

NÃO CUMULATIVIDADE POSTA NA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 (REFORMA TRIBUTÁRIA)

Valter de Souza Lobato

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.

Vinícius Andre de Oliveira Soares

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

Introdução

Este trabalho, inserido no contexto do Caderno de Pesquisas Tributárias da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), número 49 de sua história, versa sobre a não cumulatividade do imposto (IBS) e da contribuição (CBS) sobre bens e serviços posta na Emenda Constitucional n. 132 (reforma tributária).

Seguindo a tradição do Caderno, o trabalho tem como objetivo responder às perguntas colocadas, que indagam acerca desde a natureza jurídica da referida não cumulatividade até o “quão bom” é o IVA cuja competência o texto constitucional agora prevê, passando ainda por considerações sobre o *split payment* e outros temas.

As perguntas foram respondidas de maneira logicamente concatenada, para que por fim se pudesse chegar a uma conclusão sobre quais possibilidades de abuso/ deturpação do sistema estão abertas à legislação infraconstitucional, e, especialmente, sobre como evitá-las.

1) *Qual a natureza jurídica da norma da não cumulatividade prevista no texto constitucional? Trata-se de um princípio, uma regra, ou uma técnica de arrecadação?*

Deve-se ter claro 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 anteriores¹.

Em face da definição, dentre os tributos do “antigo” sistema (que agora se esvai), somente podem ser considerados não cumulativos o IPI, o ICMS e, a depender de se proporcionam ou não neutralidade fiscal, os tributos residuais – sejam eles impostos, sejam contribuições². Trata-se dos tributos não cumulativos propriamente ditos ou *stricto sensu*.

Converge com esse o entendimento de MARTINS, que, discorrendo sobre o PIS/Cofins, com muita perspicácia assevera:

Na promulgação da Magna Carta de 1988, todavia, não havia expressa menção à técnica não cumulativa, como forma de incidência e cobrança do referido tributo, ou ao princípio da não cumulatividade. Por “técnica” há de se entender a forma pela qual será adotada a compensação entre os débitos e os créditos de operações anteriores; por “princípio”, a definição constitucional de como o legislador ordinário deverá agir nessa matéria. O uso dos dois termos não é incompatível, devendo prevalecer aquele que se aplicar à hipótese concreta examinada.

Nada, todavia, impediria que a não cumulatividade fosse hospedada por legislação ordinária, como técnica de arrecadação, pois a Constituição Federal não proibia sua adoção, como, de resto, já ocorria por lei ordinária, em algumas situações do ISS, muito embora formalmente a eliminação de entradas e saídas de recursos, neste tributo, não fossem consideradas como “não cumulatividade”. Assim, por exemplo, a passagem de recursos pelas agências de publicidade, receptoras de receita de terceiros para inserção de anúncio em jornais e revistas, com a entrada e saída formal de numerários de seus clientes

1. MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 86 e ss.
2. MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 97 e ss.

para tais veículos, sempre foi considerada apenas como trânsito de recursos por conta de terceiros. O mesmo na construção civil, para tais efeitos.

O certo é que nada impediria sua adoção, por legislação ordinária, o que seria opção do legislador ordinário, independentemente de alteração constitucional. A não cumulatividade só é obrigatória para o IPI e para o ICMS³.

Assim, mais do que técnica de arrecadação, a não cumulatividade é, para o IPI e para o ICMS – apenas, dentre os tributos do “antigo” sistema –, princípio de adoção obrigatória. Quanto aos demais, nada a princípio impede que a não cumulatividade seja adotada, mas neste caso como mera técnica de arrecadação⁴.

No caso do IBS e da CBS, tendo em conta a disposição bastante expressa e categórica feita pela Emenda Constitucional n. 132/2023, é de se reconhecer que a não cumulatividade é, para tais tributos, princípio de obrigação mandatória.

2) Qual a importância da definição da natureza jurídica da norma da não cumulatividade para o fim de estabelecer sua amplitude?

O reconhecimento da norma de não cumulatividade do IBS e da CBS como princípio de natureza obrigatória é importante para que se freiem abusos pela legislação infraconstitucional, ou para que se tenham parâmetros categóricos para o eventual controle da constitucionalidade de tais abusos. Talvez o termo seja um princípio-regra, pois temos elementos de concretude suficientes para que este princípio se concretize de maneira objetiva.

Ao ver destes autores, tais parâmetros existiram sempre, desde a promulgação da Constituição de 1988, para o IPI e para o ICMS (como visto anteriormente, tributos para os quais a não cumulatividade é princípio de adoção obrigatória).

A título de ilustração, no caso 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

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A não Cumulatividade do PIS-Cofins. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 30, p. 174, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1794>. Acesso em: 7 set. 2024.

4. MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/Pasep e Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 24.

não a alcançada por COELHO: “o princípio da não cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla, amplíssima”⁵.

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 imposto⁶.

Se isso é verdade, não deveriam ser toleráveis os sucessivos ferimentos à não cumulatividade plena que vinham 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

5. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [recurso eletrônico].

