

**A Não Cumulatividade no ICMS e sua Evolução no Contexto do IBS e da CBS.
In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.).
Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 49 (Série APET, n. 5). IVA Dual: não
cumulatividade posta na EC n. 132/2023. MP Editora, 2024, p. 213-240.**

**Autores: Bruno Fajersztajn
Fabiana Carsoni Fernandes
Marcos Engel**

A NÃO CUMULATIVIDADE NO ICMS E SUA EVOLUÇÃO NO CONTEXTO DO IBS E DA CBS

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, promulgada em 20 de dezembro de 2023, alterou substancialmente Sistema Tributário Nacional, especialmente no que se refere à tributação do consumo. Originada de debates legislativos que começaram em 1995, a Reforma Tributária foi aprovada por uma votação histórica no Congresso Nacional, tendo como base a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45, de 2019, que abordou temas centrais também contemplados na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 110/2019.

O texto final da Emenda aprovada apresenta uma série de objetivos e princípios que direcionam o novo Sistema Tributário, o qual será implementado de forma gradual, conforme os períodos de transição definidos.

Apesar de a Reforma Tributária ter seus principais aspectos claramente delineados, a redação da Emenda Constitucional levanta várias dúvidas e pontos de

atenção que necessitam de uma análise mais aprofundada, sobretudo em relação à não cumulatividade do IBS e da CBS.

A evolução da não cumulatividade *stricto sensu* na tributação dos tributos plurifásicos, que gravam o consumo de mercadorias e serviços, reflete um movimento contínuo em direção à neutralidade fiscal e à eliminação da tributação cumulativa¹. Desde a sua implementação nos tributos sobre o consumo, especialmente no IPI² e ICMS³, a não cumulatividade foi concebida como um mecanismo para permitir que o imposto incidente em etapas anteriores da cadeia produtiva seja compensado, garantindo que apenas o valor agregado seja tributado. No entanto, a aplicação prática da não cumulatividade sempre enfrentou desafios, como a restrição ao direito de crédito e a complexidade de procedimentos administrativos.

A Emenda Constitucional n. 132/2023, no contexto da reforma tributária, amplia significativamente a aplicação da não cumulatividade ao prever sua incidência no IBS e na CBS, tributos que substituirão os múltiplos impostos e contribuições atualmente incidentes sobre o consumo. Além disso, a reforma visa a uma maior simplificação do sistema tributário e uma neutralidade fiscal mais ampla, reduzindo distorções e buscando harmonizar o tratamento entre os diversos setores econômicos. A expectativa é de que no novo regime a não cumulatividade mitigue distorções na cadeia de bens e serviços, ao permitir que o montante cobrado em todas as operações envolvendo bens (materiais e imateriais) e serviços que concorram para a atividade econômica, a princípio, poderá ser utilizado para compensar o valor devido a título de CBS e IBS. Com isso, espera-se reduzir significativamente a cumulatividade que, ao longo dos anos, impactou setores como o de serviços.

Contudo, a não cumulatividade delineada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 ainda mantém condicionantes importantes, o que a afasta da qualificação de irrestrita. A legislação complementar poderá estipular regras para o aproveitamento de créditos, de modo a assegurar que o benefício da compensação fiscal se aplique apenas quando houver a devida comprovação de que o tributo foi pago na fase anterior. Este controle sobre o crédito tributário visa combater práticas de evasão fiscal, mas também pode introduzir novas complexidades no sistema tributário, especialmente no que se

¹ Moreira. André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 4ª ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Noeses, 2020, p.110.

² Art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal.

³ Art. 155, §2º, inciso, I, da Constituição Federal.

refere à comprovação documental e ao gerenciamento de créditos ao longo das etapas de circulação de bens e prestação de serviços.

Um ponto de particular interesse na evolução da não cumulatividade é a introdução de regimes específicos, cuja regulamentação foi delegada ao legislador complementar no art. 156-A, §6º, da Constituição. Esta norma permitiu a instituição de regimes específicos para setores com particularidades econômicas, como as operações com combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, sociedades cooperativas, serviços de hotelaria, parques de diversão e temáticos, agências de viagem e de turismo, bares e restaurantes, Sociedades Anônimas do Futebol e, por fim, aviação regional. O objetivo desses regimes é viabilizar a tributação sobre o consumo, atendidas as particularidades desses segmentos.

Com efeito, por meio de regimes específicos, ajusta-se a tributação às especificidades setoriais, permitindo adaptações nas alíquotas, bases de cálculo e nos critérios de creditamento para garantir uma aplicação adequada do tributo sem comprometer a competitividade dos setores afetados. Esses ajustes são necessários, porque alguns critérios que sustentam a incidência de IBS e CBS são de difícil compatibilização em determinados setores.

Assim, por exemplo, a tributação de planos de saúde e de serviços financeiros pela regra do destino – que orienta, como regra, a incidência de IBS e CBS – pode ser dificultosa. Basta ver que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 157, de 2016, a qual alterou o art. 3º da Lei Complementar n. 116, de 2003, para determinar que o ISS devido por empresas de planos de saúde, meios de pagamento, administração de fundos, consórcio e leasing deveria ser recolhido no local do domicílio do tomador de serviços, e não no local do domicílio do estabelecimento prestador. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835 e na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 449, de 06.03.2023, concluiu-se que as referidas empresas deveriam manter o recolhimento do ISS para os municípios onde estavam instaladas as suas sedes. Na ocasião, o Tribunal entendeu que, para o imposto ser devido no local do domicílio do tomador dos serviços, seria necessário que a alteração legislativa estabelecesse, com exatidão, clareza e confiabilidade, o seu conteúdo, sob pena de ensejar conflito de competência e retrocesso nas relações fiscais, diante das dificuldades inerentes à exigência do imposto por mais de cinco mil municipalidades. Por esses motivos, a norma foi reputada inconstitucional.

Daí o constituinte derivado, por praticabilidade ou mesmo viabilidade, ter previsto a possibilidade de instituição de regimes específicos, que recaiam, por exemplo, sobre a receita do contribuinte, independentemente da localização do prestador ou do tomador do serviço. Se, de um lado, a criação de regimes tributários distintos é, a princípio, válida, de outro lado, existe preocupação sobre como se dará seu desenho, notadamente no que tange às hipóteses de creditamento. É que o constituinte derivado autorizou que a lei complementar mitigue ou mesmo elimine a não cumulatividade em algumas situações. Para serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, por exemplo, o art. 156-A, parágrafo 6º, II, “b”, dispõe que a lei complementar poderá prever hipóteses em que IBS e CBS incidirão sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação da norma de não cumulatividade para os adquirentes de tais bens ou serviços. A Constituição, portanto, autorizou que o legislador complementar torne tais tributos, em casos como esses, cumulativos. Resta saber se o legislador complementar fará uso da autorização constitucional para eliminar ou criar toda sorte de deformações na não cumulatividade, como ocorreu nas últimas décadas com nossos tributos não cumulativos.

Sem prejuízo, certo é que, tal como ocorreu com a Emenda Constitucional n. 18, em 1965, e a Constituição de 1988, a Emenda Constitucional n. 132/2023 representa um marco na tributação do consumo no Brasil ao promover avanços importantes no sentido de neutralizar os efeitos da cumulatividade e, ao mesmo tempo, manter desafios em relação à sua operacionalização prática, o que ressalta a importância da lei complementar para equilibrar a simplificação almejada e a neutralidade, pois ela regulamentará como os créditos poderão ser apropriados e em quais condições.

