

NEUTRALIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE NO IBS E NA CBS¹

Maceno Lisboa da Silva

Bacharel em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter). Graduado em Ciências Contábeis no Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Centro Universitário Ritter dos Reis (UniRitter) e em Direito do Estado na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Possui Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. Advogado.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Não cumulatividade como forma de assegurar a neutralidade tributária e a livre concorrência 3 O direito ao crédito sobre bens intermediários 4 Da observância da neutralidade e da não cumulatividade na reforma tributária 5 A não cumulatividade do IBS e da CBS 6 Conclusão 7 Referências bibliográficas 8 Referências jurisprudenciais.

RESUMO: Com a promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, o princípio da neutralidade foi inserido pela primeira vez, de forma expressa, no texto constitucional. Isso significa que a tributação não poderá criar condições de desigualdade entre os agentes econômicos, inibindo o acesso ao livre mercado para alguns e beneficiando outros, na medida em que a neutralidade na tributação assegura que o tributo não seja o elemento fundamental nas decisões tomadas pelos agentes em relação aos seus investimentos. Ocorre que, ao tratar da não cumulatividade do IBS e da CBS como mecanismo promotor da neutralidade, a Emenda Constitucional 132/2023 não garantiu o direito à tomada de créditos de IBS e CBS sobre a aquisição de bens intermediários, especialmente porque parece repetir os erros do passado em relação à tomada de créditos do ICMS. Assim, o presente artigo tem como objetivo analisar o direito ao aproveitamento de créditos de IBS e de CBS decorrentes da aquisição de bens intermediários.

PALAVRAS-CHAVE: Neutralidade. IBS e CBS. Não cumulatividade. Bens intermediários.

1. Este artigo foi o segundo colocado do “Prêmio Alcides Jorge Costa – Reflexões sobre a Reforma Tributária do Consumo”, criado pela APET, em 2024.

NEUTRALITY AND NON-CUMULATIVENESS IN THE IBS AND CBS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Non-cumulativity as a way of ensuring tax neutrality and free competition 3 The right to credit on intermediate goods 4 Observance of neutrality and non-cumulativity in tax reform 5 Non-cumulativity of IBS and CBS 6 Conclusion 7 Bibliographical references 8 Case law references.

ABSTRACT: With the enactment of Constitutional Amendment n. 132/2023, the principle of neutrality was expressly inserted for the first time in the constitutional text. This means that taxation cannot create conditions of inequality between economic agents, inhibiting access to the free market for some and benefiting others, to the extent that neutrality in taxation ensures that the tax is not the fundamental element in the decisions taken by agents in relation to their investments. It turns out that, when dealing with the non-cumulative nature of IBS and CBS as a mechanism to promote neutrality, Constitutional Amendment n. 132/2023 did not guarantee the right to take IBS and CBS credits on the acquisition of intermediate goods, especially because it seems to repeat past mistakes in relation to taking ICMS credits. Thus, this article aims to analyze the right to use IBS and CBS credits resulting from the acquisition of intermediate goods with the new constitutional rules of non-cumulativeness of these taxes conveyed by Constitutional Amendment n. 132/2023.

KEYWORDS: Neutrality. IBS and CBS. Non-cumulativity. Intermediate goods.

1 INTRODUÇÃO

Em discussão há pelo menos três décadas pelo Congresso Nacional, pela academia e pela sociedade, a proposta de reforma tributária finalmente foi aprovada (Emenda Constitucional n. 132/2023), trazendo a promessa de que o novo sistema irá promover melhorias na forma de tributação e atrairá investimentos. Nesse cenário, ao pensar em estudar um tema relacionado ao futuro da tributação no Brasil, inevitavelmente surge a ideia de discutir as distorções econômicas induzidas pela tributação e a importância de se adotar um sistema tributário neutro. Essa compreensão está intimamente ligada ao fato de que a neutralidade tributária é um importante princípio da tributação moderna, caracterizando-se pela não influência da tributação nas tomadas de decisões negociais dos contribuintes.

