, contudo, vem fazendo de letra morta essa premissa. Dizer que um tributo “é não cumulativo” parece vir significando pouca ou nenhuma coisa. Alguns dos tributos “pré-Emenda Constitucional n. 132” evidenciam essa constatação.

Tome-se o exemplo do IPI. A Constituição diz que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (art. 153, § 3º, II). A previsão pode ser econômica nas palavras, não descendo a detalhes e relegando-os à legislação infraconstitucional. É, contudo, categórica. A conclusão, portanto, não poderia ser outra, que não a alcançada por COELHO: “o princípio da não cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla, amplíssima”.⁴

³ Estas as funções da não cumulatividade. Ver MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 77.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, paginação irregular.

No mesmo sentido, já havia observado DERZI:

Apesar de a Constituição Federal, nos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, consagrar expressamente o princípio da não cumulatividade de forma ampla, a legislação infraconstitucional, de duvidosa constitucionalidade, reduziu-o, concedendo crédito apenas físico.

(...)

O raciocínio jurídico é simples. Se a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não-cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar, o imposto relativo às compras por ele efetuadas, então ela assegura, como de resto fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, *transfira* ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele *creditar-se* do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Assim todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor – não contribuinte – que não pode repassar o custo do imposto.⁵

Se isso é verdade, não deveriam ser toleráveis os sucessivos maltratos à não cumulatividade plena que vêm sendo cometidos pela legislação infraconstitucional e pelos tribunais (a bem ver, todos eles inconstitucionais), e, o que é pior, convalidados pelo Supremo Tribunal Federal. Como exemplo, tem-se o entendimento da Eg. Corte pelo suposto “núcleo mínimo” de não cumulatividade do IPI e do ICMS, que compreenderia apenas o creditamento físico. Seria possível exigir-se o creditamento financeiro, mas apenas mediante a intervenção da lei complementar.⁶

⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, v. 3, p. 181-197 (187-188), 2000.

⁶ Por todos, veja-se o seguinte. “2. O Supremo Tribunal Federal concluiu que não há direito constitucional assegurado ao creditamento de valores relativos à aquisição de energia elétrica, bens ou mercadorias de uso e consumo ou aqueles destinados à integração ao ativo fixo, mesmo que intermediários, que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado (crédito físico). Trata-se de benefício fiscal cuja aplicabilidade depende da existência de legislação infraconstitucional nesse sentido”. (Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE 635.209 AgR / PR. Min. Rel. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15/05/2021, Publicação: 27/06/2012).

Certamente que restrições à não cumulatividade são possíveis, mas apenas se levadas a cabo no próprio plano constitucional (se pelo constituinte derivado de reforma, devendo sempre observar as demais normas constitucionais, por suposto, ainda que implícitas). É que, se a própria Constituição é que prevê a não cumulatividade de um determinado tributo, somente ela é que poderia excepcionar essa mesma não cumulatividade, sob pena de inconstitucionalidade do diploma infraconstitucional que eventualmente o fizer. É simplesmente uma questão de hierarquia formal de diplomas normativos.

Nessa ordem de ideias, exceção bastante clara à não cumulatividade feita pela Constituição diz respeito ao ICMS, apenas. Lê-se do art. 155, § 2º, II do texto constitucional, que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. Outra disposição constitucional, um tanto mais sutil, é feita tanto para o ICMS como para o IPI, laborando em desfavor da plenitude de sua não cumulatividade: consiste na adoção do chamado “método subtrativo imposto sobre imposto”, que acarreta o chamado “efeito recuperação”, somente bem compreendido empreendendo-se uma categorização dos “variados tipos” de não cumulatividade.

Enfim, já se começa a notar como que, ainda mais num contexto de sucessivos excepcionamentos do que se poderia chamar de uma *não cumulatividade plena*, no mais das vezes inconstitucionais, faz-se necessária uma categorização da não cumulatividade. Sem essa categorização em mente, seria difícil apreciar criticamente a Emenda Constitucional n. 132, bem como os projetos de lei que vêm para regulamentá-la. Afinal, que tipo de não cumulatividade a reforma traz? Uma não cumulatividade plena, como vinha prometendo o debate político nos últimos anos?

