

Dispensa da não cumulatividade em regimes específicos de IBS e CBS: interpretação da norma, risco à neutralidade e o exemplo negativo do regime de bens imóveis. 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. 447-466.

**Autores: Gabriel Miranda Batisti
Rodolfo Gregório Paiva**

DISPENSA DA NÃO CUMULATIVIDADE EM REGIMES ESPECÍFICOS DE IBS E CBS: INTERPRETAÇÃO DA NORMA, RISCO À NEUTRALIDADE E O EXEMPLO NEGATIVO DO REGIME DE BENS IMÓVEIS

1. Introdução

A reforma tributária sobre o consumo, além do ideal de simplificação do sistema nacional de tributação indireta, adotou como vetor central a efetivação da neutralidade e da não cumulatividade plena. Esse propósito foi explicitado reiteradamente pelo constituinte derivado durante a tramitação da Proposta de Emenda Complementar n. 45, de 3.4.2019 (PEC 45), posteriormente promulgada como Emenda Complementar n. 132, de 20.12.2023 (EC 132).

A título de ilustração, na justificativa da PEC 45, o autor Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP) sinaliza expressamente como as “distorções estruturais dos tributos brasileiros sobre bens e serviços” (ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS) geram “(...) efeitos econômicos indesejados. Além de onerarem exportações e investimentos, induzem à adoção de formas de organização da produção e comercialização de bens e

serviços pouco eficientes”¹. No mesmo sentido: “as características do IBS são aquelas de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA): [...] (ii) a aplicação plena do princípio da não-cumulatividade, caracterizada pela recuperação integral do imposto incidente nas etapas anteriores”².

Há, ainda, diversas considerações similares nos pareceres na Câmara dos Deputados³ e no Senado Federal⁴.

De fato, o sistema vigente apresenta falhas graves que dificultam a realização plena da neutralidade e da não cumulatividade. O constituinte derivado buscou sanar essas limitações ao caracterizar a neutralidade como princípio (art. 156, § 1º da EC 132) e positivar uma regra de não cumulatividade ampla (art. 156, §1º e art. 195, § 16 da EC 132).

Na esteira da regulação da emenda, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar n. 68, de 25.4.2024 (PLP 68)⁵, que igualmente se arrima no discurso de promoção da neutralidade e da não cumulatividade ampla, conforme conta da exposição de motivos: “[...] o IBS e a CBS deverão ser informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica”⁶ e “o creditamento pelo contribuinte

¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 29 set. 2024. P. 25.

² *Ibidem*, p. 58-59.

³ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer Preliminar de Plenário n. 2*. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 29 set. 2024.

⁴ BRASIL. Senado Federal. Relatório à PEC 45/2019. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9488605&ts=1718738545494&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em: 29 set. 2024.

⁵ Na forma aprovada pela Câmara dos Deputados e, portanto, ainda pendente de aprovação e passível de alterações pelo Senado Federal. BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 68, de 2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2456606&filename=Tramitacao-PLP%2068/2024. Acesso em 29.9.2024.

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos nº EM nº 00038/2024 MF. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências, de 24.4.2024. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/exm/Exm-038-24-MF.doc. Acesso em: 29 set. 2024. p. 4.

somente é vedado na aquisição de bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal e em outras hipóteses expressamente previstas neste Projeto”⁷.

É evidente, portanto, que a satisfação desses dois objetivos, dentre outros, marca intrinsecamente o discurso legitimador e orientador da reforma.

Porém, nem sempre a operacionalização concreta das promessas constitucionais atende aos propósitos do constituinte, ou mesmo do legislador infraconstitucional, dadas as possíveis deturpações na regulamentação, interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Entende-se ser este o caso da atual reforma sobre o consumo, sob diagnóstico de que algumas regras previstas no PLP 68 atuam em sentido contrário à satisfação dos “anseios” da reforma.

Para confirmar essa compreensão, o artigo discorrerá inicialmente sobre o histórico da discussão sobre o crédito no âmbito do ICMS⁸. Apesar da existência de regra que garante a compensação de créditos com débitos dos tributos não cumulativos, esse direito dos contribuintes foi progressivamente suprimido por meio da legislação infraconstitucional – com apoio da jurisprudência⁹.

Na sequência, apresentar-se-á a não cumulatividade dentro da nova ordem constitucional e, particularmente, sua relação com os regimes específicos de tributação de IBS e CBS para os quais tenha sido textualmente dispensada.

Ainda, como “estudo de caso”, analisar-se-á o regime específico de operações com bens imóveis proposto no PLP 68/2024, como exemplo paradigmático de que a reforma, do modo proposto, tende a não atingir plenamente os seus objetivos.

⁷ *Ibidem*, p. 12.

⁸ A escolha pelo ICMS é justificada no fato de ser o imposto que mais se aproxima do IBS e da CBS, no que tange a regra geral de não cumulatividade (seja em razão da amplitude, seja em razão do método adotado para o cálculo). Em contraposição, i) o IPI historicamente foi emparelhado com critério físico, ii) a não cumulatividade do PIS/COFINS tem seus limites definidos pela legislação infraconstitucional (art. 195, § 12, CF) e, por fim, iii) o ISS é imposto cumulativo.

