

## A NÃO CUMULATIVIDADE DO IVA-DUAL (CBS E IBS) PREVISTA NA PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Antônio Machado Guedes Alcoforado

Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e University of Georgia, nos EUA. Professor em diversas pós-graduações, dentre elas a do IBET e a da UFPE.

Artigo recebido em 07.12.2023 e aprovado em 08.01.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A não cumulatividade na tributação do consumo antes da reforma tributária 2.1 Consequências da cumulatividade 2.2 A precária efetivação da não cumulatividade no Brasil 3 A não cumulatividade na PEC 45/2019 3.1 A não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS) 3.1.1 Princípio da neutralidade 3.1.2 Crítica à terminologia “cobrado” 3.1.3 Compensação em relação a todas as operações de aquisição de bens, serviços e direitos 3.2 Norma de eficácia limitada: crédito fica condicionado à verificação do efetivo recolhimento do IVA-dual 3.3 Não cumulatividade na isenção e na imunidade 3.4 Não cumulatividade em relação às empresas optantes do regime único (Simples Nacional) 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: No texto inicial da proposta de reforma tributária (PEC 45/2019), assevera-se que nenhum dos atuais tributos, que incidem sobre o consumo, possuem um modelo adequado de tributação não cumulativa. Neste artigo, demonstra-se a veracidade dessa proposição afirmativa, ou seja, os atuais tributos que incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços, que serão substituídos pelo IVA-dual, ou são parcialmente cumulativos, caso do ICMS, PIS, Cofins e IPI, ou, em se tratando do ISS, o imposto é totalmente cumulativo. O principal objetivo desta pesquisa é analisar os aspectos constitucionais da não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS), previstos no texto Substitutivo do Senado Federal à PEC 45/2019, comparando-os com os tributos que serão extintos. A conclusão revelou que a prescrição da não cumulatividade do IVA-dual contempla aprimoramentos em relação à disposta no sistema tributário atual, mas prevê a possibilidade de a norma ter eficácia limitada, contrariando cláusula pétrea da Constituição.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. IVA-dual (CBS e IBS). Não cumulatividade.

## THE NON-CUMULATIVENESS OF DUAL VAT (CBS AND IBS) PROVIDED IN THE TAX REFORM

CONTENTS: 1 Introduction 2 The non-cumulative nature of consumption taxation before the tax reform 2.1 Consequences of cumulative activity 2.2 The precarious implementation of non-cumulative taxation in Brazil 3 The non-cumulative effect of PEC 45/2019 3.1 The non-cumulative effect of dual-VAT (CBS and IBS) 3.1.1 Principle of neutrality 3.1.2 Criticism of charged terminology 3.1.3 Compensation in relation to all transactions involving the acquisition of goods, services and rights 3.2 Rule of limited effectiveness: credit is subject to verification of effective collection of dual-VAT 3.3 No cumulative exemption and immunity 3.4 Non-cumulative status in relation to companies opting for the single regime (Simples Nacional) 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: In the initial text of the tax reform proposal (PEC 45/2019), it is stated that none of the current taxes, which affect consumption, have an appropriate non-cumulative taxation model. In this article, the veracity of this affirmative proposition is demonstrated, that is, the current taxes that apply to the consumption of goods, rights and services, which will be replaced by dual-VAT, or are partially cumulative, in the case of ICMS, PIS, Cofins and IPI, or, in the case of ISS, the tax is completely cumulative. The main objective of this research is to analyze the constitutional aspects of the non-cumulative nature of VAT – dual (CBS and IBS), provided for in the Federal Senate's Substitute text for PEC 45/2019, comparing them with the taxes that will be extinguished. The conclusion revealed that the prescription of non-cumulative dual VAT includes improvements in relation to the provisions of the current tax system, but foresees the possibility of the rule having limited effectiveness, contradicting an immutable clause of the Constitution.

KEYWORDS: Tax reform. VAT-dual (CBS and IBS). Non-cumulative.

### 1 INTRODUÇÃO

Dentre os temas polêmicos relacionados com os tributos que incidem sobre o consumo, invariavelmente são abordados litígios inerentes à não cumulatividade, cujo maior mérito é evitar a cobrança sobreposta de tributos e impedir o efeito em cascata<sup>1</sup>.

Antes do surgimento do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), prevalecia no consumo a tributação cumulativa, a exemplo da *alcavala*, exigida nas colônias espanholas em cada transação comercial. Nessa exaçaõ, quanto mais etapas de circulação houvesse entre a produção e o consumidor final, maiores eram a receita auferida e a carga suportada na cadeia econômica<sup>2</sup>.

1. LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 187.

2. MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p. 21.

A versão inicial da Proposta de Emenda Constitucional – PEC 45/2019<sup>3</sup>, em tramitação no Congresso Nacional, tem como um dos objetivos inserir no sistema tributário nacional um imposto não cumulativo sobre o valor adicionado, que substitua tributos que atualmente incidem sobre o consumo<sup>4</sup>.

As mudanças sugeridas no texto constitucional, conforme sua justificativa, têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCiF<sup>5</sup>, na qual se assevera que nenhum dos atuais tributos (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), que incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços, possuem um modelo adequado de tributação não cumulativa, “o que acaba provocando um aumento do custo dos investimentos, a oneração desproporcional da produção nacional relativamente à de outros países, além de um enorme contencioso entre o fisco e os contribuintes”.

De fato, nesta pesquisa, demonstra-se a veracidade dessa proposição afirmativa, ou seja, os atuais tributos que incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços ou são parcialmente cumulativos, caso do ICMS, PIS, Cofins e IPI, ou, em se tratando do ISS, o tributo é totalmente cumulativo.

Neste estudo, o principal objetivo é analisar os aspectos constitucionais da não cumulatividade do IVA-dual (Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS – e Imposto sobre Bens e Serviços – IBS), previstos no texto do Substitutivo do Senado Federal à PEC 45/2019<sup>6</sup>, que altera o sistema tributário nacional.

3. BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n., de 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019). Acesso em: 2 out. 2023.
4. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).
5. Como ex-pesquisador doutorando da FGV/SP, o autor trabalhou no CCiF e acompanhou, ao lado de Bernard Appy, Eurico de Santi, Nelson Machado e Isaias Coelho, durante o ano de 2015, a concepção da PEC 45/2019, que tem como objetivo promover a simplificação, a não cumulatividade e a transparência na tributação sobre o consumo, inclusive pela previsão da tributação por fora.
6. BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional n., de 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1700000382499&disposition=inli>

Apesar de o futuro detalhamento do procedimento de apuração de créditos e débitos do IVA ser regulamentado por lei complementar, esta não deverá contrariar prescrições constitucionais, com vistas à observância da hierarquia normativa e à neutralidade, inserida expressamente como princípio na PEC 45/2019, cujo alicerce se encontra na não cumulatividade.