A reforma da tributação sobre o consumo não ignorou essas circunstâncias, e, ao alterar o texto constitucional para tratar da nova sistemática de tributação, inseriu pela primeira vez na Constituição, de forma expressa, a previsão de que a instituição de tributos levará em consideração o princípio da neutralidade. Ocorre que, ao tratar da não cumulatividade do IBS e da CBS como mecanismo

promotor da neutralidade tributária, a Emenda Constitucional n. 132/2023 dispõe que o contribuinte poderá compensar o valor devido desses novos tributos com o montante cobrado sobre as operações anteriores que envolveram bem material ou imaterial, inclusive direito, ou serviços, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal que seriam especificadas em lei complementar.

Essa redação não esclarece se os produtos intermediários que são indispensáveis e necessários à realização do objeto social do contribuinte, mas que não compõem o produto final a ser comercializado ou produzido pela empresa, iriam gerar créditos de IBS e de CBS. O problema é que ocorreu uma situação parecida com o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários que, há muito tempo, vem sendo objeto de discussões acirradas nas esferas administrativa e judicial. Isso porque, para fazer jus ao aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários, os contribuintes ainda precisam fazer prova da vida útil, uso e forma de desgaste desses produtos e, somente poderão ter direito aos créditos se a conclusão for no sentido de que as mercadorias foram consumidas integral e imediatamente no processo produtivo.

Assim, partindo-se da premissa de que a nova sistemática de tributação trazida pela reforma tributária sobre a tributação do consumo teria adotado a neutralidade como princípio orientador para o IBS e para a CBS, pretende-se responder, com este estudo, se limitar o aproveitamento de créditos de IBS e de CBS decorrentes da aquisição de bens intermediários estaria em desacordo com a neutralidade tributária. Em outras palavras, pretende-se estudar os critérios determinantes para utilização de créditos nesses novos tributos. Para alcançar o objetivo mencionado, foi adotado majoritariamente, como metodologia de pesquisa o método dedutivo, e as técnicas de pesquisa foram a análise bibliográfica e jurisprudencial, que serve de base para as soluções propostas ao problema de pesquisa e à conclusão do presente artigo.

Com efeito, para desenvolver o presente estudo, este artigo será composto por quatro capítulos. No primeiro capítulo, será contextualizada a neutralidade e a não cumulatividade como formas de assegurar a livre concorrência, sendo, em seguida, analisada no segundo capítulo, a discussão na jurisprudência do STJ e do STF envolvendo o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens intermediários. No terceiro capítulo será tratado da

temática relativa à inclusão na neutralidade pela reforma da tributação sobre o consumo e, no quarto capítulo, dedica-se exclusivamente a analisar a eficácia da norma constitucional introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

Tais premissas permitirão concluir se eventual restrição ao aproveitamento de créditos de IBS e CBS decorrentes da aquisição de bens intermediários estaria de acordo com a neutralidade expressamente inserida no texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Com isso, pretende-se contribuir para os debates envolvendo a aplicação da reforma tributária e seus parâmetros constitucionais.

2 NÃO CUMULATIVIDADE COMO FORMA DE ASSEGURAR A NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E A LIVRE CONCORRÊNCIA

A não cumulatividade, nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 229), é uma “técnica segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores”, obedecendo-se, assim, “à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos” (CARVALHO, p. 229). Essa técnica é, na verdade, uma forma de garantir maior neutralidade da tributação com relação à formação dos preços e, conseqüentemente, não influenciando a competitividade dos agentes econômicos.