⁹ Nesse sentido, *cf.* RE 601.967, Relator: Ministro Marco Aurélio, Redator p/ Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes, Julgado em 18.8.2020, Publicado em 4.9.2020. RE 704.815, Relator: Ministro Dias Toffoli, Redator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Julgado em 08.11.2023, Publicado em 12.12.2023. RE 689.001 AgR, Relator: Dias Toffoli, Julgado em 6.2.2018, Publicado em 23.2.2018. De toda forma, vale esclarecer que a jurisprudência igualmente oscila para reconhecer o crédito menos restritivo em determinadas situações: REsp n. 1.201.635, Relator: Ministro Sérgio Kukina, Julgado em 12.6.2013, Publicado em 21.10.2013. REsp n. 842.270, Relator: Ministro Luiz Fux, Redator para acórdão: Ministro Castro Meira, Julgado em 23.5.2012, Publicado em de 26.6.2012. EAREsp n. 1.775.781, Relatora: Ministra Regina Helena Costa, Julgado em 11.10.2023, Publicado em 1.12.2023.

O percurso traçado revela que a EC 132 contém lacunas textuais que permitem instituição e regulamentação de IBS e CBS em sentido oposto ao “espírito da reforma”, ainda que haja discurso favorável à não cumulatividade e tal circunstância seja teoricamente superável via interpretação conforme a constituição proposta adiante.

Com base no exemplo histórico, verifica-se risco concreto de que a não cumulatividade do novo sistema tributário venha a depender novamente do sentido dado pela legislação infraconstitucional e da sua interpretação jurisprudencial para que não haja usurpação de competência, nem desvios em relação à teleologia do texto constitucional.

Ao fim, em vista da redação da EC 132 quanto à matéria, verificar-se-á a necessidade de (i) interpretação finalística do texto constitucional, para dele se extrair um comando maior de não cumulatividade, e (ii) de vinculação da legislação complementar ao “espírito” desse dispositivo, sob pena de desvirtuamento do propósito da reforma.

2. A experiência do ICMS quanto à não cumulatividade

O problema da cumulatividade é antigo e recorrente no ordenamento jurídico brasileiro, assim como são bem conhecidos os seus efeitos nocivos¹⁰. A bem da verdade, também os sistemas tributários de outros países ou blocos se ocupam de evitar a cumulatividade, cada qual à sua maneira, com seus respectivos vícios e virtudes¹¹.

Para mitigar tais efeitos, no caso do ICMS, a Constituição Federal (art. 155, § 2º, I) estabelece categoricamente a não cumulatividade para este imposto e já fixa a forma como deverá ser calculado: “*compensa-se o que for devido em cada operação o montante cobrado nas anteriores*”. Define, ainda, suas exceções: na hipótese de isenção ou incidência, salvo disposição em contrário do legislador, não haverá geração de crédito e serão anulados créditos das operações anteriores (art. 155, § 2º, I).

¹⁰ Entre seus efeitos nocivos estão (i) o aumento do custo de venda para produtos de cadeias econômicas longas; (ii) o incentivo à verticalização dos agentes econômicos, de forma a reduzir o número de etapas da cadeia econômica, (iii) o desestímulo à exportação, em razão da possibilidade de o ônus fiscal estar embutido no preço do produto exportado; (iv) a perda da competitividade (desvantagem concorrencial) dos produtos nacionais, ante a incidência única para produtos importados e (v) o aumento do custo de fiscalização, já que não há interesse dos contribuintes em realizar o controle do recolhimento do tributo das etapas anteriores (Cf. DA SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. O Alcance Constitucional da não Cumulatividade do ICMS. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 31, p. 162-176, 2014. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1494>. Acesso em: 4 set. 2024. p. 164-165.

¹¹ CARAGHER, Jacinta. *VATCalc*, 2024. VAT country guides. Disponível em: <https://www.vatcalc.com/global/vat-country-guides/>. Acesso em 27. 9.2024.

A previsão ensejou discussão relevante sobre sua caracterização: princípio, regra ou técnica de arrecadação¹². Sem adentrar nas especificidades do debate, compreende-se neste artigo que a não cumulatividade posta para o ICMS é regra.

Princípios e regras são espécies do gênero norma. Porém, enquanto os primeiros são normas “que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”¹³ (*mandamentos de otimização*), as segundas são “normas que são [necessariamente]satisfeitas ou não satisfeitas”¹⁴ (*determinações*). A distinção entre princípio e regra não seria, portanto, decorrente da hierarquia ou do nível de abstração/generalidade, mas, sim, de suas estruturas distintas – não é uma distinção quantitativa, mas sim qualitativa¹⁵.

Com isso em mente, elucidada-se a natureza de regra do comando insculpido no art. 155 da CF, já que ele define com precisão a obrigação de adoção do sistema de créditos e já prevê a forma de sua operacionalização¹⁶. Ou seja, não se trata de um comando que pode ser aplicado em graus, mas sim uma norma que é ou não é aplicada¹⁷¹⁸.

Caso se prescreva um estado ideal de não cumulatividade, como fim a ser alcançado por um mandamento de otimização, ter-se-á um princípio da não cumulatividade. Já se for identificada diretamente uma “conduta” que realize a não incidência de um tributo sobre outro (ainda que parcialmente) estar-se-á diante de uma regra da não cumulatividade¹⁹.

¹² Cf. GRAZZIOTIN DEXHEIMER, Vanessa. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: não Cumulatividade e Coerência Legislativa. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 38, p. 204-224, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1468>. Acesso em: 4 set. 2024.

¹³ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 90.

¹⁴ *Ibidem*, p. 91.

¹⁵ ROCHA, *Op. cit.* p. 524.

¹⁶ BARRETO, Aires F. ICMS – Compensação constitucional princípio da não-cumulatividade. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (orgs.). *Direito tributário: crédito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (Coleção doutrinas essenciais, v. 10). p. 40.

¹⁷ GRAZZIOTIN DEXHEIMER, *op. cit.*, p. 213. Humberto Ávila adota um critério de separação distinto, mas conciliável com a adotada no presente artigo (cf. ÁVILA, Humberto. A Não Cumulatividade do ICMS: uma Abordagem Constitucional e Legal. IN: Melo, Eduardo Soares (org.) *Estudos de Direito Tributário – Homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. v. 2. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 494; e ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 71-73).