Como será analisado neste artigo, o dispositivo que trata da não cumulatividade do IBS e da CBS sofreu evolução em relação ao texto da Constituição de 1988. É nesse contexto que se busca investigar se a natureza jurídica da não cumulatividade, à luz do novo modelo, pode ser considerada como um princípio constitucional, ou se deve ser compreendida como regra ou técnica de apuração.

2. Histórico constitucional do ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, anteriormente conhecido como ICM, foi introduzido no sistema jurídico brasileiro por

meio da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, a qual promoveu uma ampla reforma no sistema tributário nacional. Antes dessa reforma, o Brasil convivia com uma variedade de incidências tributárias, o que acabava por onerar excessivamente os negócios jurídicos, sobretudo em função da cumulatividade do antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações). Diante disso, optou-se por adotar uma técnica de tributação similar ao modelo de valor agregado praticado em países europeus, eliminando a chamada “tributação em cascata” no âmbito estadual sobre as vendas de mercadorias⁴.

Em 25 de outubro do ano seguinte, foi sancionada a Lei n. 5.172, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1967 como lei complementar, instituindo o Código Tributário Nacional. Esta lei teve como objetivo regulamentar as disposições constitucionais relativas ao imposto e estabelecer as normas fundamentais para sua organização.

Em 31 de dezembro de 1968, foi publicado o Decreto-lei n. 406, que revogou dispositivos do Código Tributário Nacional relativos à incidência do ICMS. Essa mudança gerou questionamentos jurídicos sobre sua competência, pois a matéria era reservada à lei complementar. A controvérsia foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que decidiu que o Decreto-lei n. 406/68, expedido durante o recesso do Congresso Nacional, sob o poder de fato e amparado em Atos Institucionais, possuía natureza material de lei complementar e, de forma excepcional, competência formal para efetuar as alterações realizadas⁵.

A Constituição Federal de 1988, promulgada em 5 de outubro, trouxe mudanças significativas na estrutura e na forma de cobrança do imposto e ampliou seu campo de incidência. As alterações passaram a abranger também os serviços de transporte, comunicação e fornecimento de energia elétrica, este último equiparado à circulação de mercadorias para fins de tributação.

⁴ Sobre a origem do atual ICMS, de inspiração francesa, Ives Gandra da Silva Martins ensina que: “Embora semelhante, em vários aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergências, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, como breve referência ao direito comparado”. (MARTINS, Ives Gandra. *O fato gerador do ICMS*. Caderno de Pesquisas Tributárias n. 3, 2ª Tiragem, Coedição CEEU/Ed. Resenha Tributária, 1991, pp. 287/288).

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Atualizado por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 495.

À Lei Complementar foi atribuída a competência para, em conformidade com a Constituição de 1988, definir os contribuintes do imposto e regulamentar a substituição tributária, conforme as alíneas do inciso XII do art. 155. Contudo, como essa lei complementar não foi publicada, os Estados e o Distrito Federal, com base no §8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, celebraram o Convênio ICM n. 66/88, com o objetivo de estabelecer normas provisórias para disciplinar o ICMS, recém-modificado pela Constituição Federal de 1988.

Importante notar que a edição de normas gerais do ICMS por meio de Convênio, sem a participação do Poder Legislativo Nacional, configura uma situação excepcional, justificada pela transição entre duas ordens constitucionais. Como se tratava de um imposto novo, criado pela Constituição de 1988 ao unificar o antigo ICM com as competências de tributação sobre serviços de transporte e comunicação, o ICMS necessitava de regulamentação nacional urgente. Atento a essa necessidade, o constituinte autorizou que os Estados e o Distrito Federal celebrassem um Convênio para dispor sobre as normas gerais do ICMS, caso o Congresso Nacional não aprovasse uma Lei Complementar sobre o tema no prazo de sessenta dias a contar da promulgação da Constituição de 1988.

Assim, diante da omissão do Poder Legislativo, os Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal assumiram essa competência extraordinária para definir normas gerais do ICMS. Ao fazê-lo, acabaram por fazer prevalecer seus interesses arrecadatórios, estabelecendo regras de aproveitamento de créditos com critérios bastante restritivos, baseados na integração física ou no consumo do insumo na mercadoria ou no serviço tributado. Iniciava-se, assim, uma longa era de mutilação da não cumulatividade do imposto.

3. A não cumulatividade do ICMS e seus aspectos formais constitucionais

Como examinado, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição, surge como substituto do imposto sobre circulação de mercadorias, que foi inserido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 18/65.

Assim como ocorreu com o seu antecessor, o ICMS está exaustivamente delineado na Constituição. Entre todos os dispositivos que o regulamentam, merece destaque aquele que disciplina a não cumulatividade, a qual está insculpida no art. 155, §2º, I. Essa norma determina que o imposto devido em cada operação deve ser compensado com o imposto cobrado nas operações anteriores:

Art. 155 (...)

§2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A compensação do imposto incidente em operações anteriores é a solução encontrada pelo Poder Constituinte para conferir ao ICMS, que possui natureza plurifásica, o caráter de tributo não cumulativo. Isso evita que, a cada nova operação, a tributação sobre o valor da mercadoria ou serviço resulte em uma carga tributária acumulada, que acabaria sendo incorporada ao preço final dos bens, aumentando assim o custo para o consumidor.

Conforme estabelecido no inciso I do § 2º do art. 155, da Constituição, a não cumulatividade se efetiva por meio da compensação do imposto devido na operação ou prestação de serviços subsequente, com o valor cobrado nas operações e prestações anteriores. As únicas regras limitadoras à não cumulatividade estão claramente estabelecidas no inciso II do § 2º do artigo mencionado, o qual trata das restrições ao direito de crédito do imposto em relação a operações que estejam sujeitas à isenção ou à não incidência, nos termos do art. 155, § 2º, “a” e “b”, do Texto Constitucional⁶.

Dessa forma, o contribuinte: (a) não pode apropriar créditos de ICMS referentes à aquisição de mercadorias ou serviços que sejam isentos ou não tributados; e (b) ao realizar operações mercantis ou prestar serviços que estejam isentos ou não tributados, deve efetuar o estorno dos créditos correspondentes às operações anteriores.

⁶ “II – 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;”

A análise conjunta dos incisos I e II do § 2º do artigo 155, revela que o primeiro elemento crucial para caracterizar a não cumulatividade e, conseqüentemente, o direito ao aproveitamento de créditos, é a incidência do imposto na operação ou prestação que deu origem à aquisição de mercadoria ou serviço pelo contribuinte. Além disso, a aquisição da mercadoria deve ter alguma relação com operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto; caso contrário, o crédito de ICMS deverá ser estornado.

A única exceção à regra do item (b) acima foi estabelecida pelo próprio constituinte derivado, durante o processo contínuo de revisão da Constituição desde sua promulgação, ao assegurar imunidade do ICMS sobre operações que destinam mercadorias ao exterior e sobre serviços prestados a destinatários fora do país, assegurando, nesses casos, a manutenção ao crédito.

Com efeito, nessa situação, embora o fato imune esteja fora do campo de competência tributária, o constituinte garantiu aos exportadores o direito à “manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores” (art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a", com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003).