A importância da análise da não cumulatividade torna-se clarividente, quando se comparam os setores que poderão ser beneficiados pela facilidade de se apropriarem créditos das operações e prestações anteriores, a exemplo do industrial, com aqueles que terão dificuldade, a saber, de serviços, setor que deve ter aumento de carga tributária, porque o valor pago a título de mão de obra com vínculo empregatício não gera crédito.

A comparação entre a carga atual e a futura, após a reforma, é importante, porque uma das premissas dessa reforma é a manutenção da carga tributária sobre o consumo. Todavia, a referida carga depende da apuração do tributo não cumulativo. Em outras palavras, quanto mais eficiente for o mecanismo de créditos e débitos, que garanta mais neutralidade à tributação, maior será a alíquota geral do futuro IVA-dual, necessária para manter a carga tributária sobre o consumo.

Importa destacar que, neste estudo, não há qualquer pretensão de serem oferecidas conclusões definitivas sobre os polêmicos aspectos constitucionais da não cumulatividade, previstos no futuro IVA-dual, se a Constituição for alterada nos termos do Substitutivo do Senado à PEC 45/2019, os quais foram examinados com a contribuição da doutrina e da ferramenta metodológica da regra-matriz de incidência tributária – RMIT<sup>7</sup>.

---

ne&\_gl=1\*gvfh96\*\_ga\*Nzk4MTk3MDk5LjEzODE4OTMxNzk.\*\_ga\_CW3ZH25XMK\*MTcwMDgzNzg4NS41My4xLjE3MDA4Mzc4OTAuMC4wLjA. Acesso em: 20 nov. 2023.

7. Joseph Rudyard Kipling, escritor e poeta britânico, vencedor do prêmio Nobel de literatura, em 1907, ao refletir sobre o raciocínio lógico, defendia sua correlação com a capacidade humana de analisar. Para isso, utilizava perguntas simples a fim de obter informações concretas. É dele a frase “tenho seis regras que me ensinaram tudo o que sei: O quê? Por quê? Quando? Como? Onde? Quem?”. Disponível em: <http://www.citador.pt/frases/imagens/frases-tenho-seis-regras-que-me-ensinaram-tudo-o-que-sei-rudyard-kipling-3416.jpg>. Acesso em: 1 maio 2023. O recurso epistemológico da regra-matriz de incidência, criado por Paulo de Barros Carvalho, reduz a complexidade e responde às indagações do poeta britânico com incrível simplicidade, ajudando o intérprete a visualizar a estrutura da norma de incidência tributária em sua integridade, bem como a norma da não cumulatividade.

## 2 A NÃO CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A evolução da tributação sobre o consumo<sup>8</sup> ocorreu após a Segunda Guerra Mundial, quando a França adotou um tributo plurifásico não cumulativo sobre a venda de bens e a prestação de serviços – a *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA). O modelo francês de 1948 tinha como objetivo mitigar a não cumulatividade, mas não a eliminar.

A neutralidade mais eficaz sobre a tributação do consumo adveio da diretriz europeia, baseada no *Relatório de Neumark* (nome que homenageou um dos seus elaboradores, Fritz Neumark), publicado em 1962. A partir do referido relatório<sup>9</sup>, a adoção do IVA em mais de uma centena de países sofreu adaptações, existindo o IVA moderno, com apenas uma alíquota e sem benefícios fiscais, previsto na versão inicial da PEC 45/2019; e o tradicional, com alíquotas gerais elevadas, mas com diversas isenções e alíquotas reduzidas, modelo adotado no Substitutivo do Senado à PEC 45/2019.

A não cumulatividade ideal, também denominada “plena”, consiste, sobretudo, no direito de o contribuinte deduzir, do IVA a pagar, todo o valor exigido nas suas operações e prestações anteriores, de modo que, independentemente do tamanho da cadeia de circulação do bem ou da prestação do serviço, o tributo seja transferido economicamente entre as empresas, não as onerando e, por conseguinte, não implicando que o ônus do tributo suportado pelo consumidor final seja *contaminado* pelo efeito cascata provocado pela cumulatividade.

De tal modo, a não cumulatividade plena pressupõe crédito financeiro com a total desoneração do IVA pago nas operações e prestações anteriores, inclusive o exigido na aquisição de material para uso e consumo e do ativo permanente, necessários para a atividade empresarial, exceto o recurso referente ao ativo

- 
8. “A tributação indireta sobre o consumo consiste, assim, na incidência jurídica em uma ou mais fases da cadeia econômica, compreendida aquela incidência como tentativa de alcançar a capacidade contributiva que se manifestará, *in concreto* no momento do consumo” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 407).
  9. DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (org.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. p. 10.

destinado para investimentos<sup>10</sup>, além da rápida devolução de eventuais saldos credores.

Nos próximos parágrafos, serão analisados os modelos de não cumulatividade nos tributos que incidem sobre o consumo e que serão extintos pela PEC 45/2019.

## 2.1 Consequências da cumulatividade

A cumulatividade na tributação sobre o consumo provoca, quanto maior for o tamanho da cadeia econômica produtiva, aumento da carga tributária para os contribuintes e, conseqüentemente, para o consumidor final.

Esse aumento é provocado pela sobreposição de tributos, que ocorre por meio da inclusão, na base de cálculo da exação, do valor: (i) do mesmo tributo, exigido na operação anterior; (ii) do mesmo tributo, exigido na própria operação, como no cálculo por dentro do ICMS; (iii) de outros tributos, como na inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo do IPI e das contribuições PIS-Pasep/Cofins.

Por exemplo, na comercialização de uma mercadoria, desde a sua produção até o consumo (indústria – atacado – varejo – consumidor), em cada fase da cadeia produtiva a carga tributária irá se acumulando em face da cobrança sobreposta, em cascata. Explica-se: a alíquota é aplicada sobre uma base de cálculo que, além de envolver todos os custos da mercadoria e o lucro, também é aplicada sobre o tributo indireto incluso no preço da operação anterior, sem considerar que esse tributo indireto foi exigido pelo fisco na etapa da cadeia econômica antecedente.

Antes do IVA, para evitar exações multifásicas cumulativas, os grandes conglomerados empresariais faziam planejamentos, de modo a concentrarem todas as etapas da cadeia econômica, desde a produção até a venda ao consumidor final, em flagrante conflito com o princípio da neutralidade, que pressupõe a mínima interferência da tributação no mercado.