Isso porque a neutralidade tributária impõe que, ao exercer o poder de tributar, o Estado tem a obrigação de não causar desequilíbrio na concorrência entre os agentes econômicos, mantendo-se imparcial diante da competição de determinado mercado e evitando que o tributo seja o fator de desigualdade de condições entre os competidores (BARBOSA, 2012, p. 221). Dessa forma, está incorreto afirmar que a neutralidade busca impor a não interferência estatal no desenvolvimento das atividades econômicas por meio da tributação. Em verdade, a neutralidade visa a adotar técnicas que assegurem ao final que os agentes econômicos tenham um ambiente com igualdade de condições competitivas (SCHOUERI, 2007, p. 253), em respeito à livre concorrência, já que a forma com que os tributos são estruturados e a sua arrecadação implicam conseqüências para os demais subsistemas sociais, especialmente o econômico (LUHMANN, 2016, p. 385).

Logo, quando se trata de tributação do consumo, a neutralidade tributária deve ser compreendida sob a forma de tratamento igualitário aos bens e serviços similares em relação à cobrança de tributos, e, independentemente da quantidade de operações ou etapas que exista entre a produção e o consumo, a carga tributária será a mesma. Corroborando com essa constatação, André Mendes Moreira (2023, p. 28) divide a neutralidade em vertical e a horizontal, concluindo que a diferença entre as duas espécies reside nos seus fundamentos imediatos, já que, segundo o autor, o efeito mediato de ambas as espécies de neutralidade é o de assegurar a livre concorrência.

Como se percebe, a grande diferença entre as duas espécies de neutralidade está na forma como ela se operacionaliza perante o contribuinte, isto é, o que muda entre ambas é o modo em que se busca alcançar o objetivo final de assegurar a livre concorrência. Isso porque o objetivo imediato (ou meio para alcançar o objetivo final) da neutralidade horizontal é o de assegurar o tratamento fiscal isonômico entre produtos similares. Logo, a neutralidade horizontal impõe que produtos e serviços similares sofram a incidência de alíquotas nominais iguais (TORRES, 2005, p. 352). Assim, em sua essência, pode-se dizer que a neutralidade horizontal é uma derivação do princípio da isonomia tributária (MOREIRA, 2023, p. 30), o que leva à conclusão de que submeter produtos e serviços a impostos sobre o consumo com alíquotas distintas ofende a isonomia e a livre concorrência.

O objetivo imediato (ou meio para alcançar o objetivo final) da neutralidade vertical, por sua vez, é o de assegurar a isonomia tributária por meio da garantia de que as alíquotas nominais e efetivas sejam equivalentes, concedendo-se o direito de compensar o tributo a ser pago com o valor recolhido na etapa anterior. Nesse cenário, independentemente da quantidade de operações que possam ocorrer entre a produção e a venda ao consumidor final para determinado produto, a carga tributária proporcional continua igual, sendo equivalente às alíquotas efetiva e nominal. Por meio da neutralidade tributária, não há discriminação ou sobrecarga tributária para os produtos submetidos a maiores etapas na cadeia produtiva, mantendo-se, ao final, a mesma carga tributária de um produto com poucas etapas entre a produção e o consumo e aquele cuja cadeia produtiva exige inúmeras etapas até chegar ao consumidor final. Nesse sentido, visando a demonstrar a efetiva existência da neutralidade vertical, apresentam-se as tabelas comparativas adiante:

	Industria	Distribuidor	Varejista	Consumidor final
Valor de venda da mercadoria	R\$ 500,00	R\$ 800,00	R\$ 1.000,00	Consumidor pagou R\$ 1.000,00 pelo produto
Alíquota do tributo plurifásico cumulativo	18%	18%	18%	...
Imposto devido	R\$ 90,00	R\$ 144,00	R\$ 180,00	...
Crédito dedutível
Imposto efetivamente pago	R\$ 90,00	R\$ 144,00	R\$ 180,00	R\$ 414,00
Percentual da carga tributária sobre o preço final de venda				41,40%

Tabela 1: Apresenta-se uma cadeia de circulação de mercadoria, sem neutralidade vertical. Nesse formato, a tributação ocorre em cascata.