Além do que está estabelecido na Constituição, houve debates sobre se o direito ao crédito de ICMS estaria sujeito a uma forma específica de vinculação entre as operações anteriores e as subsequentes. Essa discussão surgiu em torno da constitucionalidade de uma série de restrições ao crédito de ICMS sobre a aquisição de mercadorias e serviços que, apesar de não serem fisicamente incorporados ou consumidos em novas operações mercantis ou prestações de serviços, são essenciais para a atividade do contribuinte, fornecendo as condições necessárias para gerar novas operações mercantis ou prestações de serviços.

Essas restrições estavam previstas no Convênio ICM n. 66/88, estabelecido para suprir provisoriamente a ausência de uma lei complementar que definisse as normas gerais do ICMS e regulamentasse o regime de compensação de créditos e débitos. As vedações referiam-se, principalmente, às aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente (não circulante) ou ao uso e consumo em atividades instrumentais dos contribuintes.

Durante a vigência do Convênio ICM n. 66/88, essa discussão dividiu-se em duas posições opostas. A abordagem mais restritiva, validada pela Suprema Corte, sustentava a legitimidade das restrições ao crédito de ICMS sobre ativos imobilizados e bens de uso e consumo, argumentando que o direito ao crédito estaria condicionado à integração física ou ao consumo imediato da mercadoria ou serviço adquirido naquelas mercadorias ou serviços cuja venda é tributada. Essa corrente defendia o que passou a ser chamado de "créditos físicos de ICMS"⁷.

Por outro lado, a corrente ampliativa defendia que essas vedações eram inconstitucionais, argumentando que o direito ao crédito de ICMS deveria incluir todas as aquisições de mercadorias ou serviços relacionadas, de forma direta ou indireta, à atividade do contribuinte, independentemente de qualquer integração física do bem adquirido à mercadoria vendida ou ao serviço prestado. Essa perspectiva sustenta o que é conhecido como "créditos financeiros de ICMS".

Em nossa visão, a Constituição Federal adota um modelo abrangente para o aproveitamento de créditos de ICMS, não permitindo restrições como aquelas existentes no modelo conhecido como de "créditos físicos". Não estariam de acordo com a Constituição, portanto, regras que restrinjam o direito ao crédito em relação a bens que estejam fisicamente incorporados às mercadorias ou serviços envolvidos em novas operações tributadas. Trata-se de um direito constitucional, um direito público subjetivo de quem realiza uma operação que configura hipótese de incidência do tributo⁸. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal toleraram ao longo dos anos inúmeras restrições criadas por normas infraconstitucionais à não cumulatividade do imposto. Mais de 35 anos depois da promulgação da Constituição de 1988, seguimos discutindo o alcance da não cumulatividade desse tributo⁹.

⁷ Sobre o histórico do posicionamento do STF sobre o tema, André Mendes Moreira nos ensina que: "O Convênio ICM nº 66/88 optou claramente pelo crédito físico e, mesmo assim, foi legitimado pelo STF. Para a Corte Suprema, os bens e serviços destinados ao uso e consumo do estabelecimento são sempre utilizados pelas empresas na qualidade de consumidoras finais. Nessa linha, não seria possível falar em ofensa à não-cumulatividade, haja vista que o ônus jurídico do tributo deve ser suportado pelo consumidor." (Moreira, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 4ª ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Noeses, 2020, p. 195)

⁸ Essa afirmativa é o centro deste artigo, pois entrelaça os conceitos de princípio e regra. Como se verá, "os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa. Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou método (postulado)." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30-31x, p. 60)

⁹ Exemplo emblemático da controvérsia é o julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial (EARESP) n. 1.775.781 – SP, julgado em 11.10.2023, DJe 1º.12.2023, no qual a 1ª Seção do STJ decidiu que: "À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados

Antes de avançarmos na análise do IBS e da CBS, cabe mencionar que a não cumulatividade do IPI, do PIS e da COFINS é, também, bastante restrita, seguindo controvertida no âmbito de nossos tribunais, tanto quanto acontece com o ICMS. Para o IPI, vigora o conceito de crédito físico, assim entendido o racional segundo o qual a não cumulatividade se pauta por um critério de vinculação física entre a mercadoria tributada em uma operação anterior e a mercadoria tributada na operação subsequente, decorrente do processo industrial¹⁰. No PIS e na COFINS, o creditamento é admitido somente sobre uma relação de bens e serviços taxativamente eleitos pelo legislador ordinário¹¹. Dentre as autorizações legais, cabe citar o caso dos insumos e dos bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível (art. 3º, incisos II, VI e XI, da Lei n. 10.833, de 29.12.2003), que sejam utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda. A norma, como se nota, não admite o crédito sobre todos os dispêndios pertinentes ou vinculados à atividade empresarial, ainda que tais aquisições tenham sido oneradas pelas contribuições. Restringe-se o direito somente àquilo que se conecta à prestação de serviços ou à fabricação de bens objeto de comercialização. A definição do que se entende por insumo foi dada pelo Superior Tribunal de Justiça após mais de 15 anos da introdução do regime não cumulativo de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS¹².

Os quatro tributos não cumulativos acima referidos não são neutros. Não são, porque sua não cumulatividade sofre toda sorte de limitações. Para nenhum deles a não cumulatividade assegura o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços vinculados à atividade empresarial e profissional, vedando-se o crédito somente sobre gastos estranhos àquela atividade ou sobre gastos não sujeitos à incidência de tais tributos.

gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim.”

¹⁰ Dessa forma, só gera direito a crédito o insumo que se incorpora fisicamente ao produto final ou, ainda, aquele que se consome no processo de industrialização, assim considerado o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo. É o que se extrai da evolução da legislação pelos Regulamentos do IPI de 1972, 1979 e 2010, dos Pareceres Normativos CST 181/1974 e CST 65/1979, da Súmula n. 19 do CARF e da jurisprudência do STJ (Recurso Especial n. 1.049.305/PR, Segunda Turma, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, j. em 22.3.2011; Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 908.161/SP, Segunda Turma, Min. Rel. Assusete Magalhães, j. em 6.10.2016; Recurso Especial n. 529.577/RS, Primeira Turma, Min. Rel. Francisco Falcão, j. em 14.3.2005).

¹¹ Sobre a taxatividade da lista e sua constitucionalidade, vide Tema n. 756 do Supremo Tribunal Federal, no qual restou assentado que: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança”.

¹² No Tema Repetitivo n. 779, o Superior Tribunal de Justiça definiu que, em matéria de PIS e COFINS, “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Ocorre que, com a inserção do art. 156-A, parágrafo 1º e inciso VIII, na Constituição Federal, passou a haver um mandamento constitucional de que o IBS e a CBS sejam neutros por meio de um sistema não cumulativo amplo, cujos créditos somente serão obstados quando se desviarem do exercício da atividade econômica do contribuinte ou quando a lei complementar estiver autorizada a fazê-lo – autorização essa que deve ser utilizada com parcimônia, sob pena de a neutralidade assegurada pelo Texto Constitucional tornar-se despida de eficácia.

4. Não cumulatividade sob a perspectiva da neutralidade na Emenda Constitucional 132/2023. Estamos diante de um “bom” IVA?

Após analisarmos o histórico do ICMS e sua não cumulatividade sob as perspectivas constitucional, cabe-nos avançar no estudo da tributação sobre o consumo delineada pela Emenda Constitucional n. 132. Pelo desenho constitucional inaugurado pela referida emenda, o ICMS está previsto para ser extinto em 2033, devendo o PIS e COFINS ser extintos em 2027 e o IPI ter sua alíquota reduzida a zero no mesmo ano, salvo hipóteses constitucionalmente autorizadas de sua incidência. Segundo o mesmo desenho, a não cumulatividade dos tributos sobre o consumo assume novos contornos e características.