---

10. O ativo permanente ou não circulante, conforme a Lei 11.638/2007, é dividido em imobilizado, intangível, diferido e investimentos. O ativo imobilizado contempla o necessário para a manutenção da atividade básica da empresa, por exemplo, instalações, maquinário, prédios, veículos e móveis. No intangível, encontram-se a marca, softwares e direitos. O diferido refere-se às atividades que trarão resultado em exercícios futuros, como reorganização da empresa, pesquisa e desenvolvimento de produtos. O investimento é a aplicação de recursos da empresa em outras, muitas vezes por meio de ações. Tecnicamente, mesmo na não cumulatividade plena, o investimento não deve dar direito a crédito.

O tributo cumulativo é mais fácil de ser calculado (não precisa aferir os créditos das operações anteriores) e tem mais poder de arrecadação, sendo mais conveniente para o fisco, motivo pelo qual um imposto cumulativo, como a *alcavala*, exigido desde os tempos das colônias espanholas, em cada transação comercial, foi o modelo utilizado durante séculos.

Todavia, uma crise econômica sem precedentes, provocada pela Segunda Guerra Mundial, afetou drasticamente as empresas dos países europeus, motivando a alteração da tributação sobre o consumo para melhorar o ambiente dos negócios, ocasião em que foi instituído o IVA, na França, para mitigar a cumulatividade.

## 2.2 A precária efetivação da não cumulatividade no Brasil

Segundo Ana Carolina Sotero e Paulo Rosenblatt, “a não cumulatividade, originária do sistema tributário francês, foi recepcionada no Brasil de modo que os tributos não cumulativos devem recair sobre o consumo e não sobre a produção e o comércio”<sup>11</sup>.

A não cumulatividade tributária foi inserida, inicialmente, no Brasil, por meio da Lei 2.974/1956, que tratava do Imposto sobre o Consumo – IC –, antecessor do IPI, mas só beneficiava os importadores, que poderiam deduzir, do imposto devido no mercado interno, o exigido no desembaraço aduaneiro.

Atualmente, existem diversas restrições à tomada de crédito do IPI, não se assegurando ao contribuinte a dedução total do imposto relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens para industrialização<sup>12</sup>.

Por exemplo, embora haja possibilidade da tomada de crédito de produtos intermediários, inclusive que não façam parte da saída física, eles precisam ser consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização – assemelhando-se à não cumulatividade mitigada francesa de 1948 – que afasta

---

11. ROSENBLATT, Paulo; SOTERO, Ana Carolina. A dupla incidência do IPI nas operações de importação e revenda de produtos industrializados: reflexões sobre o artigo 46 do Código Tributário Nacional, oscilações jurisprudenciais e a segurança jurídica. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (org.). *Direito tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional* (estudos em homenagem a Souto Maior Borges). Recife: Editora Nossa Livraria, 2016. p. 24.

12. MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 129.

a possibilidade de o contribuinte se creditar de valores do IPI relacionados à aquisição de ativo imobilizado, de partes e peças de produtos industrializados.

Quanto às contribuições do PIS e da Cofins, a previsão constitucional apenas outorgou ao legislador ordinário o poder de instituí-las, conforme § 12 do art. 195 da Constituição: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, ‘b’; e IV do *caput*, serão não cumulativas”.

Dito de outro modo, as contribuições sociais, incidentes sobre a receita ou faturamento (inciso I, “b”), ou do importador de bens ou serviços (inciso IV), são totalmente disciplinadas por lei ordinária. Dessa forma, segundo André Moreira, “o legislador não está adstrito a seguir o comando constitucional, apenas pode fazê-lo, se assim desejar”<sup>13</sup>.

Ademais, a liberdade conferida ao legislador infraconstitucional propiciou restrições ao conceito de insumo, aumentando o contencioso para as empresas que optaram pela aplicabilidade do regime não cumulativo nas contribuições para o PIS e para a Cofins.

Seguindo a análise dos tributos que atualmente incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços, a Constituição não prescreve a não cumulatividade para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS –, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, o que faz esse imposto ser cumulativo por natureza.

Sua base de cálculo é o preço do serviço, sem qualquer possibilidade de tomada de crédito, motivo pelo qual o ISS é um imposto cumulativo simples de ser calculado: basta multiplicar a alíquota sobre o preço do serviço para se calcular o imposto – pelas normas gerais da LC 116/2003, admite-se apenas a exclusão, da base de cálculo, do valor de materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de engenharia, previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à mencionada lei.

Por fim, quanto ao ICMS, apesar de a quase totalidade da doutrina classificá-lo como não cumulativo, uma vez que o imposto é cobrado sobre si (o imposto integra a sua própria base de cálculo) e em cascata (excepcionalmente, admite-se o crédito financeiro, sendo vedado, por exemplo, o crédito imediato na aquisição de bens do ativo permanente, bem como há vedações em relação à energia e à comunicação), é uma impropriedade considerá-lo plenamente não cumulativo.

---

13. MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 247.



A rigor, o ICMS é um imposto parcialmente cumulativo (incide sobre si e o crédito é físico), mas isso não o torna inconstitucional, diante das exceções implícitas e explícitas do texto constitucional, inclusive a exceção prevista na alínea “i” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição, inserida por EC considerada constitucional pelo STF<sup>14</sup>.

Por sua vez, o direito ao crédito relativo às aquisições para o ativo permanente só pode ser efetuado em 48 meses. Pior é a previsão do art. 33 da LC 87/1996 (“somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”), que se constituirá em um direito inalcançável, já que o ICMS será extinto, conforme a PEC 45/2019, em 31.12.2032.

É razoável a defesa de que a não cumulatividade do ICMS é um princípio com exceções previstas na própria Constituição – como ocorre no princípio da anterioridade – motivo pelo qual, de acordo com o atual sistema constitucional brasileiro, o ICMS é um imposto parcialmente cumulativo, com a adoção da técnica de apuração híbrida, baseada no cálculo do imposto sobre o imposto<sup>15</sup>, sendo: crédito financeiro, a exemplo do direito ao crédito do ICMS em relação às aquisições para o ativo permanente, energia, comunicação, uso e consumo; e crédito físico, em relação às demais aquisições.