¹⁸ Poder-se-ia indagar quanto à caracterização como técnica de arrecadação, porém a mera ideia de que a técnica de arrecadação define um comando claro de atos já permite o seu enquadramento como regra (de forma que a criação de uma diferenciação adicional é desnecessária).

¹⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos Constitucionais da não Cumulatividade dos Tributos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 27, p. 521-541, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1689>. Acesso em: 4 set. 2024. P. 527.

Disso deriva precipuamente sua força vinculativa própria.

Por ser *constitucional*, deve ser preponderante em relação às demais normas e orientar integralmente o ordenamento jurídico – o que também se aplicaria a um princípio constitucional.

Por ser *regra* – aqui a diferença maior em relação a um princípio – restringe-se o espaço para que o legislador a efetive de forma potencial; não consigna uma obrigação passível de ser satisfeita em graus pelo legislador infraconstitucional, mas uma obrigação que pode ou não ser satisfeita por este (o que, inclusive, facilita o juízo cognitivo quanto ao descumprimento da norma).

De toda forma, a caracterização da não cumulatividade como regra não prejudica a noção de que o legislador não pode restringir sua dimensão (efeito vinculante), nem impede que seja um vetor do Sistema Tributário Nacional (efeito irradiador). Quanto a esse ponto, a regra e o princípio estão no mesmo patamar. Daí porque a separação entre regra e princípio é pouco relevante para os fins ora avaliados: há vinculação do legislador infraconstitucional, tanto para regra, como para princípio, ainda que com “intensidade” diferente.

Ademais, há de se reconhecer que o comando constitucional é claro sobre o direito público subjetivo²⁰ do contribuinte à compensação: trata-se de norma de eficácia plena²¹, que não depende de normatização posterior para definição de seus limites²². A Constituição apenas delegou competência ao legislador complementar para definir o *regime de compensação* (art. 155, § 2º, XII, “c”), e não para limitar o *direito subjetivo à compensação*²³. A técnica (o direito) já está dada no texto constitucional, o legislador apenas tem a faculdade de disciplinar os meios de sua operacionalização, mas não de tornar o imposto cumulativo²⁴.

Apesar da clareza e completude da regra constitucional, houve sucessiva limitação do direito ao crédito pelo legislador complementar. Cite-se a restrição do

²⁰ Cf. BARRETO, *op. cit.*, p. 41. CALMON, Sacha; DERZI, Misabel Abreu Machado. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (orgs.). *Direito tributário: crédito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (Coleção doutrinas essenciais, v. 10). p. 953.

²¹ BRITO, Edvaldo. Problemas Jurídicos Atuais do ICMS. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 93.

²² RIBEIRO, *op. cit.*

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. ed n. 13. São Paulo: Saraiva, 2024. p. 439.

²⁴ DA SILVA, *op. cit.*, p. 172.

crédito sobre bens do ativo imobilizado no Convênio 66/88 (adoção do crédito físico)²⁵; a postergação *ad infinitum* do crédito sobre bens de uso e consumo na Lei Complementar n. 87, de 13.9.96 (LC 87)²⁶; a atuação das administrações tributárias para limitar a compensação apenas ao crédito físico²⁷; as limitações à apropriação de crédito sobre energia elétrica na LC 87/96²⁸.

A pretexto de estabelecer o regime de compensação do imposto, que corresponde apenas a aspectos procedimentais do ICMS (como a periodicidade, forma de apuração, forma de recolhimento, escrituração etc.²⁹), o legislador infraconstitucional erodiu sucessivamente o direito subjetivo do contribuinte à compensação. Ou seja, mesmo diante de uma regra constitucional que não apenas fornece um norte, mas delimita de forma precisa o escopo do exercício legiferante, o ordenamento evoluiu em um sentido oposto à realização da não cumulatividade.

O exemplo histórico do ICMS ilustra como a mera previsão no texto constitucional pode ser insuficiente para garantir a não cumulatividade, mesmo quando (i) as restrições são taxativamente³⁰ arroladas no texto constitucional e (ii) há autorização exclusiva para sua *ampliação*, jamais redução, ao legislador infraconstitucional³¹. A abertura interpretativa a que estão sujeitas todas as normas (pois apenas podem ser aplicadas mediante processo de interpretação/desvelamento do sentido) e, por que não dizer, a falta de cooperação entre fisco e contribuinte, resultaram em desnaturação do comando constitucional.

A experiência do ICMS, portanto, afigura-se extremamente didática para o futuro, pois:

²⁵ Posteriormente a LC 87, possuiu-se a admitir o crédito financeiro – permitindo-se o crédito sobre bens do ativo imobilizado e de uso e consumo, porém igualmente limitados (DA SILVA, *op. cit.*, p. 170; GRAZZIOTIN DEXHEIMER, *op. cit.*, p. 218; CALMON, DERZI. A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade, *op. cit.*, p. 925.

²⁶ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 440.

²⁷ *Ibidem*, p. 442-443.

²⁸ GRAZZIOTIN DEXHEIMER, *op. cit.*, p. 218.

²⁹ RIBEIRO, *op. cit.*; MATTOS, Aroldo Gomes. ICMS: a Eficácia e o Alcance da Não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 156. São Paulo: Dialética, setembro de 2008, pp. 23-28. p. 26.

³⁰ ÁVILA, *op. cit.*, p. 490. BARRETO, Aires F. *Créditos de ICMS - limites da Lei Complementar*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais. São Paulo: Dialética, 1997. p. 12.