Analisando a Tabela n. 1, observa-se que um tributo sobre o consumo com alíquota de 18% e que incida em três momentos até a venda para consumidor final acaba gerando uma carga tributária equivalente a 41,40% do preço de venda do bem ao consumidor final. Dessa forma, nessa situação em que há tributação em cascata, quanto mais etapas ocorrerem até a efetiva venda ao consumidor final, maior será a carga tributária proporcional sobre o preço da mercadoria. Nesse cenário, fica evidente o tratamento desigual da tributação entre produtos com maior número de etapas na cadeia produtiva e aqueles com menor número, já que um terá maior carga tributária do que o outro. Para se entender a diferença com um contexto que envolve uma cadeia produtiva em que não há tributação cumulativa, abaixo é exposto o exemplo submetido a uma situação em que não há tributação em cascata:

	Industria	Distribuidor	Varejista	Consumidor final
Valor de venda da mercadoria	R\$ 500,00	R\$ 800,00	R\$ 1.000,00	Consumidor pagou R\$ 1.000,00 pelo produto
Alíquota do tributo plurifásico cumulativo	18%	18%	18%	...
Imposto devido	R\$ 90,00	R\$ 144,00	R\$ 180,00	...
Crédito dedutível	...	R\$ 90,00	R\$ 144,00	...
Imposto efetivamente pago	R\$ 90,00	R\$ 54,00	R\$ 36,00	R\$ 180,00
Percentual da carga tributária sobre o preço final de venda				18%

Tabela 2: Apresenta-se uma cadeia de circulação de mercadoria, com neutralidade vertical (plena). Nesse formato, a tributação da etapa anterior é deduzida do valor a ser pago na etapa posterior.

Na situação exposta na Tabela n. 2, observa-se que a carga tributária proporcional ao preço final de venda ao consumidor é de 18%, isto é, o percentual da carga tributária efetivamente incidente ficou equivalente ao percentual de alíquota nominal do tributo. Dessa forma, para fins de incidência da carga tributária efetiva, é indiferente a quantidade de etapas que ocorreram entre a produção e a venda ao consumidor final, ou seja, mesmo que haja várias etapas intermediárias, a proporção da carga tributária sobre o preço permanece a mesma. Portanto, a neutralidade tributária horizontal e a neutralidade tributária vertical buscam alcançar o objetivo de assegurar a isonomia tributária entre os contribuintes no ambiente de negócios, sendo a grande diferença, entre as duas, a forma com que se busca alcançar tal isonomia tributária.

A neutralidade tributária horizontal olha para uma fase apenas e busca aplicar alíquotas nominais iguais a produtos e serviços em situação equivalente naquela fase da cadeia produtiva. Já a neutralidade tributária vertical busca garantir a isonomia tributária de forma muito mais indireta, igualando a carga tributária de produtos submetidos a um número de etapas na cadeia produtiva diferentes, o que evita que um agente escolha sua atividade econômica conforme o peso da tributação (todos serão iguais), assim como evita que o consumidor escolha os produtos de que gostaria de acordo com a interferência do peso dos tributos no preço do produto (todos serão iguais). Dessa forma, ambas as espécies de neutralidade buscam ao final assegurar a igualdade de concorrência entre os agentes econômicos, do ponto de vista da tributação. Para esclarecer a diferença entre as duas espécies de neutralidade, apresenta-se o quadro comparativo abaixo²:

	Neutralidade vertical	Neutralidade horizontal
Objetivos imediatos	Isonomia tributária entre bens, independentemente do número de etapas de produção que estão sujeitos.	Isonomia da tributação de bens e serviços similares na mesma etapa da cadeia produtiva.
Objetivos mediatos	Assegurar a livre concorrência	Assegurar a livre concorrência

2. O quadro comparativo é baseado no quadro criado por André Mendes Moreira (MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor agregado e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 40). Todavia, o Prof. André Mendes Moreira entende que a isonomia tributária é um objetivo mediato da neutralidade tributária vertical, o que difere das conclusões deste estudo.