Ademais, a não cumulatividade do ICMS é frustrada pela não devolução dos créditos acumulados, que sequer são atualizados, com a complacência do STF. Por outro lado, como a alíquota do ICMS é por dentro, dificulta para quem paga saber o valor do imposto. Felizmente, essa falta de transparência não está inserida na PEC 45/2019, na qual a alíquota é exigida por fora, facilitando a visualização, pelo consumidor, do real montante cobrado.

---

14. ALCOFORADO, Antônio Guedes. A não cumulatividade do ICMS nas operações com diferimento (substituição tributária para trás). In: SOUZA, Priscilla de (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-nao-cumulatividade-do-icms-nas-operacoes-com-diferimento-substituicao-tributaria-para-tras-por-antonio-machado-guedes-alcoforado/>. Acesso em: 30 set. 2023.

15. *Ex vi* da prescrição constitucional, que prevê a compensação do imposto devido na operação anterior, a opção foi pela técnica do imposto-contrainposto (MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 153). O mestre Roque Carrazza denomina a técnica como “método indireto subtrativo”, que consiste na “aplicação da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 437).

Resta demonstrada, portanto, a veracidade da proposição afirmativa: os atuais tributos que incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços ou são parcialmente cumulativos, no caso do ICMS, PIS, Cofins e IPI, ou é tributo cumulativo (ISS).

### 3 A NÃO CUMULATIVIDADE NA PEC 45/2019

Eurico de Santi, um dos diretores do CCiF, no artigo em que defende a implantação de um imposto nacional sobre o valor agregado – IVA (Value Added Tax – VAT), propõe que a não cumulatividade no Brasil seja a regra: “não será admitida qualquer dupla tributação (cumulatividade) ao longo de toda cadeia plurissetorial de importação-produção-distribuição-consumidor<sup>16</sup>.”

De fato, na proposta inicial da PEC 45/2019, elaborada no CCiF e protocolada pelo Deputado Baleia Rossi, não se vislumbra qualquer óbice constitucional para a efetivação da não cumulatividade, conforme o inciso III do art. 152-A: “será não cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores”, sem a necessidade de que a referida compensação seja efetuada nos termos de lei complementar. O inciso V do mesmo artigo também assegura a desoneração da exportação com manutenção dos créditos, sem que o texto constitucional preveja que lei complementar deva ser observada<sup>17</sup>.

A não cumulatividade ideal, também denominada “plena”, consiste, principalmente, no direito de o contribuinte deduzir, do IVA a pagar, todo o exigido nas suas operações e prestações anteriores, de modo que, independentemente do tamanho da cadeia de circulação do bem ou da prestação do serviço, o tributo seja transferido economicamente entre as empresas, não as onerando e, por conseguinte, não implicando que o ônus do tributo suportado pelo consumidor final seja *contaminado* pelo efeito cascata provocado pela cumulatividade.

16. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial. *Jota*, 3 maio 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial-03052015>. Acesso em: 15 jul. 2019.

17. BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n., de 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019). Acesso em: 2 out. 2023.

Dessa forma, a não cumulatividade plena pressupõe crédito financeiro com a possibilidade de crédito de todo o imposto exigido na aquisição do ativo permanente e nas despesas com uso e consumo, necessários para a atividade empresarial, além da rápida devolução de eventuais saldos credores.

Diferentemente do texto inicial da PEC 45/2019, que previa a não cumulatividade plena, na versão do texto com as alterações aprovadas na Câmara dos Deputados (PEC 45-A), não se vislumbra a não cumulatividade plena, mas com eficácia limitada, seja pela necessidade de observância dos termos previstos em lei complementar, seja pela possibilidade de exigência do efetivo pagamento do tributo, na etapa anterior, para que seja possível o respectivo creditamento. Tais limites foram mantidos no Substitutivo do Senado à PEC 45-A.

Antes, porém, faz-se necessário explicar que o inciso IV do art. 149-B, que será inserido na Constituição por meio da PEC 45/2019, estabelece que a CBS, que substituirá as contribuições PIS e Cofins, e o IBS, que substituirá o ICMS e o ISS, têm as mesmas regras de não cumulatividade e creditamento. Por conseguinte, serão examinados os dois tributos conjuntamente (IVA-dual).

### 3.1 A não cumulatividade do IVA-dual (CBS e IBS)

A terminologia do imposto sobre valor agregado ou adicionado é imprópria, porque se presume que a alíquota só incide sobre o valor adicionado, sem necessitar de averiguar o crédito da operação anterior. Em rigor, como a base de cálculo do IVA é o total da venda ou da prestação do serviço, é mais adequada a terminologia “Imposto sobre Bens e Serviços – IBS”.

Reportando-se ao antigo Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias – ICM –, esclarecendo que o referido imposto não se tratava de tributo sobre valor agregado ou adicionado, o jurista pernambucano José Souto Maior Borges<sup>18</sup> observou que o elemento financeiro não se configura essencial à integração da hipótese de incidência tributária, do contrário, “numa venda de mercadoria abaixo do custo, o contribuinte não teria nem mesmo que debitar-se sobre o valor da saída, porque faltar-lhe-ia o elemento financeiro do fato gerador”.

Mais adequada, portanto, em vez de valor adicionado ou agregado, a utilização dos termos “bens” e “serviços”, utilizados na PEC 45/2019.

---

18. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975. p. 161.

Eis a proposta de enunciado prescritivo da não cumulatividade do IVA-dual (IBS e CBS), previsto no inciso VIII do art. 156-A da PEC 45-A:

[...] com vistas a observar o princípio da neutralidade, 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 serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição<sup>19</sup>.

O Senado Federal, por meio do Substitutivo à PEC 45-A, praticamente manteve as prescrições da não cumulatividade aprovadas na Câmara dos Deputados – apenas retirou o princípio da neutralidade, inicialmente previsto no inciso VIII, e o inseriu no § 1º do art. 156-A, ressaltando que o imposto será informado pelo princípio da neutralidade.

Portanto, o cerne da proposta de reforma tributária, que prescreve os princípios da neutralidade e da não cumulatividade, já foi aprovado em dois turnos na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, motivo pelo qual, mesmo se a PEC 45/2019 for *fatiada*, como sugeriu o Deputado Arthur Lira – o que seria uma temeridade porque aumentaria a insegurança jurídica, visto que existem diversos artigos que se interligam e se complementam em um mesmo contexto – a *fatia* da não cumulatividade poderia ser promulgada.

### 3.1.1 Princípio da neutralidade

O princípio da neutralidade, que pressupõe a mínima interferência do tributo no mercado, foi inserido expressamente na Constituição sob a égide da não cumulatividade. Ponto positivo para o início do enunciado, que poderá acabar com a velha discussão se a não cumulatividade é regra ou princípio.