³¹ GRAZZIOTIN DEXHEIMER, *op. cit.*, p. 214; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS - direito a creditamento - princípio da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário nº 102. São Paulo: Dialética, março de 2004, p. 148.

1) Evidencia como a simples menção da regra de não cumulatividade no texto constitucional é insuficiente, mesmo nas hipóteses em que o sentido do texto é claro sobre o direito do contribuinte;

2) Ilustra como o trabalho normativo para garantia da não cumulatividade estende-se para além da EC 132 e demanda ação coerente do legislador complementar com base no “espírito” da reforma.

3. A não cumulatividade do IBS e da CBS

Existem três técnicas principais de procedimentalização da não cumulatividade: o método da subtração – subdivido em (i) base-contra-base (direto) e (ii) imposto-contra-imposto (indireto) – e o (iii) método da adição.

Pelo primeiro, há a dedução da base de cálculo pelo valor dos custos incorridos pelo fornecedor (ou seja, há uma confrontação das bases para posterior quantificação do tributo a ser pago). Já no segundo, o tributo é calculado sobre o valor da operação sem deduções, mas há um sistema de compensação em que o valor de tributo pago nas etapas anteriores é abatido do montante devido nas operações subsequentes (sistema de crédito e débito). No terceiro, por sua vez, o tributo é calculado mediante a aplicação da alíquota sobre a soma dos salários e lucros auferidos pelo contribuinte, que seria o método mais adequado, em termos teóricos, para obtenção de valor agregado *stricto sensu*³².

Apesar de as três serem formas de afastar a cumulatividade, correspondem a métodos totalmente distintos.

Como dito na introdução, o IBS e a CBS foram justificados normativamente na ideia de que promoveriam a não cumulatividade plena. O discurso na tramitação da PEC 45 pregou efusivamente que a reforma instituiria um modelo de tributação sobre o valor agregado (IVA)³³.

A título de exemplo, constou expressamente da justificativa da PEC: “a base da proposta é a substituição de cinco tributos atuais – PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS – por

³² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 71-74

³³ Válido considerar que são patentes algumas confusões conceituais na tramitação. Simultaneamente à alegação de que estava sendo criado um tributo do tipo IVA, a disciplina do IBS e da CBS é clara quanto à adoção do sistema de crédito. Tal ponto, confirma a tese de que o projeto do constituinte foi atingir um “efeito IVA”.

um único imposto do tipo IVA, denominado imposto sobre bens e serviços (IBS)³⁴, bem como do Parecer Preliminar de Plenário na Câmara dos Deputados “nesse cenário, propomos a extinção da Contribuição para o PIS, da COFINS, do IPI, do ICMS e do ISS. No lugar desses tributos, [...] instituímos uma tributação geral sobre o consumo cobrada sobre o valor agregado”³⁵.

É clara a intenção nas discussões e relatórios de conceber a não cumulatividade como vetor informador do tributo e como modo de realização da neutralidade. Porém, de início, já é possível dizer que a tributação sobre o valor agregado não foi o modelo de fato adotado pelo constituinte. Não há IVA propriamente porque a técnica escolhida para não cumulatividade foi outra; o que se tem é um “efeito-IVA”.

O texto previu a não cumulatividade e tentou reproduzir, mediante modelo diferente, o *resultado final* esperado de um modelo de tributação sobre o valor agregado. Ainda que não haja IVA em termos estritos, é notório, até pela nomenclatura utilizada nas manifestações do processo legislativo, que o intuito do constituinte foi a criação do dito “efeito IVA”, a fim de evitar a tributação em cascata e sobre operações que não gerem valor agregado.

Assim, ainda que sob o prisma jurídico não seja possível afirmar categoricamente a adoção de um modelo de tributação sobre o valor agregado em cada etapa, pode-se dizer da equivalência econômica daquele modelo com a técnica de imposto contra imposto adotada na reforma. Ao fim e ao cabo, a finalidade é a mesma: garantir que apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico seja alvo de tributação. Assim, ainda que não haja normativamente tributação sobre valor agregado, o objetivo buscado é o efeito econômico de uma tributação sobre valor agregado.

No art. 156-A, §1º, VIII, a EC 132 reproduz texto análogo àquele relacionado ao ICMS: *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, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição.*

³⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, op. cit.*, p. 27.

³⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer Preliminar de Plenário n. 2, op. cit.*, p. 39.

Pode-se dizer que, com a redação, a não cumulatividade se apresenta como elemento constitutivo do IBS e da CBS; trata-se de sua essência normativa (sentido ontológico³⁶), e não de algo que lhes seja aderido posteriormente. No mesmo sentido, tal como no caso do ICMS, a norma garante o direito do contribuinte ao disciplinar constitucionalmente a técnica mediante a qual a não cumulatividade deve ser efetivada. As palavras de Aires Barreto sobre o ICMS na Constituição Federal podem ser aproveitadas, em termos gerais, para IBS e CBS:

Com isto fica bem claro que o ICMS "será não-cumulativo" – como expressamente dispõe a Constituição – porque (em virtude do que, pela razão de que) em cada operação será facultada e garantida uma dedução (em compensação), um abatimento, correspondente aos montantes referentes a operações anteriores. Essa a consistência da "cláusula da não-cumulatividade"; a síntese, a essência do comando constitucional, incisivo e claro.³⁷

Assim, apenas quando o tributo observar o sistema de compensação é que será não cumulativo; esse é o comando constitucional expresso. Do contrário, seria desnaturada a essência do IBS e da CBS. É a garantia constitucional do abatimento que torna o tributo não cumulativo, de modo que "sua particular compostura e natureza se frustra-se [...] toma-se cumulativo) se o abatimento *in concreto* não se realiza. Fica comprometida, inexoravelmente, se e quando ao contribuinte é negada a faculdade constitucional de abater"³⁸.