Deve-se ter claro, antes de mais nada, que, por definição, somente se cogita de “não cumulatividade” para tributos que sejam plurifásicos, i.e., que incidam *efetivamente* em duas ou mais etapas *encadeadas* do processo produtivo. Para mais, a não cumulatividade pressupõe o direito do contribuinte de, a cada etapa desse processo, creditar-se da quantia que tenha sido recolhida desse *mesmo* tributo em etapas anteriores.⁷

Pois bem. Para se categorizar a não cumulatividade, são da maior utilidade quatro distinções elencadas por SCHOUERI⁸, cada uma delas partindo de um determinado critério: extensão, momento da apuração, momento do crédito e tratamento aos investimentos.

⁷ MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, pp. 86 e ss.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 418 e ss.

1.1. Quanto à extensão

Quanto à extensão, a tributação plurifásica pode variar tanto num eixo horizontal como num vertical. Horizontalmente, “pode atingir apenas parte do ciclo econômico (por exemplo, apenas o ciclo de produção, ou apenas o ciclo de distribuição)”.⁹ Verticalmente, a tributação plurifásica “pode apresentar variações conforme atinja apenas bens móveis corpóreos ou atinja outras transações, como as que envolvem bens imóveis, bens imateriais ou prestações de serviços”.¹⁰

Ora, uma simples leitura do art. 156-A, § 1º, VIII, revela que, ao menos a princípio, tanto num eixo horizontal como num vertical, a escolha do contribuinte privilegiou uma amplitude máxima da não cumulatividade. Lê-se do referido dispositivo que o IBS (e também a CBS, por força do art. 195, § 16) “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço”.

Em exceção ao favorecimento máximo da não cumulatividade no referido eixo vertical, o próprio dispositivo prevê que ficarão “excetuadas exclusivamente as [operações] consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. Muito embora o próprio dispositivo veicule tais exceções, ele não chega ao ponto de, em si mesmo, ser merecedor de críticas. Primeiro, pois ou as exceções são aquelas feitas no próprio plano constitucional (o que parece afastar qualquer inconstitucionalidade *a princípio*, restando apenas as possíveis críticas políticas), ou são matéria de lei complementar, porém condizentes com a não cumulatividade plena (o que é predeterminado pela norma constitucional: “bens de uso ou consumo pessoal”). Segundo, pois o dispositivo prevê que tais exceções são exclusivas, o que ao menos em tese deverá servir de parâmetro de controle para eventuais abusos.

1.1.1. Bens de uso e consumo pessoal

No tocante às exceções sobre as quais pode dispor a lei complementar, é relevante, por suposto, a questão da hierarquia formal com a norma constitucional. Vale dizer, para não se ver maculada do vício de inconstitucionalidade, a lei complementar, por um lado, não pode criar novas exceções. Por outro lado, não pode aminorar a plenitude da neutralidade ao dispor sobre os bens e serviços que serão considerados de uso e consumo pessoal. Sobre isso, até o momento, a proposta do Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar n. 68 é a seguinte:

Art. 30. Fica vedada a apropriação de créditos do IBS e da CBS sobre a aquisição dos seguintes bens e serviços, que serão considerados de uso e consumo pessoal, exceto quando forem necessários à realização de operações pelo contribuinte:

⁹ Idem, p. 418.

¹⁰ Idem, *ibid.*

- I – joias, pedras e metais preciosos;
- II – obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico;
- III – bebidas alcoólicas;
- IV – derivados do tabaco;
- V – armas e munições; e
- VI – bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos.

Parágrafo único. Considera-se necessário para a realização de operações pelo contribuinte, para fins do disposto no caput:

- I – para os bens previstos nos incisos I a VI do caput, quando forem comercializados ou utilizados para a fabricação de bens comercializados;
- II – para os bens previstos no inciso V, também, quando forem utilizados por empresas de segurança; e
- III – para os bens previstos no inciso VI do caput, também, quando forem adquiridos para utilização exclusiva pelos adquirentes dos seus bens e serviços em estabelecimento físico.