6. DERZI, Misabel 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. 187-188, 2000.

exigir-se o creditamento financeiro, mas apenas mediante a intervenção da lei complementar⁷.

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 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 exclusivamente ao ICMS. Lê-se do art. 155, § 2º, II, 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”.

Pois bem. 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 do IPI e do ICMS seria compreensivo apenas no modelo do creditamento físico, qual seja:

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 destes⁸.

7. 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, RE 635.209 AgR/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 15.05.2021, *DJe* 27.06.2012).

8. Supremo Tribunal Federal, RE 200.168-6/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.10.1996, *DJe* 22.11.1996.

3) O mecanismo do split payment é adequado à não cumulatividade? A forma de sua implementação e de seu funcionamento pode ter o efeito prático de causar cumulatividade, caso o split payment acarrete custos financeiros relevantes aos contribuintes?

Certamente sairemos de uma cumulatividade “residual” em razão das restrições legislativas e infralegais para uma cumulatividade “residual” em razão do sistema. Deve-se começar por 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, a toda evidência, andar na contramão 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 por alguns⁹ como algo benéfico, pois serviria como uma garantia do direito do contribuinte adquirente (“A”) de se creditar.

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.

9. 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: 1 ago. 2024.

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 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 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”.

Pouco importa a previsão do art. 29, que dispõe sobre as possibilidades de creditamento independentemente 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.

Pois bem. Para além de servir como uma garantia do direito ao crédito do adquirente, o *split payment* possui ainda a vantagem de combater a sonegação fiscal, na medida em que faz com que a quantia a ser arrecadada sequer transite pelo caixa do contribuinte. Assim fazendo, pode-se dizer que o *split payment* labora também em favor da neutralidade fiscal, pois impede que determinados contribuintes obtenham uma vantagem competitiva desleal e ilegal sobre os outros (mediante a sonegação).

Em que pesem essas vantagens, é de se reconhecer que o *split payment* traz também problemas e dificuldades que dizem com a não cumulatividade e com a neutralidade tributária.

Um primeiro problema é que, da ótica do fornecedor, o recolhimento na liquidação irá proporcionar um acúmulo de saldo credor, pois não lhe será possível opor os créditos de que disponha a débito tributário algum, já que o tributo terá sido recolhido na liquidação financeira. A saída para tal potencial problema, dispensa dizer, passa pelo ressarcimento ao contribuinte do saldo credor acumulado,

que deverá ser ágil, descomplicado e irrestrito (atual proposta de regramento nos arts. 58 e seguintes do PLP 68).

Um segundo problema, que igualmente diz com o princípio da neutralidade, é o impacto no fluxo de caixa das empresas. Ora, no atual sistema, o fornecedor recebe do adquirente o valor cheio da operação, *i.e.*, incluído o quanto haverá de ser recolhido ao final do período de apuração. Isto é, durante o período de apuração, por mais que o montante a ser recolhido pertença ao ente tributante, e não à empresa (tal como restou decidido na “tese do século”), o fato é que a empresa dispõe de tal valor em seu caixa, podendo com ele contar para fins do seu planejamento financeiro.

O *split payment*, que subverte toda essa lógica, fazendo com que o valor a ser segregado e recolhido sequer transite pelo caixa do fornecedor/contribuinte, se adotado, proporcionará um impacto significativo no fluxo das empresas. Mais: contribuirá para, da ótica da empresa contribuinte, tornar a operação mais onerosa, na contramão da neutralidade, pois, como afirmam Bruna Luppi e Raphael Castro:

Ao trazer um novo mecanismo de pagamento que difere do modelo atual, as empresas terão o desafio de entender os novos fluxos financeiros das suas operações e prestações conforme a nova modelagem e, ainda, de configurar essa nova sistemática nos seus sistemas internos, o que, num primeiro momento, poderá tornar a operação mais onerosa, diante da necessidade de criação e contratação de novas ferramentas para viabilizar que os pagamentos sejam realizados tal como será estipulado pelo *split payment*¹⁰.

Em face de inegáveis vantagens, de um lado, mas também de evidentes problemas, de outro, parece a estes autores que a melhor saída consistiria em uma adoção “temperada” do mecanismo do *split payment*, aplicando-o àqueles setores em que são verificados os maiores índices de sonegação fiscal. Seria esta uma forma de melhor aproveitar a grande benesse de combate à sonegação, onde necessário, sem, contudo, estender os seus efeitos deletérios a todos.

10. 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: 1 ago. 2024.

4) *Sob a perspectiva da não cumulatividade e da neutralidade, esta última positivada no art. 156-A, § 1º, da CF/1988, o IVA adotado pelo Brasil é um bom IVA?*

Para que se possa arriscar uma resposta a tal questionamento, é útil decompor analiticamente a não cumulatividade, avaliando as suas variadas possibilidades. Para tanto, utiliza-se de quatro distinções, elencadas por SCHOUERI¹¹, cada uma delas partindo de um determinado critério: extensão, momento da apuração, momento do crédito e tratamento aos investimentos.

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)”¹². 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”¹³.

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 constituinte 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 “excetuada exclusivamente as [operações] consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”. 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

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 418 e ss.

12. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 418.

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 418.

dispositivo prevê que tais exceções são exclusivas, o que ao menos em tese deverá servir de parâmetro de controle para eventuais abusos.

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 apear 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:

- 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 com base histórica: 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 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:

Excetua-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 constitucional¹⁴.

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 anteriormente, sobre estímulo ao contencioso administrativo e judicial.

14. ALCOFORADO, Antonio Guedes. A não cumulatividade do IVA Dual (CBS E IBS) prevista na proposta de reforma tributária. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 49, p. 254, 2024.

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 dos 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 SAF, 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 o 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.

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.”¹⁵ Já pelo método da subtração, duas possibilidades se abrem. Primeira: subtrai-se, do *quantum debeatur* do tributo, o recolhido nas etapas anteriores (“imposto sobre imposto”). Segunda: subtrai-se, da base de cálculo do tributo, o valor das operações que deem direito a crédito (“base sobre base”).

Aqui cabe uma curiosa observação: embora os impostos sobre o valor agregado (IVAs) de todo o mundo não costumem se utilizar do método da adição, somente esse método 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.

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

Mas, como adverte MOREIRA¹⁶, 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 se revela 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.

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”¹⁷. 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 tempo. “Pressupõe a contabilização, em conjunto, de todos os créditos oriundos da entrada de bens em determinado período de tempo”¹⁸.

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

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

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

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.

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”¹⁹. 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 transladação 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. Com isso, fica claro que a opção expressa do constituinte foi pelo modelo do creditamento financeiro.

19. MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 75.

Último comentário: isenções e imunidades

A imunidade e a isenção 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 efeito²⁰.

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: “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, 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, 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

20. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [recurso eletrônico].

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 outros²¹.

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

Em resumo

Em resumo, tendo-se em conta as observações tecidas neste tópico, mas igualmente aquelas feitas acerca do *split payment*, pode-se dizer: de uma maneira geral, a par de algumas oportunidades de melhoria do sistema perdidas e de algumas novas dificuldades trazidas, o IVA cuja competência está posta na Emenda Constitucional n. 132 “é um bom IVA”; o novo sistema representa um avanço em muitos aspectos, se comparado com o anterior. Mas a verdade é que a “qualidade” do IVA dependerá ainda de sua instituição pela lei complementar (PLP 68) e, mais que isso, de toda a conformação do sistema mediante a edição de demais diplomas normativos.

Como já se pode entrever, a preocupação que deve restar é com as possibilidades de abuso que estão abertas à legislação infraconstitucional, bem como a maneira de controlá-las, evitando-se que se incorra nas mesmas vicissitudes do sistema anterior. Isto será retomado brevemente na resposta ao item seguinte, à guisa de conclusão.

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

5) A não cumulatividade da CBS e do IBS como prescrita pela Emenda Constitucional n. 132/2023 garante ao sistema a sua plena efetividade, ou ainda há risco de mitigação dos efeitos dessa norma, a exemplo do que sucedeu com o ICMS e o PIS/Cofins? Quais medidas seriam necessárias para mitigar a instituição de medidas restritivas à não cumulatividade?

Coerentemente com o já exposto, não se pode dizer que a prescrição da não cumulatividade do IBS e da CBS pela Emenda Constitucional n. 132 garanta ao sistema a sua plena efetividade.

É verdade que a Constituição, com as disposições que lhe acrescentou a EC n. 132, estatuiu uma não cumulatividade para o IBS e para CBS que, ressalvada uma ou outra disposição da própria Constituição, é amplíssima. Fê-lo como, a bem ver, já havia feito para o ICMS e para o IPI, mas desta vez com clareza ainda maior.

Mas, conquanto bem-vinda tal clareza, consistiria em engano ledor pensar que ela seria capaz de frear abusos pela legislação infraconstitucional. É o que a experiência brasileira com a tributação sobre o consumo demonstra. Ora, 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 vinha sendo respeitado!²²

Para evitar que ocorra a mesma degradação que ocorreu no sistema anterior (não cumulatividade do ICMS e do IPI), será necessário estar atento a abusos que eventualmente venham a ser cometidos pela legislação infraconstitucional, por mais sutis ou discretos que possam ser, para então buscar a sua devida reprimenda.

E não há como identificar tais abusos sem antes conhecer profundamente o seu alvo: a Constituição, ou melhor, suas disposições pertinentes. Sem dúvidas, muito debate ainda se seguirá na academia a fim de melhor compreender a não cumulatividade posta na EC 132, e as reflexões trazidas neste trabalho esperam contribuir, como um pontapé inicial.

22. Isto fica claro com o exemplo do tratamento dispensado aos materiais refratários no contexto da indústria siderúrgica. Ver 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.

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*, São Paulo, n. 49, p. 239-263, 2024.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. [recurso eletrônico].
- DERZI, Misabel 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: 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.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. A não Cumulatividade do PIS-Cofins. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 30, p. 172-179, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1794>. Acesso em: 7 set. 2024.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/Pasep e Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.
- MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis* (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). 2009. Tese (Doutorado) – 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: 1 ago. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.