Não se delegou ao legislador o poder de definir a forma como a não cumulatividade se efetivaria; diferente disso, fixou-se que o legislador apenas poderia delinear o regime, mas não o direito à compensação³⁹. "O legislador ordinário não possui liberdade nem para adotá-la ("se"), nem para concretizá-la de qualquer forma ("como") ou com qualquer intensidade ("quanto")"⁴⁰.

Ainda, a redação permite inferir com clareza que a não cumulatividade é **um** dos mecanismos de realização da neutralidade, bem como que o legislador preservou a

³⁶ BARRETO, ICMS – Compensação constitucional princípio da não-cumulatividade, *op. cit.*, p. 39. Ainda que tratando do ICMS, válidas as considerações do autor para compreensão do IBS e da CBS.

³⁷ *Ibidem*, p. 40-41.

³⁸ *Ibidem*, p. 41.

³⁹ CALMON; DERZI, Misabel Abreu Machado. *A compensação de créditos no ICMS e o princípio da não-cumulatividade*, *op. cit.*, p. 949; MATTOS, ICMS, *op. cit.*, p. 26; HERON, Arzua. *Créditos de ICMS e IPI*. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 255-261. p. 256.

⁴⁰ ÁVILA, *op. cit.*, p. 495.

não cumulatividade ampla⁴¹, ao prever o direito à compensação pelo contribuinte e excepcionar apenas os bens de uso e consumo pessoal e as demais hipóteses da Constituição (restritas).

Ressalte-se que o novo texto constitucional é mais completo que aquele referente ao ICMS, pois desde o início afasta a ideia restritiva de crédito apenas físico ao dispor sobre o direito amplo, que inclui créditos financeiros. É o que se nota a partir da permissão ao crédito sobre “todas as operações”, inclusive de bem imaterial, direito ou serviço. Sem dúvida, essa redação colabora para evitar (ou reduzir), no futuro, parte das distorções que sofreu o ICMS por parte do legislador complementar, do Poder Executivo estadual e de parcela da jurisprudência.

No entanto, ainda que com alguns avanços em relação ao sistema vigente, a norma constitucional manteve em aberto a possibilidade de limitações e distorções, exatamente como ocorreu com o ICMS.

O acréscimo do termo “todas as operações” não garante necessariamente o crédito amplo. A experiência do atual regime mostra que, mesmo quando admitido o crédito financeiro sobre o físico, as autoridades fiscais colocam em disputa a relevância de determinado bem ou produto para a atividade-fim do contribuinte e negam o crédito, por exemplo, para materiais que consideram de apoio ou secundários ao ciclo produtivo e comercial.

Em outros termos, seria pouco surpreendente que a interpretação do termo “todas as operações” pelas autoridades fiscais descambasse para “todas as operações diretamente vinculadas à atividade-fim do contribuinte”, o que daria ensejo a mais um capítulo do contencioso tributário nacional.

Como a história do ICMS bem evidencia, a previsão da não cumulatividade não garante a satisfação pelas demais normas do sistema; a abertura interpretativa e a prática jurídica concreta permitem que o sistema tome qualquer forma.

A reforma não deveria ter deixado qualquer dúvida ou brecha para mitigação da não cumulatividade; trata-se da perda de uma grande oportunidade de pacificação do

⁴¹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 263; PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 35.

sistema, pela adoção da não cumulatividade, ao lado da neutralidade, como princípio máximo da tributação indireta no país; algo indissociável do IBS e da CBS.

No entanto, mesmo que o texto constitucional não esteja devidamente robusto, compreende-se que a não cumulatividade e a neutralidade – as quais, em conjunto, geram o dito “efeito IVA” – são efetivos **vetores informadores do IBS e da CBS**, que devem ser obrigatoriamente respeitados em todas as modalidades desses tributos, inclusive no âmbito dos regimes específicos.

4. **A não cumulatividade e os regimes específicos de tributação**

A segunda aparição da não cumulatividade no texto da EC 132, que interessa para os fins deste artigo, ocorre de forma negativa, na referência a alguns dos regimes específicos de tributação. A emenda estabelece que a lei complementar poderá dispensar a aplicação da não cumulatividade para os serviços listados nos incisos II, IV e VI do § 6º do art. 156-A⁴².

Ambas as previsões demonstram como o discurso apresentado, apesar de atrativo, não garante a satisfação dos pressupostos informadores da reforma tributária sobre o consumo, quais sejam (i) a neutralidade, (ii) a não cumulatividade plena e (iii) a instituição de um sistema de tributação sobre valor agregado (ainda que indiretamente).

No entanto, a *aparente* autorização ampla para dispensa da não cumulatividade na EC 132 não exonera o intérprete de extrair corretamente a norma do texto posto, sobretudo à luz do fato de que os pressupostos informadores da reforma tributária precisam ser respeitados em todas as modalidades do IBS e da CBS, inclusive os regimes específicos.

Em um primeiro momento, o texto poderia passar a impressão de que a não cumulatividade foi plenamente dispensada em alguns regimes específicos, mas a leitura desses dispositivos demanda cautela.

Se a neutralidade, a não cumulatividade e o efeito IVA são pilares da reforma, então a dispensa de adoção da não cumulatividade prevista em alguns dos regimes

⁴² Incluem-se os serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e 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 Sociedade Anônima do Futebol, aviação regional, serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário.

específicos deve ser interpretada de modo a não esvaziar por completo tais comandos orientativos (aspecto teleológico da reforma).