Essas considerações levam à conclusão de que a não cumulatividade está diretamente ligada à neutralidade vertical (CASTELLO, 2021, p. 21), podendo-se até mesmo falar que a não cumulatividade é a técnica que visa a garantir que a neutralidade vertical alcance seu objetivo mediato de assegurar a livre concorrência entre os agentes econômicos (CARVALHO; OLIVEIRA JUNIOR, 2024, p. 350). Não por acaso se tem discutido bastante a respeito da adoção da não cumulatividade plena ou ampla no sistema tributário brasileiro como forma de buscar a neutralidade na tributação, sendo esta uma das principais pautas que foram debatidas na reforma da tributação promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Aliás, essas alterações trouxeram um especial destaque ao assunto ao inserir pela primeira vez no texto constitucional, expressamente, o princípio da neutralidade.

Todavia, sob o fundamento de que estava interpretando o preceito constitucional da não cumulatividade, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça adotaram como sistemática de compensação do ICMS o regime do crédito físico, no qual deve ser exigido que, para gerar créditos de ICMS, o bem precisa ser imediata e integralmente incorporado no produto final. Esse entendimento acabou gerando, na visão de grande parte da doutrina, violação à não cumulatividade prevista na Constituição Federal, na medida em que acabou por restringir indevidamente o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens intermediários. Essa situação, contudo, acabou por impedir o pleno exercício do direito à não cumulatividade, e, conseqüentemente, violou a neutralidade fiscal. Ocorre que a Emenda Constitucional n. 132/2023, ao promover a reforma sobre a tributação do consumo no Brasil, previu que o IBS e a CBS serão informados pelo princípio da neutralidade e serão não cumulativos.

Dessa forma, não se pode pensar no futuro da tributação no Brasil, sem antes fazer uma análise aprofundada da aplicação da não cumulatividade na tributação sobre o consumo, especialmente porque se trata de uma técnica em que se busca efetivar a tão desejada neutralidade tributária, bem como analisar os problemas e discussões que envolveram os chamados “bens intermediários”. Nesse sentido, o próximo capítulo tratará das discussões envolvendo o direito dos contribuintes de aproveitarem os créditos sobre bens intermediários ao se operacionalizar a não cumulatividade da tributação do ICMS.

3 O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE BENS INTERMEDIÁRIOS

Os bens intermediários são aqueles produtos que, embora não sejam integral e imediatamente incorporados no produto final, são consumidos pelo processo produtivo, sendo necessários e relevantes para a atividade econômica. Logo, isso significa que, mesmo que o contribuinte figure como consumidor final, o bem ou serviço será considerado intermediário, desde que essa aquisição ou tomada de serviço seja imprescindível para realizar a atividade produtiva. O problema é que ainda há muito debate na doutrina e na jurisprudência, em razão de que, muitas vezes, esses produtos e serviços são utilizados pelos contribuintes na condição de consumidor final.

Embora pareça em um primeiro momento que a discussão envolvendo o direito à não cumulatividade dos contribuintes tenha sido praticamente resolvida com a reforma tributária sobre o consumo, já que a Emenda Constitucional n. 132/2023 passou a admitir a apropriação e a utilização de créditos decorrentes de todas as operações e prestações anteriores, ainda cabe destacar que o novo texto constitucional apontou como exceção ao direito à não cumulatividade a utilização de créditos de mercadorias e operações consideradas de uso e consumo pessoal, conforme seria estabelecido em lei complementar. Logo, essa disposição se aproxima bastante da previsão de não cumulatividade já aplicável ao ICMS no sistema tributário anterior.

Isso porque, no caso do ICMS, o texto constitucional também adotou o princípio da não cumulatividade, dispondo que a única restrição pela não utilização do crédito era a aquisição com isenção ou não incidência, exceto quando autorizado pela legislação. Todavia, ao prever que a lei complementar poderia disciplinar o regime de compensação do imposto e que, enquanto não fosse editada lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderiam fixar normas em relação ao ICMS, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/1975 (art. 34, § 8º, do ADCT), o texto constitucional acabou abrindo brechas para a equivocada interpretação do legislador infraconstitucional complementar de que estaria livre para impor outras restrições (KOCH, 2024, p. 106).