A proposta de regramento, em si, não parece merecer qualquer crítica mais acesa; pelo contrário, é louvável ao reconhecer que mesmo os bens que ela própria presume serem de uso e consumo pessoal poderão ser pertinentes à atividade econômica do contribuinte, o que dependerá de comprovação. Talvez a maior crítica possível nesse ponto seja uma crítica “consequencialista”: sem dúvidas, tais disposições possuem potencial para gerar intensa e volumosa celeuma no plano do contencioso judicial e administrativo, o que parece andar na contramão do espírito que vem animando a reforma tributária brasileira sobre o consumo.

Igualmente, o art. 39 do Substitutivo ao PLP 68 segue elencando bens e serviços considerados de uso e consumo pessoal. No caso, elenca os chamados “*fringe benefits*”, entre os quais serviços de comunicação, de saúde, educação, alimentação, bebidas e outros. Prevê, contudo, de maneira semelhante ao parágrafo único do já referido art. 30, que não serão considerados de uso e consumo pessoal aqueles bens e serviços utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, entre os quais (i) uniformes e fardamentos, (ii) equipamentos de proteção individual, e (iii) serviços de saúde disponibilizados pela na própria empresa para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho.

Conquanto o dispositivo elenque apenas três bens/ serviços que estão incluídos entre aqueles que não serão considerados de uso e consumo pessoal, deve-se reconhecer que tal rol é meramente exemplificativo, *numerus apertus*, o que o próprio dispositivo deixa bastante evidente: “não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal (...) *inclusive*...”. Até porque, não fosse assim, seria de se reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo, por subverter o dispositivo constitucional autorizador do excepcionamento do direito de crédito. Como observou ALCOFORADO:

Excetuam-se, como não poderia deixar de ser, considerando o padrão do IVA internacional, exclusivamente as aquisições consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar.

É correta a referida exceção, haja vista que aquisições para o uso ou consumo pessoal não fazem parte da atividade empresarial, devendo a lei complementar regulamentar o assunto sem afrontar o texto constitucional.¹¹

A autorização, afinal, é para que a lei complementar especifique bens e serviços de uso e consumo pessoal, e não para que os presuma em absoluto. A bem ver, qualquer eventual tentativa de presunção *iure et de iure* nesse sentido seria de ter sua inconstitucionalidade reconhecida. No mais, valem para os *fringe benefits* os mesmos comentários feitos acima, sobre estímulo ao contencioso administrativo e judicial.

1.1.2. Demais exceções constitucionais

Fora as exceções feitas aos bens de uso e consumo pessoal, a serem especificados por lei complementar, há também as exceções feitas pela própria Constituição, a que o art. 156-A, § 1º, VIII se refere. Tais exceções podem ser encontradas no caso de determinados regimes específicos, para os quais é expressamente previsto que o disposto no referido art. 156-A, § 1º, VIII, pode não ser aplicado, nos termos de lei complementar.

É o caso do regimes específicos para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por SAE, aviação regional e serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário.

Como se vê, a listagem é extensa e, coerentemente com tudo que vem se expondo até aqui, é taxativa. À parte da crítica política – que sempre tem seu lugar, considerando a promessa da reforma por uma não cumulatividade plena –, pode ser difícil sustentar a inconstitucionalidade de tais disposições.

1.2. Quanto ao momento da apuração

Quanto ao momento da apuração, divisam-se os métodos da adição e da subtração. Pelo método da adição, “somam-se todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período: salário, juros, lucro líquido etc”.¹² Já pelo método da subtração, duas possibilidades se abrem. Primeira: subtrai-se, do *quantum debeat* do tributo, o recolhido nas etapas anteriores (“imposto

¹¹ ALCOFORADO, Antonio Guedes. A não cumulatividade do IVA-DUAL (CBS E IBS) prevista na proposta de reforma tributária. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 49, p. 239-263 (254), 2024.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 420.

sobre imposto”). Segunda: subtrai-se, da base de cálculo do tributo, o valor das operações que dêem direito a crédito (“base sobre base”).