O Relatório apresentado no Senado sobre a PEC 45 é relevante nesse sentido:

[...] vale mencionar, especificamente, a transferência do princípio da neutralidade para o caput do § 1º do art. 156-A. Trata-se de princípio central para um imposto sobre valor agregado de base ampla. Toda sua sistemática de funcionamento deve ser pensada para não interferir nas decisões dos agentes econômicos, não somente em relação ao amplo creditamento, mas também no desenho dos regimes específicos⁴³.

Como se nota, a definição de regras próprias para os regimes específicos não decorre do interesse puro e simples de dispensar a não cumulatividade para eles, mas do intuito de garantir a flexibilidade necessária para setores que, por suas características, seriam prejudicados com o modelo de tributação aplicado a mercadorias e serviços em geral, especialmente a técnica de crédito e débito. Conforme parecer da Câmara dos Deputados:

Outra gama de operações merecedoras de atenção especial são as relacionadas a bens imóveis. [...] Entendemos ser temerário obrigar, em nível constitucional, que essa diversidade de operações seja regida por idêntica batuta normativa. [...], autorizamos que lei complementar flexibilize as diretrizes padrões do imposto e preveja hipóteses de regime cumulativo e de redução de alíquota e base de cálculo⁴⁴.

Apesar de não alçados à condição de norma, os relatórios dos projetos de emenda constitucional e de lei complementar indubitavelmente conferem elementos relevantes para interpretação dos seus respectivos textos.

Como se poderia supor, os relatórios avaliados deixam evidente que a intenção do legislador constituinte e complementar jamais foi a completa e irrestrita dispensa da não cumulatividade e da neutralidade para certos regimes específicos de tributação, mas apenas conceder uma autorização ao legislador infraconstitucional para

⁴³ BRASIL. Senado Federal. Relatório à PEC 45/2019, *op. cit.*, p. 21.

⁴⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Parecer Preliminar de Plenário n. 2, op. cit.*, p. 67. Como será abordado adiante, a previsão sobre uma "cumulatividade facultativa" para os regimes específicos deve ser lida em conjunto com os demais dispositivos da EC 132 e com as finalidades da criação de regimes específicos, de modo a evitar excessos por parte do legislador.

adaptá-los de forma e evitar efeitos colaterais de uma tributação equivalente para todos os bens e serviços.

A dispensa do art. 156-A, §1º, inciso VIII, nesses casos, refere-se exclusivamente à técnica de apuração de crédito *versus* débitos, em vista da dificuldade de se captar corretamente a riqueza inerente a certas operações por meio dessa metodologia. Em suma, dispensa-se a técnica de apuração “via saldo”, mas não os vetores informadores da reforma (neutralidade, não cumulatividade e efeito IVA).

Naturalmente, a dispensa da técnica de não cumulatividade acaba por impedir, de modo geral, que se busque a neutralidade e o efeito IVA via apuração por meio de créditos e débitos do contribuinte. No entanto, a neutralidade e o dito efeito IVA permanecem como objetivos da reforma tributária para esses regimes específicos.

A dispensa textual da técnica de não cumulatividade, portanto, não significa que o legislador complementar fica exonerado de sua missão de instituir e regulamentar um tributo neutro e que incida apenas conforme a agregação de valor no curso da cadeia produtiva e comercial.

Ao contrário, repita-se: a interpretação conforme do comando constitucional exige que qualquer técnica de apuração ou regulamentação aplicada aos regimes específicos deve respeito aos vetores informadores da reforma tributária sobre o consumo, ainda que por métodos alternativos.

Afigura-se impensável defender com seriedade que a reforma tenha aberto espaço para tributos intencionalmente cumulativos e/ou incidentes sobre operações sem qualquer valor agregado, dado o contexto e todos os elementos fáticos, históricos, sistemáticos e teleológicos inerentes à EC 132.

5. Estudo de caso: proposta de regime específico de bens imóveis como prova da vulnerabilidade do novo sistema

Como exemplo elucidador das vulnerabilidades do sistema, analisa-se o tratamento dado às operações com bens imóveis pelo PLP 68⁴⁵.

⁴⁵ Ainda que o PLP 68 esteja em tramitação no Congresso Nacional e, portanto, sujeito a modificações, considerá-lo na redação deste artigo decorre de duas premissas: (i) o reconhecimento como um dos projetos de lei de maior relevância em tramitação (já aprovado pela Câmara dos Deputados) e (ii) a compreensão de que este momento, prévio à sua promulgação, é oportuno para o exercício da crítica científica, com vistas a ajustes e aperfeiçoamentos.

O PLP estabeleceu que a tributação das operações imobiliárias se orientaria pelo valor da operação, e não pela receita/faturamento das atividades. Por conta de particularidades do setor, foram previstas regras próprias, como o redutor de ajuste.

O citado redutor é a parcela redutora da base de cálculo, incidente quando da alienação do bem imóvel. Ou seja, é o montante facultativamente⁴⁶ aplicável sobre o valor da operação, para reduzir a base de cálculo do IBS e da CBS. O redutor é definido segundo quatro cenários:

- a) Bem imóvel de propriedade do contribuinte em 31.12.2026: valor de aquisição do imóvel, atualizado até 31.12.2026 ou, opcionalmente, o valor de referência em 31.12.2026;
- b) Bem imóvel em construção em 31.12.2026: valor de aquisição do terreno, atualizado até 31.12.2026, mais o montante efetivamente dispendido na aquisição de bens e serviços que possa ser contabilizado como custo de produção (atualizado até 31.12.2026);
- c) Bem imóvel adquirido a partir de 1.1.2027, de alienante não sujeito ao regime regular: valor da aquisição do bem imóvel, na data da operação;
- d) Bem imóvel adquirido a partir de 1.1.2027, de alienante sujeito ao regime regular: valor não utilizado do redutor de ajuste, na data da operação.