Como é parte indissociável do princípio da neutralidade, a não cumulatividade foi alçada expressamente ao *status* de princípio, motivo pelo qual se corrobora o argumento da não possibilidade de ser contrariado por normas infraconstitucionais.

---

19. BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019. *Atividade Legislativa*. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 out. 2023.

Por sua vez, o inciso IX do art. 156-A, previsto no Substitutivo do Senado e na PEC 45-A, prescreve que o IVA-dual não integrará sua própria base de cálculo nem do Imposto Seletivo, do ICMS e do ISS. Evita-se, assim, a tributação sobreposta, a incidência de tributo sobre tributo, um dos males da tributação cumulativa.

O princípio da neutralidade também ampara a máxima de que, para o bem da balança comercial, não se deve exportar tributos. O inciso III do § 1º do art. 156-A, previsto na PEC 45-A, prescreve que o IVA-dual não incidirá sobre as exportações, assegurada ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou de serviço.

Essa desoneração total da exportação, com possibilidade de manutenção dos créditos, já está prevista para o ICMS, desde a LC 87/1996, inclusive para produtos primários, o que gera créditos acumulados.

A forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte do IVA-dual serão estabelecidos por lei complementar (art. 156-A, § 5º, III). O Substitutivo à PEC 45-A dispõe também que o Comitê Gestor, composto por representantes dos Estados, DF e Municípios, terá competência para efetuar as compensações, nos limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar (156-B, II).

Se esse prazo não for razoável, as empresas poderão ser impactadas negativamente e o princípio da neutralidade não será alcançado. De qualquer sorte, diferentemente do ICMS, os eventuais saldos credores do IBS e da CBS serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA –, ou por outro índice que venha a substituí-lo.

A propósito, além dos exportadores, eventualmente o contribuinte, em determinado mês de apuração, pode possuir mais créditos que débitos, acumulando-os para utilizar nos períodos seguintes. Isso acontece com o ICMS e poderá ocorrer com o IVA-dual.

Um dos grandes problemas do ICMS é a demora de as empresas conseguirem absorver créditos acumulados, que não podem ser transferidos para terceiros e sequer são atualizados, conforme entendimento pacificado no STF.

Para diminuir a resistência dos Estados e do DF, já que muitos têm grande estoque de créditos acumulados do ICMS para devolver aos contribuintes, o Substitutivo do Senado à PEC 45-A prevê que os créditos acumulados remanescentes do ICMS, a partir da sua extinção (31.12.2032), exceto os relativos ao

ativo permanente (prazo máximo de dois anos), serão compensados com o IBS em 240 parcelas mensais, com atualização pelo IPCA, conforme sugestão para o art. 134 do ADCT.

### 3.1.2 Crítica à terminologia “cobrado”

Prosseguindo na construção interpretativa da prescrição não cumulativa do Substitutivo do Senado à PEC 45-A, no trecho, “compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante *cobrado*”, os legisladores da Congresso Nacional não foram muito felizes em substituir a terminologia prevista no texto da PEC 45/2019 original, “incidente”, para “cobrado”, nos termos da redação aprovada nas duas Casas legislativas.

Ao longo de décadas, esse assunto foi alvo de muita polêmica na doutrina e na jurisprudência, porque no princípio da não cumulatividade, inerente ao ICMS, também é utilizada a terminologia “cobrado”, conforme o art. 155, § 2º, I, da atual Constituição<sup>20</sup>.

Na interpretação do princípio da não cumulatividade, segundo a doutrina dominante, seria mais adequado utilizar “montante *devido*”<sup>21</sup>.

Como prevaleceu academicamente a terminologia do “montante *devido*”, construiu-se o raciocínio praticamente unânime na doutrina: se o imposto incide, conseqüentemente, é devido e gera crédito para a operação subsequente.

Contudo, nem sempre o que é devido é exigido.

Mesmo quando há incidência, a lógica não é tão simplória, já que, mesmo o imposto sendo devido pelo contribuinte, em determinadas situações, como no diferimento, não é possível sua cobrança pelo fisco em razão do adiamento da sua exigência para a fase subsequente da cadeia produtiva.

Ou seja, por opção do legislador, o recolhimento do imposto pode ser exigido na fase seguinte da cadeia produtiva, por exemplo, quando faz a opção de que a exigibilidade não ocorra na saída do produtor, mas na saída da operação subsequente, não surge a incidência da regra-matriz do crédito nas aquisições do produtor, cuja operação está submetida ao regime de substituição

20. Art. 155, § 2º, I, da CR/1988: “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 [...]”.

21. COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 47; CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 422.

tributária para trás. O mesmo fenômeno tributário pode ocorrer na hipótese de regime monofásico com concentração do fato jurídico tributário a partir da segunda etapa de circulação de mercadorias. Ambas as hipóteses poderão continuar ocorrendo, porque a PEC 45/2019 não revogou as previsões de substituição tributária e impôs um regime monofásico específico de tributação para combustíveis e lubrificantes. Trata-se de exceções implícitas<sup>22</sup> ao princípio da não cumulatividade.

Ressalte-se que, no processo de positivação do Direito Tributário, a terminologia mais adequada para tratar de crédito tributário é “exigido”, pois, tudo gira em torno da *exigibilidade* do crédito. Por exemplo, após a intimação, o crédito objeto do lançamento torna-se *exigível*. No percurso até a extinção do crédito tributário, seja na seara administrativa, seja na judicial, a *exigibilidade* sempre é discutida, inclusive em face das hipóteses do art. 151 do CTN. Dessa forma, não seria razoável que o termo fosse diferente quando se trata do crédito do contribuinte e débito do fisco<sup>23</sup>.

Por conseguinte, a sintaxe da linguagem da não cumulatividade contida no Substitutivo da PEC 45-A prevê a compensação com o montante “cobrado” nas operações ou prestações anteriores. Mas, a análise semântica e pragmática do fenômeno da positivação do Direito indica, considerando as exceções implícitas da não cumulatividade, que a acepção mais adequada para a terminologia seja “exigido”.