Aqui cabe uma curiosa observação: muito embora os impostos sobre o valor agregado (IVAs) de todo o mundo não costumem se utilizar do método da adição, somente esse método é que é apto a verdadeiramente alcançar o valor agregado. Afinal, o que ele faz é justamente somar tudo quanto se tenha agregado de valor ao longo de uma determinada etapa da cadeia de produção. Esse método seria o ideal em termos de proporcionar a não cumulatividade.

Mas, como adverte MOREIRA¹³, em face da impraticabilidade de tal método, os métodos subtrativos vêm sendo os preferidos. Em que pese nenhum deles ser ideal, aquele que mais se coaduna com a não cumulatividade é o método “base sobre base”. É que o método “imposto sobre imposto” acaba proporcionando o chamado “efeito recuperação”: se, ao longo da cadeia produtiva, alguma etapa que não a última for contemplada por alguma espécie de exoneração, total ou parcial, o quanto o contribuinte exonerado deixou de ter que pagar deverá ser recolhido pelo contribuinte que lhe esteja imediatamente posterior na cadeia. (Isto será retomado mais à frente.)

No caso, a opção pelo constituinte reformador (Emenda Constitucional n. 132) foi pelo método subtrativo “imposto sobre imposto”. Isso fica claro pela leitura do art. 156-A, § 1º, VIII, onde se lê que o IBS (e também a CBS) “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações”. Tal método é, como visto, em termos de não cumulatividade plena, dos três possíveis, o pior. Tudo bem que o método aditivo revela-se impraticável, mas, *de lege ferenda*, é possível dirigir uma crítica ao constituinte reformador, ou então ao debate político e técnico empreendido nos últimos anos no país, que parece não ter tido em conta a benesse do método “base sobre base” de não proporcionar, como proporciona o “imposto sobre imposto”, o efeito recuperação.

1.3. Quanto ao momento do crédito

Aqui, o direito ao crédito pode apoiar-se tanto na base real como na base financeira. Pela base real, o direito ao crédito depende da consideração individual de cada mercadoria. “Condicionar-se-ia o creditamento a que, efetivamente, o produto a ele referente tivesse sido vendido”.¹⁴ Já pela base financeira, o crédito depende não da consideração individual de uma dada mercadoria, mas da consideração conjunta de várias mercadorias em um determinado lapso de

¹³ MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, pp. 68 e ss.

¹⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 420.

tempo. “Pressupõe a contabilização, em conjunto, de todos os créditos oriundos da entrada de bens em determinado período de tempo”.¹⁵

Seguindo a praxe do Direito brasileiro, a escolhida foi a base financeira. A maior preocupação, certamente, consiste em que o saldo credor acumulado possa ser aproveitado integralmente, sem restrições temporais irrazoáveis, e de maneira ágil e descomplicada. Sobre isso, a atual proposta veiculada pelo Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar n. 68 prevê prazos para apreciação (pelo CG-IBS, no caso do IBS, e pela RFB, no caso da CBS) do pedido de ressarcimento que variam de 30 a 180 dias. Ademais, o direito de utilização dos créditos extingue-se após o prazo de cinco anos.

1.4. Quanto ao tratamento aos investimentos

A doutrina e a jurisprudência, entre nós, convencionaram distinguir os modelos financeiro e físico de creditamento. No modelo do crédito físico, o ordenamento jurídico adota a não cumulatividade sob uma postura mais restritiva, de modo a apenas autorizar o creditamento sobre matérias-primas e produtos intermediários, consistindo estes últimos em “insumos que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final”.¹⁶ Lado outro, possui cariz ampliativo o modelo do creditamento financeiro. Para além dos insumos (ou seja, do crédito físico), reconhece-se o direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado e os bens de uso e consumo das empresas.

Sem dúvidas, o modelo do creditamento financeiro é o que melhor se coaduna com a plenitude da não cumulatividade, pois não ignora as despesas que, mesmo indiretamente, relacionam-se à atividade econômica dos contribuintes. Vale dizer, o modelo do crédito físico, a toda evidência, ao limitar a possibilidade de creditamento a matérias-primas e a produtos intermediários, não se mostra apto a idealmente atender às duas funções da não cumulatividade, já abordadas: assegurar a neutralidade da tributação e a translação do ônus tributário para o adquirente final.