Nesse contexto, não cumulatividade e neutralidade se tornam vetores centrais que norteiam tanto o IBS quanto a CBS, conforme disposto nos arts. 156-A, § 1º e inciso VIII, e 195-A da Constituição Federal, introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Esses vetores caminham juntos, pois a não cumulatividade se apresenta como uma metodologia potencialmente capaz de mitigar os efeitos da tributação sobre o consumo nas decisões econômicas. Como bem afirmou Isaias Coelho, “não há maior inimigo da neutralidade que os impostos cumulativos”, pois estes incidem em cascata, incorporando-se ao custo de produção ou revenda, em cada etapa da cadeia produtiva ou de distribuição¹³. Dessa forma, a não cumulatividade emerge como uma aliada inseparável da neutralidade na tributação sobre o consumo.

Ciente dos efeitos prejudiciais da cumulatividade na tributação do consumo, Luís Eduardo Schoueri destaca a questão da verticalização da produção. Isso se deve ao fato de que, em uma cadeia produtiva mais longa, a carga tributária tende a ser maior, já

¹³ COELHO, Isaias. *Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS)*. <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Disponível em: Acesso em 15.04.2024.

que o imposto incide sobre o valor da operação, que inclui também os tributos cobrados nas etapas anteriores do ciclo econômico.

“Os efeitos danosos da tributação *plurifásica cumulativa* são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer, quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes economicamente menores, que não têm condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a cumulatividade traz sérios danos à exportação, já que não permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial.¹⁴”

Para assegurar a neutralidade por meio de um sistema não cumulativo, idealmente, não deve haver restrições ao direito de dedução, autorizando-se que o contribuinte aproprie crédito do imposto incidente sobre bens e serviços relacionados a qualquer atividade econômica tributável pelo mesmo imposto. No entanto, restrições ao direito à dedução são comuns em sistemas tributários que oneram o consumo por meio de tributo sobre valor agregado (IVA), como ocorre nos países-membros da União Europeia¹⁵. Restringe-se o crédito, por exemplo, quando os bens ou serviços adquiridos forem utilizados para fins não empresariais, a exemplo do consumo privado¹⁶.

Na União Europeia, a neutralidade do IVA baseia-se em duas premissas: (i) que as aquisições sujeitas ao imposto estejam ligadas às atividades econômicas do contribuinte e (ii) que essas aquisições integrem o "custo" do bem ou serviço comercializado pelo

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 365.

¹⁵ Sobre o afastamento do IVA europeu ao que seria um modelo ideal de IVA, assim entendido um IVA sem cumulatividade residual e com neutralidade, vide: MOREIRA, André Mendes. *O Direito ao Crédito no IVA Europeu: Apontamentos sobre o Princípio da Neutralidade Tributária*. Revista Direito Tributário Atual n. 42, ano 37, p. 47-66. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

¹⁶ COMISSÃO EUROPEIA. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (accompanying document to the GREEN PAPER On the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system). Bruxelas, 2010, p. 39. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/494f70a7-9c8f-4549-b5f6-7cc65143d375_en?filename=com%282010%29695_en.pdf. Acesso em 15.04.2024.

mesmo. Quanto ao primeiro ponto, surgem questionamentos acerca do grau de conexão necessário entre as aquisições e as atividades do sujeito passivo¹⁷.

É comum, nesse contexto, que limitações sejam criadas em relação a gastos com veículos, combustíveis, restaurantes e refeições em geral, alojamento em hotéis, entretenimento. Tratar-se-ia de uma presunção - absoluta, em alguns casos - de que dispêndios de tal natureza representam consumo pessoal, desvinculado da atividade empresarial. Críticas são tecidas a esse modelo, tido por alguns como contrário à ideia de que o IVA incidente sobre todos os gastos com bens e serviços usados no negócio do contribuinte deve ser elegível ao creditamento¹⁸. Seja como for, normas dessa natureza buscam evitar a dedução de despesas que podem mascarar usos privados (como pode ocorrer com veículos e viagens), para o que, não raro, são criadas vedações amplas, as quais, em que pese possam sacrificar a neutralidade em alguma medida, são preferíveis comparativamente à distorção causada pelo potencial uso fraudulento dessas despesas¹⁹.

A despeito das possíveis críticas, esse parece ter sido o caminho trilhado pelo Constituinte Derivado na Emenda Constitucional n. 132, de 2023, ou seja, um caminho em que a não cumulatividade é a regra, com vistas a viabilizar a neutralidade, impedindo-se, porém, o crédito do imposto sobre bens, serviços e direitos usados, não pelo contribuinte, mas para uso ou consumo individual das pessoas naturais que trabalham para ou com o contribuinte, ou que com ele se relacionem.

De fato, o art. 156-A, parágrafo 1º e inciso VIII, estabelece que o IBS e a CBS, além de serem orientados pelo princípio da neutralidade, serão não cumulativos, compensando-se o tributo “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, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição”.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2ª edição. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 60.

¹⁸ Críticas nesse sentido foram tecidas em respostas a consulta pública da Comissão Europeia sobre os problemas do modelo de IVA europeu, incluindo problemas de não cumulatividade (COMISSÃO EUROPEIA. Summary report of the outcome of the public consultation on the GREEN PAPER On the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (1 DECEMBER 2010 – 31 MAY 2011). Bruxelas, 2011, p. 20. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/c6cd64bf-14d0-405f-9f8d-d098ade1ed8a_en?filename=sec%282010%291455_en.pdf. Acesso em 15.04.2024).

¹⁹ OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el iva: análisis y propuestas de armonización. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF - UDIMA, n. 405, p. 55-94, 2012, p. 74. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15.04.2024.

A exceção contida no final do dispositivo tem por objetivo prevenir fraudes ou irregularidades, já que, em um sistema de não cumulatividade ampla, o crédito financeiro do IVA engloba todos os dispêndios que compõem o custo dos bens e serviços comercializados, mas não se estende a aquisições para uso ou consumo de pessoas físicas, desvinculadas da atividade do contribuinte. Um exemplo pertinente, trazido por Hugo de Brito Machado Segundo, é o do sócio-diretor de uma farmácia que atribui à empresa despesas com veículo, combustível, alimentos para sua residência e escola dos filhos, classificando indevidamente esses gastos como passíveis de creditamento²⁰. O texto constitucional não permite tais práticas²¹, mas aceita todas as despesas que estejam efetivamente ligadas à atividade empresarial ou profissional.

A restrição ao crédito nas hipóteses de “uso ou consumo pessoal” tem o potencial de suscitar debates, a depender da moldura da lei complementar. Ainda mais preocupante, se essa restrição for excessivamente abrangente, há o risco de comprometer o sistema não cumulativo e, conseqüentemente, a neutralidade. Por essa razão, outras jurisdições buscam soluções para evitar disputas quanto à relação ou pertinência entre o uso empresarial e o uso privado de bens e serviços²².

O projeto de lei complementar n. 68, de 25.04.2024, submetido e aprovado pela Câmara dos Deputados para regulamentar o IBS e a CBS estabeleceu critérios que visam mitigar debates em torno do que sejam bens de uso e consumo pessoal.