Assim, em um primeiro momento, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) editou o Convênio ICM n. 66/1988 para regular temporariamente o ICMS até a edição da lei complementar, sendo substituído, posteriormente, pela Lei Complementar n. 87/1996. Nesse cenário, para melhor compreensão

das discussões envolvendo o direito ao crédito decorrente de bens intermediários, é necessário dividir a análise do entendimento do STJ e do STF em dois momentos: (i) primeiro, analisar o entendimento do STJ e do STF na vigência do Convênio ICM n. 66/1988, e, (ii) em um segundo momento, dedicar-se ao estudo da jurisprudência quanto aos dispositivos da Lei Complementar n. 87/1996.

Com efeito, no caso do Convênio ICM n. 66/1988, o art. 28 dispôs que o ICMS seria não cumulativo, compensando-se o que fosse devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, sendo que, no art. 31, restringiu a utilização do crédito em relação à entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento, bem como de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou não integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

A leitura do dispositivo supramencionado deixa claro que o Convênio ICM n. 66/1988 adotou expressamente o sistema chamado “crédito físico”, em que somente é permitida a compensação de créditos que sejam associados diretamente ao próprio objeto da operação (MACHADO, 2024, p. 215). Apesar da redação dos dispositivos do Convênio ICM n. 66/1988, parte da doutrina e os contribuintes entendiam que a não cumulatividade tinha um sentido mais amplo, permitindo o direito de creditar-se, de forma definitiva, em relação a todo o ICMS pago pelos fornecedores que lhes vendem serviços de comunicação, eletricidade, bens para seu ativo permanente, material de consumo e as próprias mercadorias a serem revendidas. Ou seja, alegou-se que a Constituição Federal adotou o sistema chamado “crédito financeiro”, em que todas as despesas sujeitas à tributação de ICMS, mesmo que não fossem direta e imediatamente ligadas ao objeto da operação, gerariam direito ao crédito para o contribuinte.

Essa situação levou os contribuintes a questionarem, no STF, o direito a fazer jus ao sistema de crédito financeiro de ICMS no período de vigência do Convênio ICM n. 66/1988. Isso aconteceu, por exemplo, no caso do julgamento do ARE n. 545.845/SP, sob relatoria do Ministro Eros Grau, em que uma empresa requereu o direito de aproveitar os créditos de ICMS pagos na aquisição de materiais de uso e consumo, energia elétrica, utilização de serviços de comunicação e bens destinados ao seu ativo fixo no período de julho de 1990 a fevereiro

de 1995. Todavia, ao decidir a questão, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal entendeu que o contribuinte não possuía direito ao crédito de ICMS quando recolhido, em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo, no período em que vigente o Convênio ICM 66/1988 (BRASIL, 2008).

Ocorre que a utilização de energia elétrica é indispensável para a atividade comercial, razão pela qual entender que a energia elétrica é bem de uso e consumo em vez de reconhecer sua essencialidade para a atividade comercial do contribuinte desvirtua o objetivo da não cumulatividade na busca da concretização da neutralidade tributária (MOREIRA, 2019). Afinal de contas, um comércio que não utiliza energia elétrica para manter ligadas as suas máquinas, tais como *freezer*, caixa, câmaras frias etc., não consegue exercer suas atividades minimamente.

Essa situação, inclusive, levou ao ajuizamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2.383/DF (BRASIL, 2023), 2.325/DF (BRASIL, 2023) e 2.571/DF (BRASIL, 2023) pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Confederação Nacional do Transporte (CNT), respectivamente, sendo todas julgadas improcedentes pelo STF, que concluiu pela constitucionalidade da Lei Complementar n. 102/2000, e de suas subsequentes (Leis Complementares n. 114/2002, n. 115/2002, n. 120/2005, n. 122/2006, n. 138/2010, e n. 171/2019), que conferiram novas redações à Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), de forma mais restritiva, no tocante ao aproveitamento e à compensação de créditos de ICMS derivados de operações com mercadorias destinadas ao ativo permanente, energia elétrica e comunicações. Nesse caso, segundo a conclusão da Suprema Corte, a Constituição Federal reservou à lei complementar a atribuição de explicar a técnica da não cumulatividade, a fixação e a uniformização de seu próprio conteúdo.