Como visto quando da análise da categorização da não cumulatividade do IBS e da CBS quanto à extensão, as únicas operações para as quais é excepcionado o direito de tomada de crédito são (i) as operações consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e (ii) as hipóteses previstas na própria Constituição, todas elas já analisadas oportunamente acima. Com isso, fica claro que a opção expressa do constituinte foi pelo modelo do creditamento financeiro.

¹⁵ MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 76.

¹⁶ Idem, p. 75.

Coerentemente com o exposto mais acima, e como já sustentado em outra oportunidade¹⁷, a verdade é que mesmo quanto ao ICMS e ao IPI, o modelo que sempre se pôde/ deveu ser depreendido da Constituição é o do creditamento financeiro, muito embora os tribunais, a legislação infraconstitucional, boa parte da doutrina e o próprio Supremo Tribunal Federal não entendam assim. É como já sustentado: se a Constituição é econômica nas palavras, mas prevê categoricamente que determinado tributo será não cumulativo, o único entendimento possível é de que a cumulatividade prescrita seja tão ampla (“plena”) quanto possível.

Quanto ao IBS e à CBS, o constituinte reformador se preocupou em ser ainda mais claro, prevendo de maneira absolutamente restritiva as hipóteses em que o direito de crédito fica cerceado. Tamanha é a clareza das novas disposições que parece esvair-se o fundamento de que vinha se utilizando o Supremo Tribunal Federal para concluir que o núcleo constitucional mínimo de não cumulatividade – no caso, do IPI e do ICMS – seria compreensivo apenas do modelo do creditamento físico. Veja-se:

Com efeito, não há falar-se em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, se o bem tributado é consumido no próprio estabelecimento, não se destinando à comercialização ou à utilização em processo de produção de novos bens, como elemento indispensável à composição destes.¹⁸

Conquanto bem-vinda tal postura, consistiria em engano ledó, inocente mesmo, pensar que ela seria capaz de frear abusos pela legislação infraconstitucional. É o que a experiência brasileira com a tributação sobre o consumo ensina: mesmo com o STF tendo reconhecido um já equivocado “núcleo mínimo” de não cumulatividade do ICMS e do IPI, que seria compreensivo apenas do crédito físico, sequer tal núcleo vem sendo respeitado, o que fica claro com o exemplo do tratamento dispensado aos materiais refratários no contexto da indústria siderúrgica.¹⁹

2. Neutralidade

De uma maneira geral, pode-se dizer que a neutralidade tributária consiste em norma que impõe que os tributos – ou que as normas tributárias em geral – não influam na decisão dos agentes econômicos, presumivelmente dotados de uma racionalidade econômica.

¹⁷ LOBATO, Valter de Souza; SOARES, Vinícius Andre de Oliveira. A não cumulatividade do IPI: uma promessa nunca cumprida. In: VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP, 2023. *Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos*. São Paulo: IBDT, 2023. p. 95-110.

¹⁸ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. *RE 200.168-6 / RJ*. Min. Rel. Ilmar Galvão. Julgamento: 08/10/1996, Publicação: 22/11/1996

¹⁹ Idem.

Sua relação com a não cumulatividade tributária é bastante evidente. A não cumulatividade, afinal, tem como um de seus dois grandes objetivos proporcionar neutralidade. Mas como isso é feito? A resposta é mais facilmente encontrada pela negativa, i.e., analisando-se como uma tributação cumulativa possui o condão de influir na decisão dos agentes econômicos. Ao menos três exemplos são úteis aqui.²⁰

Um primeiro e principal exemplo consiste em que a tributação cumulativa, mesmo que residual, possui o efeito deletério de fazer com que o número de etapas de uma determinada cadeia produtiva seja relevante para definir o ônus tributário chegado ao final da cadeia: quanto maior for a cadeia, maior será o ônus. Assim, os contribuintes são induzidos a verticalizar a sua produção, i.e., a passar a produzir “de tudo, um pouco”. Não bastasse essa só influência na decisão dos agentes econômicos, deve-se ainda reconhecer que os contribuintes com menor poderio econômico sairão especialmente prejudicados, pois é esperado que apresentem maior dificuldade em verticalizar a sua produção. Pode acontecer, portanto, de tais contribuintes não conseguirem mais competir em matéria de preços com os contribuintes maiores, tornando-se insustentáveis financeiramente e vendo-se forçados a retirar-se do mercado.