A princípio, o redutor de ajuste parece ser um mecanismo interessante para atenuar o impacto da reforma sobre o setor imobiliário e evitar os efeitos da cumulatividade. Isso, porque o contribuinte não teria créditos do regime de tributação anterior a serem compensados com débitos de IBS e CBS em eventual alienação após o início do novo regime. Nesse sentido, o redutor de ajuste viabiliza a redução do valor devido a título de IBS e CBS por meio da dedução da base de cálculo.

Porém, esse benefício para o contribuinte é limitado a algumas operações. A depender da “cadeia comercial” do imóvel, o regime específico de operações com bens imóveis pode violar os pressupostos da reforma tributária – como amplamente mencionado, não cumulatividade, efeito IVA e neutralidade.

⁴⁶ O PLP 68 não definiu como se dará a utilização do redutor. A princípio, entende-se que será faculdade do contribuinte alienante realizar a opção pelo redutor, bem como sobre o percentual do redutor a ser utilizado na alienação.

Tome-se como exemplo um contribuinte (C1) vende um imóvel por R\$ 1 milhão a outro contribuinte (C2), aplicando integralmente um redutor de R\$ 700.000 (valor de aquisição atualizado). Posteriormente, C2 aliena o mesmo imóvel pelo valor de R\$ 500.000⁴⁷.

Nesse exemplo, ao que parece, as regras do PLP 68 preveem o seguinte:

Operação 1 – C1

BC [R\$ 1.000.000,00 (valor da venda) – R\$ 700.000,00 (redutor de ajuste atualizado): R\$ 300.000,00] x Alíquota do regime específico [15,6%⁴⁸] = IBS +CBS (R\$ 46.800,00)
Crédito resultante da operação = R\$ 46.800,00⁴⁹

Operação 2 – C2

BC [R\$ 500.000,00 (valor da venda) – R\$ 0 (redutor de ajuste): R\$ 500.000,00] x Alíquota [15,6%] – Crédito da Operação 1 (R\$ 46.800,00) = IBS +CBS (R\$ 31.200,00)

O exemplo acima ilustra como o contribuinte que realize a venda de imóvel adquirido de outro contribuinte, ainda que com prejuízo, será obrigado a recolher IBS e CBS⁵⁰.

Inicialmente, sobre a não cumulatividade, o redutor de ajuste não é ferramenta que permite corrigir o problema da impossibilidade de apropriação de crédito pelo setor imobiliário. A proposta não reduz o custo tributário total da cadeia quando o imóvel é transferido para outro contribuinte; apenas transfere o ônus tributário para momento posterior.

Seria mais adequado que fosse mantido o direito de apropriação de crédito sobre as aquisições anteriores (na forma de um crédito presumido, para as aquisições anteriores a 31.12.2026, ou crédito efetivo).

⁴⁷ Valores meramente exemplificativos. Para fins do exemplo, assumam-se que foram atendidos os dispositivos referentes à correção monetária do redutor de ajustes (art. 253, PLP 68).

⁴⁸ Alíquota exemplificativa definida com base na aplicação do redutor de 40% (art. 257, parágrafo único do PLP 68) sobre a alíquota geral prevista de 26,5%.

⁴⁹ Diante da ausência de vedação à apropriação de crédito no regime específico de bens imóveis, entende-se que os valores de IBS e CBS pagos na aquisição de bem imóvel poderão ser apropriados e utilizados pelo contribuinte regular (arts. 28 c/c 301e 306 PLP 68).

⁵⁰ Assumindo-se que não é uma operação de venda de produto abaixo do custo que ocorre em promoções de varejo, tampouco a venda com valor inferior ao de mercado (art. 12, § 4º, IV e art. 13, I, “b” ambos do PLP 68).

Por sua vez, acerca da tributação sobre o valor agregado, o redutor de ajuste permite situação diametralmente oposta, de incidência sobre operação deficitária. A ideia de tributação sobre o valor agregado contém (i) um comando positivo, que autoriza a tributação sobre o superávit, e, sobretudo, (ii) um comando negativo, no sentido de que não pode haver tributação sem valor adicionado⁵¹.

Sob a lógica do IVA, não há signo presuntivo de riqueza, nem capacidade contributiva nesse caso. Enfim, a permissão de incidência do tributo sobre operações sem valor agregado, sem direito a crédito, gera efeito oposto ao pretendido pela reforma.

Ademais, viola-se a neutralidade, pois o efeito do redutor de ajuste nas etapas subsequentes da cadeia econômica – de deslocar a carga tributária de IBS e CBS para frente – pode afetar as escolhas de mercado realizadas pelos contribuintes. Se o preço dos imóveis se altera a depender da utilização do redutor pelo alienante, será necessário que os contribuintes busquem situações ótimas nas quais o redutor de ajuste reduz o preço da aquisição, porém não o onera excessivamente. “Para ser neutro, o tributo não pode influenciar em questões concorrenciais ou na formação de preços de mercado.”, o que não acontece no cenário em que se adota o redutor de ajuste⁵².

Isso, porque o redutor de ajuste proposto tende a evitar o aumento de preços na hipótese de venda de imóveis para consumidor final (atenuaria o efeito da transição para um novo modelo de tributação), mas gera anomalias importantes quando o bem alienado segue uma cadeia econômica extensa. Nesses termos, a sua adoção implica rompimento com os propósitos da reforma.

E o que isso significa? Que, tal como no caso das limitações do direito ao crédito do ICMS, as opções do legislador infraconstitucional podem ir em sentido oposto às finalidades da Carta Magna.