Na definição do que sejam bens de uso ou consumo pessoal, o legislador pode, em nome da praticabilidade, fazer uma lista diminuta e taxativa de situações, assim como pode estabelecer que tudo o que sofre a incidência dos tributos gera crédito, desde que se conecte à atividade do contribuinte, determinando, porém, a incidência dos tributos

²⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma Tributária: emenda constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2024, p. 91.

²¹ O objetivo de coibir desvios está descrito no parecer do Deputado Federal Baleia Rossi, que acompanhou a Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019, a qual deu origem à Emenda Constitucional n. 132/23. Do referido parecer, consta o seguinte: “É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente” (BRASIL. Justificativa da Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 15.04.2024).

²² Como apontado pela Comissão Europeia, o uso de uma alíquota fixa e inferior à do IVA incidente na aquisição (“flat-rate restriction”) pode ser um caminho para que se atinja esse desiderato, desde que o critério eleito para tanto seja consistente com a realidade econômica, e não um meio para aumentar a arrecadação (COMISSÃO EUROPEIA. GREEN PAPER on the future of VAT - Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Bruxelas, 2010, p. 11. Disponível em: acesso em 15.04.2024).

sobre fornecimentos não onerosos vinculados ao exercício da mesma atividade. O que o legislador complementar não pode é criar restrições exageradas acerca do que constitui bem de uso ou consumo pessoal, ou abrir espaço para que normas infralegais o façam, na medida em que o sopesamento da não cumulatividade com a praticabilidade não pode conduzir à instituição de normas que não se conformem ao núcleo semântico mínimo da expressão “bens, serviços e direitos de uso ou consumo pessoal”. O projeto de lei complementar n. 68, de 25.04.2024, adota essas duas metodologias. Vejamos.

O art. 2º do referido projeto dispõe que IBS e CBS são informados pelo princípio da neutralidade, o que significa dizer que esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e na lei complementar.

De acordo com o art. 28 do projeto, o contribuinte dos referidos tributos pode apropriar créditos quando ocorrer o pagamento do IBS e da CBS incidentes sobre aquisições de bens ou serviços, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas na lei complementar.

O art. 30 dispõe que os seguintes serviços são considerados de uso e consumo pessoal: joias, pedras, metais preciosos; obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico; bebidas alcoólicas; derivados do tabaco; armas e munições; e bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos. A lista é restrita e taxativa. Mais, o projeto autoriza a dedução do crédito quando tais bens forem comercializados ou utilizados para a fabricação de bens comercializados, sendo, pois, necessários à realização das operações do contribuinte. Armas e munições, por exemplo, são elegíveis ao crédito, também, quando forem utilizados por empresas de segurança. Bens recreativos também podem gerar crédito quando forem utilizados, preponderantemente, pelos adquirentes em estabelecimento físico. A lista restrita e taxativa limita o potencial de litígio. Litígio só haverá, nesses casos, quando o contribuinte apropriar créditos sobre bens da citada lista e se dúvidas houver quanto à sua vinculação à atividade empresarial ou profissional.

Ocorre que, na regulamentação do tema, o projeto não para por aí. O art. 39 também trata de bens e serviço de uso ou consumo pessoal. O dispositivo não veda o creditamento. Na verdade, o art. 39 estabelece que há incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas. Havendo a incidência desses tributos, em contrapartida, mantém-se o direito à dedução.

Nos termos do art. 5º, o IBS e a CBS incidem sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal do próprio contribuinte, quando este for pessoa física; ou das pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei, quando este não for pessoa física; ou dos empregados dos contribuintes; e o fornecimento de brindes e bonificações; o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas acima.

O art. 39, cuidando do fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas, estabelece em seu parágrafo 1º que bens e serviços para uso e consumo pessoal incluem, a título exemplificativo: a disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas à sua manutenção; a disponibilização de veículo, bem como despesas relativas à sua manutenção, seguro e abastecimento; a disponibilização de equipamento de comunicação; serviço de comunicação; serviços de saúde; educação; alimentação e bebidas.

De acordo com o parágrafo 2º, não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal aqueles utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, podendo o regulamento estabelecer critérios para que os bens e serviços referidos no parágrafo anterior sejam considerados como utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, devendo considerar, entre outros, uniformes, fardamentos, equipamentos de proteção individual, serviços de saúde disponibilizados na própria empresa para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho e serviços de planos de assistência à saúde e de fornecimento de vale-refeição e vale-alimentação, quando forem destinados a empregados e decorrerem de convenção coletiva de trabalho – neste caso, calculados de acordo com os respectivos regimes específicos.

Em acréscimo, o parágrafo 4º do art. 39 prevê que, na disponibilização de bens de uso continuado, incluindo bem imóvel, veículo e equipamento de comunicação, haverá incidência do IBS e da CBS em montantes estabelecidos em lei complementar.

Note-se que o projeto de lei complementar parece prestigiar a não cumulatividade, criando uma lista diminuta de hipóteses em que não se admite o crédito. Mesmo nessas hipóteses, permite-se prova de seu uso na atividade econômica, de tal sorte a viabilizar o direito à dedução. Para as demais situações, ainda que certos bens e serviços sejam de uso e consumo pessoal, o crédito é mantido, porque a lei determina a incidência de IBS e CBS sobre prestações não onerosas ou inferiores a valor de mercado feitas pelo contribuinte em favor de pessoas físicas²³.

Porém, a norma do art. 39 tem potencial de gerar litígio e limitações, inclusive via norma infralegal (regulamento), porque a lista nele contida não é restrita e taxativa como aquela do art. 28. É bem verdade que, no texto aprovado na Câmara dos Deputados, parece haver autorização para que o contribuinte não recolha o IBS e a CBS, desde que identifique o beneficiário da utilidade e não aproprie o crédito (art. 39, parágrafo 11, III). Ainda que a autorização possa mitigar o contencioso sobre o alcance do art. 39, seu potencial é de gerar a indesejada cumulatividade. Por isso, ideal seria que a lista do art. 39 fosse restrita e taxativa. Quanto menores forem as exceções, e quanto menos espaço houver para o casuísmo e o subjetivismo, mais neutra e mais simples será a tributação sobre o consumo. Essa talvez tenha sido a intenção do projeto de lei complementar n. 68/24 – mas que merece aprimoramento. Esperemos que não ocorra seu desvirtuamento, nem durante o processo legislativo, nem em regulamentação por atos infralegais.

Isso assegura que tenhamos um “bom” IVA? A ideia de um “bom” IVA passa pela simplicidade, neutralidade, justiça fiscal e capacidade de evitar distorções econômicas – o que nosso legislador complementar tem potencial de alcançar na instituição de IBS e CBS.

O ideal teria sido a instituição de um IVA único, e não dual. A dualidade aumenta a complexidade. Sem prejuízo, a proposta brasileira avança ao unificar diferentes tributos sobre o consumo e harmonizar regras, o que tende a reduzir litígios e custos de conformidade, trazendo mais simplicidade. A simplicidade a que se refere o texto constitucional não deve ser interpretada como um sistema tributário fácil, indene a

²³ Como anotou Isaias Coelho, a impossibilidade de dedução dos tributos pagos na aquisição de bens usados para uso ou consumo pessoal, por exemplo, de diretores, conquanto seja uma preocupação legítima com essa forma de evasão, torna tal exceção arriscada, na medida em que pode reabrir conflitos interpretativos e gerar novos litígios. O ideal, na visão do autor, é autorizar a dedução da totalidade do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, mas determinar a incidência do tributo sobre a cessão ou prestação gratuita de bens e serviços (COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Disponível em: Acesso em 15.04.2024).

dúvidas e controvérsias. Trata-se, na verdade, de perseguir um sistema menos complexo. A tributação é naturalmente complexa. Nesse contexto, a simplicidade orienta o legislador a buscar, sempre que possível, soluções menos complexas. Isso é o que parece acontecer quando se eliminar diversas leis versando sobre PIS e COFINS, assim como dezenas de leis estaduais de ICMS e milhares de leis de ISS.