Um segundo e um terceiro exemplo são: a tributação cumulativa proporciona um maior grau de dificuldade à já difícil tarefa de se determinar o ônus econômico do tributo chegado ao final da cadeia, pois a determinação desse ônus dependerá ainda do conhecimento da quantidade de etapas da cadeia de produção por que passou o bem ou serviço. Desse desconhecimento da carga tributária, decorre ainda um outro problema, que consiste no risco da prática, reprovável internacionalmente, da “exportação de tributos”, em prejuízo da concorrência do bem exportado no mercado estrangeiro.

Pois bem. Analisada a relação entre não cumulatividade e neutralidade tributária, vale anotar que esta passou a contar com previsão constitucional expressa, por obra da Emenda Constitucional n. 132. Lê-se do artigo 156-A, § 1º, que “o imposto previsto no caput [IBS] será informado pelo princípio da neutralidade”, sendo certo que tal previsão estende-se também à CBS, por força do art. 195, §16. De sua vez, o Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar n. 168, em seu art. 2º, corrobora o princípio da neutralidade, deixando clara a sua extensão tanto ao IBS como à CBS. Causa alguma espécie, contudo, a menção do dispositivo a exceções ao princípio da neutralidade:

Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

Dois comentários a tais dispositivos são dignos de nota.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 416.

O primeiro é que de forma alguma tais previsões significaram a introdução do princípio da neutralidade tributária no direito brasileiro. Tal princípio pôde, desde “sempre”, ser depreendido do princípio da livre concorrência, princípio informador da ordem econômica (art. 170, *caput* e IV, da Constituição).²¹ Nessa mesma ordem de ideias, tampouco é correto dizer que tal princípio limita-se ao IBS e à CBS; antes, compreende todos os tributos e, ainda, as normas tributárias em geral. Utilizando-nos da metáfora de ÁVILA, entender o contrário seria aceitar o referido dispositivo como “uma “bengala” para o intérprete positivista que só enxerga normas onde encontra dispositivos que lhes servem de suporte físico”.²²

O segundo comentário é que as exceções de que fala o art. 2º do Substitutivo ao PLP 68, que a princípio poderiam causar alguma espécie, são bem explicadas caso parta-se da compreensão – que parece a mais adequada a estes autores – da neutralidade como um princípio jurídico, e em vez de regra (“tudo ou nada”). Se se trata de princípio, seria de se admitir as “exceções” aludidas pelo Substitutivo ao PLP 68, se bem que de exceções propriamente não se trate. Trata-se, antes, da necessidade de uma reconstrução coerente das disposições constitucionais e legais, tendo-se em conta também outros princípios, tal como o princípio da praticabilidade.

Tais “exceções” se fazem ver claramente no próprio texto constitucional, como no já aludido exemplo das exceções constitucionais à não cumulatividade feitas no caso de regimes especiais para operações com determinados bens e serviços.

3. Condicionamento do crédito

Desde já, cumpre observar que, de uma maneira geral, condicionar o direito de um contribuinte adquirente (digamos, o contribuinte “B”) de se creditar do tributo pago nas operações anteriores a que o contribuinte fornecedor (digamos, o contribuinte “A”) tenha efetivamente recolhido o tributo consiste em prática que não conta com a nossa concordância. Além de não recomendada pela OCDE, e além de, à toda evidência, andar na mão da plenitude da não cumulatividade, tal prática implica o absurdo de fazer com que o contribuinte B fique “refém” do contribuinte A, que, se imbuído de má-fé, deixar de recolher o tributo, acabará por prejudicar aquele primeiro contribuinte, seu adquirente.

Contudo, especificamente no caso do recolhimento financeiro na liquidação (“*split payment*”), em que o recolhimento sequer fica na dependência da “boa vontade” do contribuinte fornecedor (“B”) em recolher o tributo ao final do período de apuração, tal condicionamento do crédito vem sendo apontado

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 378 e ss.