A análise do regime específico de bens imóveis proposto no PLP 68 evidencia os dois pontos sinalizados ao final da seção 2: (i) insuficiência da norma constitucional para garantir a não cumulatividade plena e (ii) a indispensabilidade de atuação coerente do legislador para que sejam atendidos os objetivos constitucionais.

⁵¹ MATTOS, Aroldo Gomes. Saldos Credores Acumulados. *IN*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais. São Paulo: Dialética, 1997. p. 34.

⁵² GRAZZIOTIN DEXHEIMER, *op. cit.*, p. 212.

Poder-se-ia argumentar que a autorização concedida para dispensa da regra do imposto contra imposta afastaria qualquer tipo de consideração quanto às limitações do legislador. Porém, como dito anteriormente, a definição de regras excepcionais para os regimes específicos não decorre do interesse de afastar ditos regimes dos vetores informativos da reforma, mas sim adequá-los ao modelo de tributação sobre o consumo.

A isso se adicione a necessidade de que a interpretação do texto constitucional esteja lastreada em um juízo de finalidade (argumento teleológico) e em uma análise totalizante do texto (argumento sistemático).

Pelo primeiro, “o intérprete deve escolher, dentre os significados possíveis de um dispositivo, aquele que melhor promova sua finalidade [...] a finalidade objetiva da lei [...], a finalidade ou o resultado racional que a lei visa objetivamente a perseguir”⁵³. Ora, a *finalidade* da reforma é promover a neutralidade e a não cumulatividade ampla; de outro modo, a *finalidade* das exceções previstas (e.g. regimes específicos) é apenas evitar efeitos colaterais decorrentes de um sistema único de tributação, e não abonar o legislador do dever de atender a tais vetores informativos.

Pelo segundo argumento, “o intérprete, para evitar uma incoerência horizontal intratextual, deve evitar atribuir a determinado dispositivo um sentido que seja incompatível com normas reconstruídas a partir da interpretação de outros dispositivos”⁵⁴. Ou seja, o direito deve ser interpretado de forma a evitar conclusões inconsistentes⁵⁵. Por isso mesmo, a análise sistemática da EC 132 revela que a dispensa da técnica de imposto sobre imposto (inciso VIII do art. 156) não afastou a neutralidade como princípio aplicável ao IBS e à CBS (*caput* do art. 156), mas apenas autorizou a edição de uma regra adaptada para regimes específicos, como o de bens imóveis. Do contrário, haveria uma incongruência interna à EC 132.

Essa interpretação racionalizada da autorização constitucional evita para que os regimes específicos sejam lidos como “carta branca” concedida ao legislador. Definir a liberdade para adoção de um regime específico, não significa que o legislador infraconstitucional pode se furtar de observar os vetores informativos da reforma. Permanecem vinculantes, ainda que de forma limitada quanto à técnica a ser utilizada para apuração do tributo.

⁵³ ÁVILA, *op. cit.*, p. 491.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 492.

⁵⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro, São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1941. p. 205.

6. Conclusão

O propósito deste artigo é propor uma reflexão sobre a não cumulatividade e a neutralidade como vetores normativos centrais da reforma, mas simultaneamente sinalizar que a efusividade com a qual foram conclamados é insuficiente para garantir sua realização, porque dependente da atuação conforme do legislador infraconstitucional.

Analisando o regime específico de operações com bens imóveis como um estudo de caso, foi possível verificar (antes mesmo da edição da lei complementar) a “fraqueza” da norma de não cumulatividade prevista na Constituição para evitar a atuação abusiva do legislador infraconstitucional.

Da mesma forma como a não cumulatividade do ICMS teve seu campo sucessivamente reduzido (por meio do recurso à competência para determinar o regime de compensação), a não cumulatividade do IBS e da CBS corre o risco de ser mitigada em alguns regimes específicos com lastro em uma autorização *pretensamente* ampla.

Para bens imóveis, por exemplo, melhor estratégia, talvez, fosse a adoção de um crédito presumido que seguisse a regra do “crédito físico”; crédito calculado com base no valor de aquisição do bem atualizado (presumido) e que pudesse ser utilizado apenas na alienação futura do bem imóvel (físico) – passível de controle apartado dos demais créditos na escrita fiscal.

Conforme sinalizado anteriormente, a não cumulatividade é vetor informador do novo regime tributário, tendo efeito vinculativo e irradiador sobre as demais normas do ordenamento. Quanto a esses efeitos, é regra que se assemelha e está no mesmo patamar de princípio constitucional, como os princípios da neutralidade, simplicidade e justiça tributária. De todo modo, repise-se que seria altamente recomendável que o constituinte também tivesse positivado a norma de não cumulatividade expressamente como de princípio informador dos novos tributos.

Assim, além da regra expressa que mantém o sistema de crédito e um princípio implícito derivado, tornar-se-ia inquestionável que a não cumulatividade também é mandamento de otimização, o qual deve ser realizado no máximo de suas possibilidades

pelo legislador infraconstitucional. Restaria dificultada a distorção do texto pela legislação e pelos intérpretes da norma.

Como são águas passadas, ao menos é necessário que os atores políticos compreendam que a EC 132 configura apenas pontapé inicial para um novo regime. A neutralidade e não cumulatividade não encontram sua realização perfeita e acabada no texto, pois o ordenamento jurídico é construído paulatinamente com as balizas da Constituição. Assim, devem tais agentes atuar de forma a positivar cada vez mais o que foi a teleologia da reforma.

É dizer, no âmbito infralegal, ainda em aberto, seria recomendável que o legislador complementar adotasse o “espírito da reforma” para redação de todos os regimes, inclusive os específicos, para evitar conflitos interpretativos e potencial contencioso, como se pode prever a partir da análise das propostas atualmente em curso no Congresso Nacional – vide o regime de IBS e CBS para bens imóveis.