Utilizando-se da ferramenta metodológica da RMIT, visualizando a estrutura lógica da norma jurídica (regra-matriz do crédito do IVA-dual sobre operações com mercadorias), tem-se, no antecedente: se adquirir mercadoria (critério material), cujo imposto pôde ser *exigido durante* o período da mencionada operação (critério temporal), no Brasil (espacial), inexoravelmente surgirá, no conse-

- 
22. Só as normas jurídicas que não afrontem a Constituição são válidas e, conseqüentemente, as exceções previstas ao princípio da não cumulatividade devem, implícita ou expressamente, estar contidas no texto constitucional (ALCOFORADO, Antônio Guedes. *Regra-matriz de responsabilidade e regra-matriz de substituição tributária no ICMS*. 2017. Tese [Doutorado em Direito] – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 213).
23. Eurico de Santi ressaltou que no CTN encontram-se poucas informações sobre a constituição do débito do fisco, a *contrario sensu* do cuidado com o crédito tributário (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – mercadorias: direito ao crédito – importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [coord.]. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 538).

quente, uma relação jurídica, que tem no seu critério pessoal (sujeito ativo o adquirente, e sujeito passivo a União ou os Municípios, os Estados ou o DF); e no critério quantitativo (a alíquota e base de cálculo da operação anterior)<sup>24</sup>.

De acordo com a Teoria Geral do Direito, no antecedente normativo de qualquer norma jurídica, são identificados dados da realidade social de possíveis ocorrências. Como é impossível a exigência pelo fisco do crédito tributário em determinadas operações, como em determinada fase da cadeia do regime monofásico e na substituição tributária para trás (diferimento), regimes que continuarão existindo após a PEC 45/2019, é conveniente repetir que a terminologia mais adequada para o enunciado da não cumulatividade do IVA-dual deveria prescrever a compensação do tributo devido pelo contribuinte com o montante “exigido”.

### *3.1.3 Compensação em relação a todas as operações de aquisição de bens, serviços e direitos*

Outro aspecto positivo do enunciado da não cumulatividade do Substitutivo à PEC 45-A é a possibilidade de o contribuinte utilizar crédito do imposto inerente a todas as operações, nas quais seja adquirente de bem, corpóreo ou incorpóreo, serviço e direito.

Por conseguinte, o imposto cobrado em todas as aquisições necessárias para a manutenção da atividade empresarial, seja na tomada de serviços de qualquer natureza, seja na aquisição de bens: materiais do ativo imobilizado (imóveis, instalações, maquinário, móveis, veículos etc.); bens intangíveis (marca, *softwares* etc.); e direitos.

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

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

---

24. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. 2, p. 132.



Já as exceções previstas na Constituição dizem respeito aos regimes específicos, como o regime de aproveitamento de crédito das etapas anteriores das sociedades cooperativas e as regras de creditamento dos serviços financeiros.

Se essas exceções não constam no princípio da não cumulatividade dos tributos que serão extintos, e estão sendo inseridas na Constituição, na mesma PEC que cria a competência para a instituição da CBS e do IBS, elas não contrariam o mencionado princípio da não cumulatividade.

A PEC 45/2019 também exterioriza a preocupação do legislador com a forma como poderá ser reduzido o impacto do IVA-dual sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte, assunto que será regulamentado por lei complementar (art. 165-A, § 5º, V), mas que tem repercussão na não cumulatividade.

### **3.2 Norma de eficácia limitada: crédito fica condicionado à verificação do efetivo recolhimento do IVA-dual**

Além da inserção do enunciado “cobrado” na prescrição da não cumulatividade, na tramitação da PEC 45/2019, os deputados e senadores inovaram ao permitir que lei complementar crie uma condição para o contribuinte adquirente utilizar os créditos, que depende de terceiros (fornecedores de bens, mercadorias e direitos). Tal restrição não existe nos países que adotam o IVA.

Conforme o art. 156-A, § 5º, II, que será inserido na Constituição por meio da PEC 45/2019, lei complementar disporá sobre:

- II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação, 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;

Se a terminologia “cobrado” não pareceu adequada no âmbito doutrinário, pior foi possibilitar a criação, mediante lei complementar, dessa condição para aproveitamento do crédito: a verificação do efetivo recolhimento do imposto.

Essa condição não é razoável, porque se um contribuinte de boa-fé praticar uma operação de aquisição necessária para a sua atividade empresarial, seja bem, direito ou serviço, cujo tributo seja exigível e destacado no documento fiscal, se a

referida operação ocorreu licitamente, em face dos princípios da neutralidade e não cumulatividade, o contribuinte adquirente pode exercer o seu legítimo direito de tomar o crédito destacado na operação anterior.

A efetiva cobrança do IVA-dual na etapa anterior escapa do domínio do conhecimento do tomador do serviço ou do adquirente de bem ou direito. O ônus de verificar o efetivo recolhimento do tributo é do fisco, principalmente de uma operação, da qual o contribuinte não participou do fato gerador.

Ao condicionar o crédito do IVA-dual ao efetivo recolhimento, a não cumulatividade passa a ter eficácia limitada.

Por outro lado, se o contribuinte adquirente, para tomar o crédito, precisar efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços, a não cumulatividade deixará de ser um direito para ser um ônus semelhante à cumulatividade.

Poder-se-ia argumentar que o contribuinte adquirente, que pagar o tributo cujo ônus é do vendedor ou prestador (II, “a”), teria a vantagem de se creditar e ainda poderia entrar com uma ação regressiva contra o fornecedor do bem, do direito ou do serviço. Tal hipótese contraria o princípio da neutralidade. A vantagem, na realidade, é da Fazenda Pública, que não precisaria exercer suas prerrogativas para exigir o tributo, seja na seara administrativa, seja na judicial.

A alínea “b” do inciso II também prescreve uma norma jurídica contrária ao interesse do contribuinte que pretenda se creditar: na hipótese de o recolhimento do IVA-dual ocorrer na liquidação financeira da operação; em consequência, o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do tributo.

Ao contribuinte, entretanto, não é dado o poder de interferir na forma como o futuro IVA-dual será recolhido pelo seu fornecedor de bens, direitos ou serviços. Tal prerrogativa é do fisco, que precisará integrar seus sistemas fazendários aos das instituições financeiras.

Ademais, a apuração do crédito pelo adquirente pode ocorrer antes da liquidação financeira da venda do fornecedor, que inclusive pode ser parcelada, o que inviabiliza o princípio da não cumulatividade, mesmo se houver a adimplência do pagamento do IVA-dual.

É necessário que lei complementar discipline o princípio da não cumulatividade – os detalhes dos procedimentos dos créditos e débitos não precisam

estar contidos na Constituição – mas a regulamentação precisa respeitar os limites do mencionado princípio.