²² Conforme ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? *Revista de Processo*, v. 33, n. 163, 2008, p. 50-59 (57).

por alguns²³ como algo benéfico, pois serviria como uma garantia do direito do contribuinte adquirente (“A”) de se creditar. Mesmo que isso seja verdade, as relações entre *split payment* e não cumulatividade, e portanto entre *split payment* e neutralidade, oferecem dificuldades que vão muito além disso. Por ora, limitamo-nos a remeter o leitor para uma outra leitura.²⁴

Pois bem, a Emenda Constitucional n. 132 permitiu à lei complementar condicionar o direito ao crédito de não cumulatividade a que o tributo tenha sido efetivamente recolhido, mas apenas se observadas determinadas condições. Lê-se do art. 156-A, § 5º, II, da Constituição:

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

(...)

II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

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

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

Como se vê, para que a lei complementar condicione o direito do contribuinte B de se creditar ao efetivo recolhimento pelo contribuinte A, é necessário, de duas, uma: ou (i) que seja aplicável o já comentado recolhimento financeiro na liquidação, ou (ii) que o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens e serviços. O *telos* de tais disposições, a toda evidência, consiste em fazer com que, apesar do condicionamento do crédito ao recolhimento, o contribuinte B não fique “refém” do contribuinte A, ou melhor, de que “A” tome a iniciativa do recolhimento.

Portanto, afigura-se absolutamente a cristalina a inconstitucionalidade da proposta contida no art. 28 do Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar n. 68, que pretende fazer de tal condicionamento do crédito a regra geral, ao dispor que “O contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS poderá apropriar créditos desses tributos quando ocorrer o pagamento dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar”.

²³ REDAÇÃO. Split payment vai afetar fluxo de caixa das empresas. *Capital Aberto*. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/sistema-split-payment-vai-afetar-fluxo-de-caixa-de-empresas/>. Acesso em: 01/08/2024.

²⁴ LOBATO, Valter de Souza; SOARES, Vinícius Andre de Oliveira. *Split payment e neutralidade: crítica à proposta brasileira de recolhimento na liquidação*. No prelo.

Pouco importa a previsão do art. 29, que prevê possibilidades de creditamento independente da comprovação do efetivo recolhimento, nos casos em que as modalidades de recolhimento na liquidação financeira e pelo adquirente não tenham sido implementadas. Segue sendo verdade que, de maneira absolutamente ilegítima, o art. 28 do Substitutivo ao PLP 68 pretende fazer, da exceção constitucional, a regra.

4. Isenção e imunidades

Antes de mais nada, cumpre observar que a imunidade e a concessão são, de uma maneira geral, incompatíveis com tributos não cumulativos. Somente se abarcarem todas as etapas da cadeia produtiva, ou se então forem concedidas apenas na etapa final, é que tais modalidades de exoneração, em tese, surtirão qualquer efeito.²⁵ É que qualquer desoneração de apenas uma ou algumas das etapas do processo produtivo importará em que o quanto se deixou de arrecadar do contribuinte concessionário da isenção/ imunidade (digamos, um contribuinte “A”) seja logo recolhido na etapa seguinte da produção (digamos, pelo contribuinte “B”). Isto pois B não terá qualquer crédito correspondente à operação imediatamente anterior para contrapor o seu débito, e, assim, acabará recolhendo o quanto A, exonerado, tenha deixado de recolher. Trata-se do já aludido efeito recuperação.

Com isso em vista, cumpre observar que a Emenda Constitucional n. 132 fez introduzir no texto constitucional o § 7º do art. 156-A, onde se lê que “A isenção e a imunidade: I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar”.