Com o advento da Lei Complementar n. 87/1996, esperava-se que a compreensão do princípio da não cumulatividade sofreria uma sensível alteração, uma vez que a Lei Complementar n. 87/1996 foi editada visando à desoneração tributária do setor produtivo, considerando, principalmente, as exportações brasileiras. Ocorre que a aludida lei complementar em nada inovou no ordenamento jurídico no que se trata à não cumulatividade, chamando a atenção o disposto nos arts. 20 e 33, I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996. Isso porque,

enquanto o art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996 assegura um amplo direito ao crédito relativo à entrada de mercadoria destinada ao ativo permanente da empresa e ao seu uso e consumo, além do recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, o art. 33, I, II e III, da Lei Complementar n. 87/1996, restringe esse direito (CARRAZZA, 2022, p. 454-455).

Nesse cenário, da mesma forma que ocorreu com o período de vigência do Convênio ICM n. 66/1988, a partir da edição da Lei Complementar n. 87/1996, os contribuintes continuaram a discutir o direito à não cumulatividade, por meio da utilização do crédito financeiro, nos Tribunais Superiores. Com efeito, a discussão relativa à utilização do sistema de crédito físico ou financeiro chegou ao Supremo Tribunal Federal, como no caso do julgamento do RE n. 503.877/MG (BRASIL, 2010), de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, em que a Fazenda Pública recorria contra decisão que tinha reconhecido o direito de um laboratório fabricante de medicamentos a utilizar os créditos de ICMS pagos em razão da utilização de energia elétrica, de serviços de comunicação e na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo, na condição de bens intermediários. Em seu voto, o Relator Ministro Ricardo Lewandowski entendeu que não ofende o princípio da não cumulatividade a inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo.

Ocorre que o entendimento de que a energia elétrica, os serviços de comunicação e os bens adquiridos para seu ativo fixo por um laboratório que fabrica medicamentos e os comercializa são apenas bens para uso e consumo do próprio estabelecimento é negar a realidade dos fatos e ignorar como são desenvolvidas as atividades econômicas. Em verdade, quando utilizados na atividade econômica, todos esses bens possuem natureza intermediária no ciclo econômico e, portanto, o contribuinte possui direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. Aliás, concluir de forma diversa acaba por desvirtuar o próprio objetivo da não cumulatividade, isto é, a busca pela neutralidade fiscal (MOREIRA, 2023, p. 171).

Essa restrição à não cumulatividade também foi discutida no julgamento do RE n. 704.815/SC (Tema n. 633/STF) pelo Supremo Tribunal Federal que, ao analisar o direito do contribuinte ao aproveitamento de crédito na aquisição de insumos (bens de uso e consumo) empregados na elaboração de produtos destinados à exportação, entendeu que o contribuinte fazia jus ao aproveitamento

dos créditos decorrentes de tais bens e operações (BRASIL, 2023). Na oportunidade, o Relator Ministro Dias Toffoli entendeu que os créditos garantidos pela não cumulatividade prevista no art. 155, I, da Constituição Federal (mercado interno) adotam o sistema de créditos físicos, enquanto a parte final do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal, na redação dada pela EC n. 42/2003, adota o princípio do destino (exportação), ou seja, está intimamente ligada à ideia de que não se pode exportar tributos, não se limitando aos créditos enquadrados no conceito de crédito físico.