A proposta avança, também, ao dispor no texto constitucional que os tributos, sendo informados pela neutralidade, têm como um de seus pilares a não cumulatividade ampla, a qual pode ser excetuada **exclusivamente** nas hipóteses de bens e serviços de uso e consumo pessoal, ou nos casos previstos na Constituição ou quando autorizado por lei complementar.

Quer dizer, o constituinte derivado foi mais rigoroso no desenho da não cumulatividade, se compararmos o texto introduzido pela Emenda Constitucional n. 132 com aquele que cuida do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS. Para a IBS e CBS, a não cumulatividade pode ser excetuada apenas quando a Constituição autorizar que isso aconteça. É o que declara o inciso VIII do parágrafo 1º do art. 156-A. Outra distinção importante é que a neutralidade foi erigida à condição de princípio explícito e fundante do IBS e da CBS. A neutralidade, embora seja um vetor aberto de difícil concreção, uma vez inserido no texto constitucional, precisa necessariamente nortear a atividade do legislador e das autoridades fiscais, não sendo apenas um ideal teórico, mas, sim, um elemento estruturante desses tributos, cuja capacidade é de robustecer a norma de não cumulatividade ampla estampada no art. 156-A. Como princípio explícito, deve ser prestigiado, podendo ser mitigado apenas quando em confronto ou em sopesamento com outros princípios constitucionais, sendo vedada a sua inobservância por mera conveniência do legislador.

Em resumo, segundo entendemos, a simplicidade, a neutralidade, a justiça fiscal e diminuição da regressividade, estatuídos nos art. 145, parágrafos 3º e 4º, e 156-A, parágrafo 1º, I, a princípio, podem ser alcançados pelo legislador complementar se os tributos forem adequadamente instituídos. Nesse contexto, estamos diante um bom modelo, mas nada é tão bom que não possa ser desconfigurado pela criatividade do legislador infraconstitucional e pelo açodamento das autoridades públicas. Daí a importância de vigiarmos a instituição e regulamentação dos novos tributos, inclusive no tocante à não cumulatividade. Abaixo veremos os limites a que se sujeita o legislador quanto à não cumulatividade.

5. Não cumulatividade do IBS e da CBS como princípio e regra

A doutrina clássica que se debruçou sobre o ICMS e IPI considera a não cumulatividade como um princípio constitucional, especialmente pelo seu papel estruturante na conformação do sistema tributário brasileiro e por orientar a adequação de outras normas tributárias²⁴. Em contrapartida, parcela significativa da doutrina da mais alta qualidade a considera como uma regra voltada para a técnica de apuração de créditos tributários²⁵. O Poder Judiciário, no processo de construção da jurisprudência sobre a não cumulatividade aplicável aos tributos plurifásicos *stricto sensu*, oscilou entre essas duas visões, sendo que, em julgados da Suprema Corte, ora fala-se em técnica de apuração, ora em princípio, chegando ao extremo – ou melhor, ao erro – de afirmar tratar-se de benefício fiscal²⁶.

Da mesma forma que a não cumulatividade do ICMS comporta diferentes visões, a não cumulatividade do IBS e CBS, remodelada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, não poderia ser diferente. A importância da compreensão de sua natureza jurídica como princípio, regra ou técnica de arrecadação é fundamental para superar os desafios teóricos que têm comprometido a efetividade do ordenamento jurídico.

Para tanto, é preciso distinguir princípios e regras. Ambos são normas jurídicas, porém a diferenciação entre eles é um desafio que tem sido enfrentado pelos mais destacados estudiosos. A dificuldade começa pelos inúmeros significados da expressão polissêmica “princípio jurídico”²⁷. Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao reconhecer a

²⁴ Entre inúmeros, pode-se citar: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 289/290; MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Comentários à Legislação Nacional*. São Paulo: Dialética, 2006, pp.272/273; CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra-matriz do ICM*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: PUC, 1981, P.377; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 384/397; CAMPOS, Roberto de Siqueira. *O ICMS e a Lei Complementar nº 102*, coordenada por Valdir de Oliveira Rocha, Editora Dialética, pág. 202.

²⁵ BORGES, José Souto Maior. *Crédito do IPI Relativo a Insumo Isento*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 48. São Paulo: Dialética, set./1999, p.160; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp.89/90; GRECO, Marco Aurélio. *A não-Cumulatividade das Contribuições Cofins/PIS*. Revista de Estudos Tributários, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, pp. 126/127.

²⁶ Ilustra bem essa afirmação o recente julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 633 (RE 704.815/SC), em que se discutiu o direito ao crédito dos bens de uso e de consumo utilizados na cadeia de produção de mercadorias destinadas à exportação, bem como a decisão proferida no julgamento da ADI n. 2325, oportunidade na qual o STF entendeu que seriam legítimas as restrições impostas pela Lei Complementar n. 102/2000 ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre a aquisição de energia elétrica, bens do ativo permanente, bens de uso e consumo e serviços de comunicação.

²⁷ “Etimologicamente, o termo ‘princípio’ (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. (...) Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, *a pedra angular de qualquer sistema*.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p.47).

dificuldade de distinção teórica entre os dois, escorado na doutrina de Carrió e Dworkin, propõe os seguintes critérios²⁸:

1. os princípios não exigem um comportamento específico, isto é, estabelecem ou pontos de partida ou metas genéricas; as regras, ao contrário, são específicas em suas pautas;
2. os princípios não são aplicáveis à maneira de um "tudo ou nada", pois enunciam uma ou algumas razões para decidir em determinado sentido sem obrigar a uma decisão particular; já as regras enunciam pautas dicotômicas, isto é, estabelecem condições que tornam necessária sua aplicação (conseqüências que se seguem automaticamente);
3. os princípios têm um peso ou importância relativa, ao passo que as regras têm uma imponibilidade mais estrita; assim, princípios comportam avaliação sem que a substituição de um por outro de maior peso signifique exclusão do primeiro; já as regras, embora admitam exceções, quando contraditadas provocam a exclusão do dispositivo colidente;
4. o conceito de validade cabe bem para as regras (que ou são válidas ou não o são), mas não para os princípios, que, por serem submetidos a avaliação de importância, mais bem se encaixam no conceito de legitimidade.

Humberto Ávila, preocupado com a clareza conceitual das espécies normativas, ressalta a importância da distinção entre as categorias que o aplicador do Direito utiliza para garantir, com segurança, a aplicação dos princípios e regras, bem como a sua efetividade. Para tanto, aponta diferentes critérios de diferenciação entre princípios e regras: (1) critério do *caráter hipotético-condicional*, que se fundamenta no fato de as regras possuírem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo *se, então*, enquanto os princípios apenas indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto; (2) critério do *modo final de aplicação*, que se sustenta no fato de as regras serem aplicadas de modo absoluto *tudo ou nada*, ao passo que os princípios são aplicados de modo gradual *mais ou menos*; (3) critério do *relacionamento normativo*, que se fundamenta na ideia de a antinomia entre as regras consubstanciar verdadeiro conflito, solucionável com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção, ao passo que o relacionamento;

²⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. 1ª ed., Barueri: Manole, 2007, p. 338.

considera os princípios, ao contrário das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada²⁹.