Disposição bastante semelhante já existia para o ICMS. Como já visto acima, o art. 155, § 2º, II, reza que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

Ora, segundo pensamos, a crítica que já havia feito COELHO a tais disposições, pertinentes ao ICMS, segue valendo em iguais termos para as agora previstas pela Emenda Constitucional n. 132. Melhor teria feito o constituinte reformador em permitir, para os casos de imunidade ou de concessão de isenção, um creditamento presumido, o que evitaria as disfuncionalidades geradas pelo efeito recuperação:

A nova postura constitucional (art. 155, § 2º, II, “a” e “b”) desmereceu e suplantou a jurisprudência anterior da Suprema Corte que,

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, paginação irregular.

em determinados casos de não incidência, admitia, por ficção, um crédito presumido como se o imposto tivesse incidido na operação anterior (caso de mercadorias importadas com isenção para posterior industrialização e comercialização e, em certa medida, créditos de ICM em operações de café não tributadas ao IBC).

(...)

A isenção, já se vê, torna-se desinteressante. Não se transfere crédito aos adquirentes, que demandarão compensações, e se estorna o crédito já pago decorrente das operações anteriores.

Cabe aqui referir que a Constituição, com tais disposições, tornou cumulativo, em certas configurações, um imposto que ela própria cunhara não cumulativo. Paradoxo. Mais que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta. A pressão dos estados se fez irresistível. Existiam subsídios em contrário ao dispor dos constituintes, inclusive nossos, sem falar nos das diversas comissões de juristas que ofereceram trabalhos escritos e participaram de debates orais, tais como Geraldo Ataliba, Souto Maior Borges, Ives Gandra, Alcides Jorge Costa, Ulhôa Canto e outros.²⁶

Pode até ser difícil questionar a constitucionalidade das disposições da referida emenda nesse ponto, mas a crítica política segue tendo o seu lugar.

5. Considerações finais

Longe de ter tido a pretensão de analisar exaustivamente a não cumulatividade do imposto e da contribuição sobre bens e serviços, este trabalho se propôs a perpassar por alguns dos principais pontos de atenção da reforma tributária sobre o tema, sempre analisando-os criticamente.

As críticas aqui feitas parecem ser suficientes para colocar em xeque aqueles que dizem que a reforma tributária sobre o consumo traz, finalmente, a benesse da não cumulatividade plena. Ao contrário, muitos dos problemas do antigo sistema são perpetuados, e novas dificuldades são oferecidas.

O novo sistema tributário sobre o consumo, contudo, conta com a vantagem de, já desde a origem, ao menos em princípio, oferecer de maneira bastante clara um cerceamento constitucional à legislação infraconstitucional, como ao deixar inequívoca a sua opção pelo creditamento financeiro, bem como as excepcionalíssimas possibilidades de limitação da extensão do direito de crédito.

Ora, o “antigo” (em larga medida ainda atual) sistema, como sustentado, não trazia em sua origem um paradigma substancialmente diferente, se bem que com disposições argumentavelmente menos claras, é verdade. Aconteceu, contudo, de ter sido sucessivamente maltratado pela legislação infraconstitucional e pelos tribunais, e o que é pior, com a chancela da Suprema Corte.

Espera-se que a cultura jurídico-tributária brasileira tenha a astúcia necessária para identificar os erros do passado e, o que é o mais importante, com

²⁶ Idem.

eles aprender. Aprender para não permitir o cometimento dos mesmos erros no futuro. Também para isto este trabalho espera ter contribuído.

Referências

ALCOFORADO, Antonio Guedes. A não cumulatividade do IVA-DUAL (CBS E IBS) prevista na proposta de reforma tributária. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 49, p. 239-263, 2024.

ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? *Revista de Processo*, v. 33, n. 163, 2008, p. 50-59.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, v. 3, p. 181-197, 2000.

LOBATO, Valter de Souza; SOARES, Vinícius Andre de Oliveira. A não cumulatividade do IPI: uma promessa nunca cumprida. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP, 8., 2023. *Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos*. São Paulo: IBDT, 2023. p. 95-110.

LOBATO, Valter de Souza; SOARES, Vinícius Andre de Oliveira. *Split payment e neutralidade: crítica à proposta brasileira de recolhimento na liquidação*. No prelo.

MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

REDAÇÃO. Split payment vai afetar fluxo de caixa das empresas. *Capital Aberto*. Disponível em: <<https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/sistema-split-payment-vai-afetar-fluxo-de-caixa-de-empresas/>>. Acesso em: 01 ago. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.