Apesar de o Substitutivo do Senado à PEC 45-A prescrever a possibilidade de lei complementar impor condições, como a que o crédito fique condicionado à verificação do efetivo recolhimento do IVA-dual, tal previsão é inconstitucional, porque faz da não cumulatividade uma norma de eficácia limitada, contrariando a cláusula pétrea (art. 6º, § 4º, IV), porque nos tributos que serão substituídos pelo IVA-dual, mesmo não havendo a não cumulatividade plena, não há essa condição, que mitiga direito e garantia individual do contribuinte contido na norma da não cumulatividade da Constituição promulgada em 1988.

No arquétipo<sup>25</sup> da competência tributária do IPI e do ICMS subjaz implícita a regra-matriz de incidência possível, na qual o princípio da não cumulatividade não está condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto na fase anterior da cadeia econômica. O legislador que instituir o IVA-dual, em substituição aos mencionados impostos, poderá ampliar as hipóteses de aproveitamento de crédito, mas jamais restringir o direito que os contribuintes do IPI e do ICMS tinham, antes da reforma tributária, sob pena de mitigar direito constitucional individual do contribuinte.

### 3.3 Não cumulatividade na isenção e na imunidade

O § 7º do art. 156-A da Constituição, advindo da possível promulgação do Substitutivo da PEC 45-A, prescreve exceções explícitas ao princípio da não cumulatividade, quais sejam, a isenção e a imunidade que:

I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; e

---

25. Conforme Roque Antonio Carrazza, “a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 606).

II – acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

O enunciado prescritivo da não cumulatividade do IVA-dual, nas hipóteses de não tributação, assemelha-se ao do ICMS. Todavia, diferentemente do ICMS, como o legislador da PEC 45/2019 optou por vedar que os entes federativos concedam quaisquer incentivos e benefícios fiscais, excetuadas as hipóteses previstas na Constituição, no IVA-dual (§ 7º), em vez da não incidência (que pode ser concedida por normas infraconstitucionais) foi inserida a imunidade nas exceções expressas ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, conforme o inciso I do § 7º, a isenção e a imunidade não implicarão crédito para compensação nas operações seguintes, sem possibilidade de algum ente federativo dispor de forma contrária em suas legislações.

Um dos objetivos do princípio da neutralidade é equilibrar a relação fisco-contribuinte. Se for concedida isenção ou imunidade em determinada fase da cadeia econômica, então não deve implicar crédito para a operação subsequente, sob pena de desequilibrar a relação, que ficaria favorável ao contribuinte em detrimento do Estado. Isso porque, além de o ente federativo não ter possibilidade de exigir o imposto na etapa anterior, ainda teria de conceder um crédito, não advindo do pagamento do IVA-dual, ao contribuinte na etapa subsequente da cadeia econômica.

É correto o argumento de que a concessão de isenções apenas em uma etapa da cadeia econômica pode inviabilizar a neutralidade do tributo – um dado interessante foi a propositura de uma ADI por parte da Federação dos Plantadores de Cana, fornecedores das usinas de Pernambuco, contra uma isenção<sup>26</sup>. Como o IVA-dual e o ICMS são geralmente plurifásicos, ou seja, incidem nas diversas cadeias da economia (saídas da indústria, do atacado, do varejo, até o consumidor final), a concessão de uma isenção, a título de exemplo, aumenta

---

26. Dispositivo do Decreto n. 21.755/1999, do Estado de Pernambuco, que concedeu isenção do ICMS para cana-de-açúcar destinada à industrialização de açúcar, está sendo questionado no Supremo Tribunal Federal (STF). Esse é o objetivo da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.911, ajuizada pela Federação dos Plantadores de Cana do Brasil (Feplana) (TRIBUTÁRIO. Decreto que concede isenção tributária para cana de açúcar em Pernambuco é questionado. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/decreto-que-concede-isencao-tributaria-para-cana-de-acucar-em-pernambuco-e-questionado/>. Acesso em: 13 set. 2023).

a carga tributária para uns em detrimento de outros (quem recebe uma mercadoria com isenção não terá o direito de se creditar, acumulando o imposto na sua saída posterior).

Por isso, muitos autores criticam essa exceção ao princípio da não cumulatividade, mas não a consideram inconstitucional<sup>27</sup>.

Realmente, a concessão de incentivos apenas em uma etapa da cadeia econômica dificulta a neutralidade fiscal, interferindo na divisão da carga tributária na mesma cadeia produtiva, já que seus partícipes não terão tratamento tributário uniforme. Entretanto, não há dúvidas em relação à constitucionalidade das exceções ao princípio da não cumulatividade previstas expressamente na Constituição originária de 1988.

Ademais, se o contribuinte tem a sua saída desonerada, poderá realizar suas operações com bens, serviços e direitos com preços mais acessíveis para o adquirente. Se além da vantagem competitiva de vender mais barato, ainda gerar crédito para as operações subsequentes, operações com isenção e imunidade poderiam contrariar o princípio da neutralidade.

De acordo com o art. 156-A, § 7º, em relação ao contribuinte que prestar serviço ou comercializar bem ou direito com isenção ou imunidade, além de a transação não gerar crédito para a operação subsequente (I), acarretará a anulação do crédito relativo às suas operações anteriores (II), salvo, na hipótese da imunidade, inclusive nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão de recepção livre e gratuita (inciso XI do § 1º), quando determinado em contrário em lei complementar.

Como o IVA-dual deve ser informado pelo princípio da neutralidade, a desoneração também deve acarretar a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas a prescrição constitucional possibilita, exclusivamente em se tratando de imunidade, que lei complementar possa permitir a apuração do crédito, ou seja, permite-se a tomada de um crédito sem que haja pagamento, motivo pelo qual é denominado pela doutrina como “crédito prêmio” ou “presumido”.

Uma exceção, inserida na própria Constituição pelo Substitutivo à PEC 45-A (art. 156-A, III), é a desoneração total da exportação, com possibilidade de manutenção dos créditos, que está prevista para o ICMS, desde a LC

---

27. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *RD Tributário*, n. 48, p. 20.

87/1996, inclusive para produtos primários, e continuará no IVA-dual, o que gera créditos acumulados para os contribuintes exportadores.

A regra geral constitucional, entretanto, prescreve que o contribuinte que praticar operação com isenção e imunidade do IVA-dual, além de não ter direito ao crédito das operações anteriores, não poderá gerar crédito para as operações subsequentes, restrições que propiciam o equilíbrio da relação fisco-contribuinte, que deve ser pautada pelo princípio da neutralidade.

### **3.4 Não cumulatividade em relação às empresas optantes do regime único (Simples Nacional)**

A atual Constituição dispõe que cabe à lei complementar (art. 146, III, “d”) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, optantes do regime único de arrecadação (Simples Nacional). Tal previsão foi preservada para o IVA-dual, mas com o princípio da não cumulatividade mitigado.