Independentemente do critério adotado, é evidente a inegável importância dos princípios, como bem destacado por Geraldo Ataliba: “Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)”³⁰.

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello nos ensina que:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental, que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.³¹

Tal é a importância dos princípios que, paulatinamente, passaram a ser utilizados como se fossem a solução para todos os problemas jurídicos. Contudo, pelo fato de os princípios possuírem alta carga axiológica, podendo estar implícitos ou explícitos, são permeáveis por subjetivismos, generalidades e abstração. Não por acaso, Humberto Ávila alerta que a doutrina constitucional vive a euforia do que se convencionou chamar de *Estado Principiológico*³².

Concordamos com esse pensamento, na medida em que a utilização exacerbada dos princípios acaba por reduzir a importância das regras ou torna-as dispensáveis. Longe de simplesmente buscar interpretar as normas a partir dos princípios que as fundamentam, passou-se a ignorá-las, recorrendo unicamente aos princípios para encontrar soluções. Essa postura propicia decisões arbitrárias, individualistas, que ficam

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 30-31.

³⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 34.

³¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.54.

³² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 15. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto ressalta “A proeminência dos princípios em relação a outros conteúdos normativos – não merecedores desse atributo –, difundida por parcela significativa da doutrina, gerou, como resultado, uma propensão dos operadores do direito a alçar à condição de princípio prescrições que distam de merecer esse qualificativo. Não seria exagero reconhecer certo processo de deterioração da expressão, mediante a atribuição do caráter principiológico a proposições que sequer guardam consonância com o direito posto.” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 72)

ao sabor do intérprete quando este não concorda com regras jurídicas produzidas de acordo com o ordenamento jurídico e pelos representantes eleitos da sociedade.

Para evitar excessos, o intérprete deve-se atentar às regras, que são normas com menor grau de abstração, destinadas a uma situação específica prevista pelo legislador. Como observa Dworkin “Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras³³”. Por outro lado, os princípios não atuam de forma definitiva ou determinante; eles direcionam a decisão para um certo caminho, mas de maneira não conclusiva. Mesmo quando não prevalecem em uma determinada decisão, permanecem íntegros e preservados em sua essência³⁴.

Como bem observa Ávila, a distinção das espécies normativas entre princípios e regras tem dois objetivos principais: facilitar o processo de interpretação e aplicação do Direito ao antecipar suas características e estruturar o ônus argumentativo do aplicador, reduzindo a necessidade de fundamentação. De outro lado, o autor questiona os critérios costumeiramente eleitos pela doutrina para a distinção entre as espécies normativas ao alertar que regras jurídicas no plano abstrato convivem, mas que no plano concreto podem estar em conflito. O mesmo pode ocorrer de princípios que orientarem a realização de fins conflitantes ou no caso de proporem diferentes meios para alcançar o mesmo objetivo. Nesses casos, um princípio pode deixar de ser aplicado, de forma semelhante ao que ocorre com uma regra que é afastada quando entra em conflito com outra³⁵.

Humberto Ávila defende, então, uma proposta intitulada como *heurística*. Em sua concepção, as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos legais e de seus significados usuais, baseando-se em conexões axiológicas externas ao texto. Assim, a distinção entre princípios e regras não possui valor empírico ou conclusivo, pois não permite antecipar completamente o significado normativo. Essa distinção tem um valor mais heurístico, servindo como *modelo* ou *hipótese provisória* para reconstrução de conteúdos normativos, sem garantir um procedimento dedutivo claro para fundamentação ou decisão³⁶.

³³ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 43.

³⁴ *Idem*.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 55/59.

³⁶ *Idem*, *Ibidem*, p. 60.

Ao detalhar a proposta, esclarece que ela admite a coexistência de espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo:

Um ou mais dispositivos podem funcionar como ponto de referência para a construção de regras, princípios e postulados. Ao invés de *alternativas exclusivas* entre as espécies normativas, de modo que a existência de uma espécie excluiria a existência das demais, propõe-se uma classificação que alberga *alternativas inclusivas*, no sentido de que os dispositivos podem gerar, simultaneamente, mais de uma espécie normativa. Um ou vários dispositivos, ou mesmo a implicação lógica deles decorrente, pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)³⁷.

Como exemplo de sua proposta, menciona que o dispositivo constitucional que exige lei formal para a criação ou aumento de tributos pode ser visto de três formas: como *regra*, ao condicionar a validade tributária a um procedimento específico culminando em uma lei; como *princípio*, ao promover valores como liberdade e segurança jurídica; e como *postulado*, ao vincular a interpretação e aplicação ao Direito, evitando parâmetros externos ao ordenamento jurídico.

Propomos o mesmo raciocínio para a norma da não cumulatividade do IVA-Dual, insculpida na Emenda Constitucional 132/2023. Quando o comando constitucional determina a compensação do imposto devido com o montante cobrado sobre todas as operações anteriores, pode-se extrair tanto uma *regra*, que estabelece metodologia de apuração do *quantum debeat* de observância obrigatória, quanto um *princípio*, ao incorporar valores estruturais relativos aos tributos sobre o consumo, notadamente a neutralidade – esta, mais claramente, um princípio que direciona a atuação do legislador com o propósito de mitigar a influência das normas tributárias sobre a tomada de decisões empresariais.

Por outros termos, a não cumulatividade tem feição de *regra* porque não admite sopesamento. Esse é o mandamento do texto constitucional. Porém, o constituinte permite abrandamento ou mesmo afastamento da não cumulatividade nas hipóteses taxativamente elencadas no texto constitucional. Quando couber sopesá-la com outros princípios, como o da igualdade, para decidir *se e, em caso positivo, como* adotá-la, a não cumulatividade terá feição de *princípio*.

³⁷ Idem, Ibidem, p. 60.

André Mendes Moreira, ao tratar das funções da não cumulatividade do ICMS, elenca as cinco principais para justificar sua natureza de princípio: (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte *de facto*, não onerando os agentes produtivos; (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente; (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas; (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação); (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional. Todas essas funções estão presentes na não cumulatividade do IBS e CBS e foram até reforçadas pela Emenda Constitucional 132/2023³⁸.

Portanto, a alta carga axiológica na norma da não cumulatividade conduz às características de um verdadeiro princípio constitucional que se efetiva por meio de uma regra de compensação de observância obrigatória. Não está estatuído no art. 156-A, inciso VIII, da Constituição que o IBS *poderá* ser não cumulativo, mas, sim, que *será* não cumulativo. Trata-se, pois, de uma imposição do constituinte derivado; não de mera recomendação que pode ou não ser observada a depender da situação concreta.

Apenas nas hipóteses de aquisições de bens e serviços consideradas de uso ou consumo pessoal, isenção, imunidade e nos regimes específicos expressamente previstos no §6 do art. 156-A, o princípio da não cumulatividade do IBS e da CBS pode ser excepcionado³⁹. Este rol é taxativo, revelando, porém, que o constituinte derivado, embora tenha consagrado a não cumulatividade ampla, não a desenhou como irrestrita.

De fato, delegou-se ao legislador complementar a possibilidade de estabelecer restrições à compensação de créditos nas operações de aquisição de bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal; de dispor com uma certa liberdade sobre os regimes específicos e de condicionar a apropriação de créditos ao pagamento em determinadas hipóteses (não basta o destaque na nota fiscal).

³⁸ Moreira, André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 4ª ed., rev. e atual. São Paulo: Ed. Noeses, 2020, p.120.

³⁹ Caso o contribuinte do Simples Nacional não opte pelo regime regular do IBS e da CBS, ele não poderá se apropriar de créditos desses tributos em suas aquisições. No entanto, os adquirentes de seus bens e serviços poderão apropriar créditos de IBS e CBS em valor equivalente ao devido nesse regime. Dessa forma, a não cumulatividade está observada com a opção conferida pelo Constituinte.

Discute-se, nesse contexto, se ao estabelecer o “split payment” como uma regra, e não como uma exceção, a lei complementar não comprometeria a não cumulatividade. A Constituição diz que lei complementar disporá sobre 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.

A autorização para que o legislador proceda desse modo não existe para que se possa tolher a não cumulatividade. Os propósitos são outros. Quer-se diminuir evasão fiscal e, ainda, assegurar que o ressarcimento de créditos, quando acumulados, seja ágil, eficaz e expedito – tudo o que nunca se verificou com IPI, ICMS, PIS e COFINS. Logo, em que pesem os custos que podem estar relacionados à implementação e manutenção do “split payment”, parece-nos que isso não interfere naqueles propósitos e, pois, não é bastante para comprometer a não cumulatividade. Pelo contrário: seu objetivo é assegurá-la.

A experiência brasileira com os tributos plurifásicos é traumática, o que revela que qualquer flexibilização de norma estruturante de nossos tributos tem um potencial de gerar contenciosos infundáveis e, conseqüentemente, insegurança jurídica crônica. Por isso, é importante que vigiemos a instituição, a regulamentação e a interpretação e aplicação das normas do IBS e da CBS, evitando erros do passado, demonstrando que sua não cumulatividade se estrema daquela outrora prevista para ICMS, IPI, PIS e COFINS e que, portanto, posicionamentos e decisões demasiado restritivos não se coadunam àqueles tributos, não podendo ser a eles automaticamente estendidos, afinal, a Constituição declara que as exceções à não cumulatividade são exclusivamente aquelas previstas em seu texto, devendo-se, ademais, orientar IBS e CBS pela neutralidade.

Não se pode deixar de pontuar que aqueles que entendem que a não cumulatividade é uma mera técnica de arrecadação, além de diminuírem a importância dos valores que orientaram o legislador a positivar a não cumulatividade desde a Emenda Constitucional n. 18/1965, não atentaram para os conceitos de regras e princípios com técnicas de apuração do *quantum debeat*. A técnica adotada na não cumulatividade do IBS e da CBS é a chamada tributo contra tributo (*tax on tax*), assim

como ocorre atualmente com o ICMS e o IPI, mas não em relação ao PIS e à COFINS⁴⁰. Como princípio, regra e técnica de arrecadação possuem pontos de contato, a dúvida sobre esses conceitos é pertinente. No entanto, afirmar que da Constituição emana apenas um procedimento de cálculo é fechar os olhos para a história dos impostos plurifásicos, para os valores que suportaram a opção do Constituinte e para o alcance das normas enunciadas no texto constitucional, tolhendo-as indevidamente. Que o mesmo não ocorra no novel regime.

A não cumulatividade do IBS e da CBS, enquanto regra, não pode ser temperada ou abrandada. Porém, a Constituição admite, excepcionalmente, que ela assuma a feição de princípio, hipótese em que pode ser limitada e sopesada, mas somente nos poucos espaços que o constituinte derivado outorgou ao legislador complementar para que assim proceda. Mesmo nesses casos, será necessário verificar se as medidas adotadas estão alinhadas à neutralidade que sustenta e orienta os referidos tributos – a relativização da neutralidade pode acontecer, mas nunca de modo a deformar a não cumulatividade, tornando-a diminuta, residual, e não ampla como predicado pela Constituição.

Logo, sendo um princípio, a não cumulatividade pode servir de vetor na formulação das regras de exceção (i.e., regimes específicos). Assim, por exemplo, no delineamento da tributação do consumo que recai sobre seguros e serviços financeiros, o legislador deve buscar ao máximo evitar a incidência em cascata.

Mas, fora das situações dispostas na Constituição, a não cumulatividade apresenta-se com conteúdo de regra – a qual demarca as balizas mínimas de sua concreção e elenca de modo expresso as situações em que pode ser excepcionada – o que significa dizer que não pode ser suprimida ou graduada em desconformidade com os quadrantes traçados pelo constituinte derivado.

6 Conclusão

Com uma estrutura complexa, detalhadamente prevista na Emenda Constitucional n. 132/2023, o modelo de Imposto sobre Valor Adicionado dual (IVA-Dual), composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência estadual e pelo Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência federal, suscita diversas

⁴⁰ Para o PIS e à Cofins a técnica aplicável para operacionalizar a não cumulatividade é a de base contra base (*tax on base*).

discussões, principalmente quanto à não cumulatividade, seus contornos e exceções. Nesse novo cenário, a não cumulatividade emerge como um elemento central de análise, pois influencia diretamente a incidência e a arrecadação dos tributos plurifásicos sobre o consumo. Este artigo analisou a natureza jurídica da não cumulatividade do IVA-Dual, sua abrangência e efetividade. Partiu-se da análise histórica da evolução da não cumulatividade *stricto sensu* no sistema tributário brasileiro, em especial do ICMS, prosseguindo-se com enfoque analítico da distinção entre regras, princípios e técnicas de arrecadação.

Concluiu-se que o IVA brasileiro apresenta avanços significativos em relação ao regime anterior, elevando-o ao patamar de um IVA moderno e alinhado às melhores práticas internacionais. Contudo, as exceções ao comando constitucional e a delegação de diversos poderes ao legislador complementar podem mitigar indevidamente a não cumulatividade e, por decorrência, a neutralidade. Se a última, sendo exclusivamente principiológica, pode sofrer temperamentos, a não cumulatividade, por sua vez, tendo, também, conteúdo de regra – a qual demarca as balizas mínimas de sua concreção e elenca de modo expresso as situações em que pode ser excepcionada – não pode ser suprimida ou graduada fora dos quadrantes traçados pelo constituinte derivado.

Por outros termos, a não cumulatividade do IBS e da CBS, enquanto regra, não pode ser temperada ou abrandada. Porém, a Constituição admite, excepcionalmente, que ela assuma a feição de princípio, hipótese em que pode ser limitada e sopesada, mas somente nos poucos espaços que o constituinte derivado outorgou ao legislador complementar para que assim proceda. Assim, quando couber sopesá-la com outros princípios, como o da igualdade, para decidir *se e, em caso positivo, como* adotá-la, a não cumulatividade terá feição de princípio. Mesmo nesses casos, será necessário verificar se as medidas adotadas estão alinhadas à neutralidade que sustenta e orienta os referidos tributos – a relativização da neutralidade pode acontecer, mas nunca de modo a deformar a não cumulatividade, tornando-a diminuta, residual, e não ampla como predicado pela Constituição.