Para as empresas que optarem em recolher a CBS e o IBS pelo regime único, conforme o § 3º do art. 146 da Constituição, com a alteração do Substitutivo da PEC 45-A, não será permitida a apropriação de créditos dos referidos tributos. Como tal restrição já existe em relação aos tributos que serão extintos com a reforma tributária, não há afronta ao direito do contribuinte.

As não optantes, que adquirirem mercadorias ou tomarem serviços de empresas do Simples Nacional, poderão se apropriar tão somente dos créditos do IBS e da CBS, equivalentes ao cobrado por meio do regime único, que é muito inferior em comparação ao crédito permitido se adquirirem bens, direitos e serviços de não optantes.

Para fugirem de tais restrições à não cumulatividade, os contribuintes optantes do regime único poderão (art. 146, § 2º) recolher separadamente o IVA-dual, nos termos estabelecidos pela lei complementar para o IBS e a CBS, hipótese em que esses tributos não serão cobrados pelo regime único do Simples Nacional.

Dessa forma, para manter a competitividade, os contribuintes optantes que realizarem operações com bens, direitos e serviços para empresas que precisem de crédito para pagar menos IVA-dual, terão que abandonar o Simples Nacional ou recolher a CBS e o IBS na sistemática normal. Nesse caso, deverá haver aumento da carga tributária, porque o recolhimento unificado abrangeria

apenas os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, Pasep e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica.

Por outro lado, não haverá alteração de carga tributária para as empresas optantes do Simples Nacional que prestarem serviços ou venderem bens e direitos a pessoas físicas ou jurídicas que não precisem de crédito.

#### 4 CONCLUSÕES

Foi comprovada a tese da proposição afirmativa de que os atuais tributos que incidem sobre o consumo de bens, direitos e serviços ou são parcialmente cumulativos, no caso do ICMS, PIS, Cofins e IPI, ou, em se tratando do ISS, totalmente cumulativo.

O texto da proposta original da PEC 45/2019, elaborada no CCiF, previa uma não cumulatividade plena, de acordo com o melhor padrão internacional, que traria mais neutralidade para os tributos que incidem sobre o consumo.

Após as alterações feitas no Congresso Nacional, o novo texto (Substitutivo do Senado à PEC 45-A) trouxe alguns aspectos positivos relacionados com a não cumulatividade, como: o direito ao crédito nas aquisições de bens do ativo imobilizado, bem como aos créditos relativos a bens, direitos e serviços para uso ou consumo, excluídos os inerentes ao consumo pessoal; o cálculo do IVA-dual por fora; a possibilidade de utilização dos créditos acumulados mais rapidamente; e a inserção expressa do princípio da neutralidade. Como esse princípio é parte indissociável da não cumulatividade, esta foi alçada expressamente ao *status* de princípio, motivo pelo qual se corrobora o argumento de que não poderá ser contrariado por normas infraconstitucionais.

Todavia, o Substitutivo à PEC 45-A prescreve a possibilidade de lei complementar impor, para permitir a tomada de créditos, a condição de verificação do efetivo recolhimento do IVA-dual na operação anterior. Tal previsão é inconstitucional, porque torna a prescrição de não cumulatividade do imposto uma norma de eficácia limitada, contrariando cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV), pois, nos impostos que serão substituídos (ICMS e IPI), não há essa condição, que mitiga direito e garantia individual do contribuinte, assegurados na norma da não cumulatividade estabelecida na Constituição promulgada em 1988.

Se a lei complementar impuser a mencionada restrição, os contribuintes sentirão saudades da não cumulatividade atualmente prevista para o ICMS.

## 5 REFERÊNCIAS

- ALCOFORADO, Antônio Guedes. A não cumulatividade do ICMS nas operações com diferimento (substituição tributária para trás). In: SOUZA, Priscilla de (org); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-nao-cumulatividade-do-icms-nas-operacoes-com-diferimento-substituicao-tributaria-para-tras-por-antonio-machado-guedes-alcoforado/> Acesso em: 30 set. 2023.
- ALCOFORADO, Antônio Guedes. *Regra-matriz de responsabilidade e regra-matriz de substituição tributária no ICMS*. 2017. Tese [Doutorado em Direito] – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda Constitucional n., de 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC-45-2019). Acesso em: 2 out. 2023.
- BRASIL. Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional n., de 2019 (Do Sr. Baleia Rossi e outros). Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1700000382499&disposition=inline&\\_gl=1\\*\\_gvfh96\\*\\_ga\\*Nzk4MTk3MDk5LjE2ODE4OTMxNzk\\*\\_ga\\_CW3ZH25XMK\\*MTcwMDgzNzg4NS41My4xLjE3MDA4Mzc4OTAuMC4wLjA](https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9503608&ts=1700000382499&disposition=inline&_gl=1*_gvfh96*_ga*Nzk4MTk3MDk5LjE2ODE4OTMxNzk*_ga_CW3ZH25XMK*MTcwMDgzNzg4NS41My4xLjE3MDA4Mzc4OTAuMC4wLjA). Acesso em: 20 nov. 2023.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. v. 2.
- CITADOR. Rudyard Kipling. Disponível em: <http://www.citador.pt/frases/imagens/frases-tenho-seis-regras-que-me-ensinaram-tudo-o-que-sei-rudyard-kipling-3416.jpg>. Acesso em: 1 maio 2023.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. *RDtributário*, 2015.



DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (org.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013.

LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2019.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2020.

MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

ROSENBLATT, Paulo; SOTERO, Ana Carolina. A dupla incidência do IPI nas operações de importação e revenda de produtos industrializados: reflexões sobre o artigo 46 do Código Tributário Nacional, oscilações jurisprudenciais e a segurança jurídica. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (org.). *Direito tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (estudos em homenagem a Souto Maior Borges)*. Recife: Editora Nossa Livraria, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ICMS – mercadorias: direito ao crédito – importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 535-552.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Em defesa de um IVA nacional versão 3.0 e modelo mundial. *Jota*, 3 maio 2015. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-defesa-de-um-iva-nacional-versao-3-0-e-modelo-mundial-03052015>. Acesso em: 15 jul. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TRIBUTÁRIO. Decreto que concede isenção tributária para cana de açúcar em Pernambuco é questionado. Disponível em: <https://tributario.com.br/a/decreto-que-concede-isencao-tributaria-para-cana-de-acucar-em-pernambuco-e-questionado/>. Acesso em: 13 set. 2023.