Embora se reconheça que o aludido caso trate de exportação, que o diferencia da discussão envolvendo o aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens intermediários na produção e comercialização no mercado interno brasileiro, não se pode concordar com a diferenciação promovida pelo Ministro Dias Toffoli em seu voto, na medida em que nas duas situações a restrição pela utilização do crédito pela aquisição dos produtos está na interpretação de sua destinação, já que essa qualificação deve ser apurada pela destinação dada ao produto e sua essencialidade e relevância nessa atividade econômica e não a condição do contribuinte como consumidor final. Também chama a atenção o fato de o Ministro Dias Toffoli referir nesse julgamento que o direito ao crédito de ICMS abrangido pelo conceito do crédito financeiro se trata de benefício fiscal, podendo ser disciplinado com liberdade pelo legislador complementar. Contudo, a não cumulatividade não se trata de um favor ou benefício fiscal concedido pelo Poder Público, mas de uma clara garantia do contribuinte, que visa a assegurar a proteção da economia e proteger, conseqüentemente, o pleno emprego.

Não obstante essa importante decisão do Supremo Tribunal Federal ter tratado claramente da não cumulatividade do ICMS, a Suprema Corte vem entendendo que a discussão que trata especificamente do direito ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens intermediários e aqueles considerados de uso e consumo utilizados no processo produtivo e comercializados no mercado interno possuem natureza infraconstitucional, enquanto o aproveitamento de créditos na produção e comercialização de bens destinados à exportação possui natureza constitucional. Dessa forma, coube ao Superior Tribunal de Justiça discutir e analisar o direito do contribuinte ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo utilizados de forma intermediária no ciclo produtivo.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça a discussão também não foi unânime. Isso porque a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendia

que a Lei Complementar n. 87/1996 tinha modificado o cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, de modo a permitir o aproveitamento de créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente no processo produtivo, como ocorreu no agravo interno do REsp n. 1.486.991/MT (BRASIL, 2018). Por outro lado, a Segunda Turma do STJ possuía decisões no sentido de que os bens materiais adquiridos e utilizados pela empresa em seu processo produtivo que não integram o produto final nem se esgotam nessas operações, por essas razões, não fazem jus ao creditamento de ICMS, como no caso do Agravo Interno do REsp n. 1.723.889/SP (BRASIL, 2019). Essa divergência levou a Primeira Sessão de Direito Público do STJ a julgar os Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial n. 1.775.781/SP, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa (BRASIL, 2023). Em seu voto, a Ministra Regina Helena Costa entendeu que é cabível o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a sua essencialidade na utilização na atividade-fim empresarial.

Embora não se trate de um julgamento vinculante, sob a sistemática dos recursos repetitivos no STJ, essa decisão teve uma importância ímpar para a discussão envolvendo o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens intermediários. Não só porque unificou a divergência das duas Turmas de Direito Público do STJ, mas porque refletiu que o entendimento do STJ é no sentido de privilegiar a não cumulatividade. Todavia, há que se questionar se, após a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, a discussão envolvendo a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens utilizados pelas empresas contribuintes no processo produtivo de forma gradual (bens intermediários) terminou. Nesse sentido, o próximo capítulo se dedicará à discussão envolvendo a observância da neutralidade e da não cumulatividade do IBS e da CBS na Emenda Constitucional n. 132/2023.

4 DA OBSERVÂNCIA DA NEUTRALIDADE E DA NÃO CUMULATIVIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

A importância de se assegurar a neutralidade não passou despercebida pela reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, na medida em que as alterações inseriram, pela primeira vez no texto constitucional, a

previsão expressa de que a tributação seguirá o princípio da neutralidade. Isso porque, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, o art. 156-A, § 1º, I, e o art. 195, § 16, da Constituição Federal passaram a conter a previsão de que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) serão informados pela neutralidade, sendo não cumulativos.

Como pode ser observado, a Emenda Constitucional n. 132/2023 adotou a terminologia imposto e contribuição “sobre bens e serviços”, em vez de “sobre valor agregado ou adicionado”. Essa terminologia se mostrou mais adequada para denominar os novos tributos, na medida em que o termo “sobre o valor agregado ou adicionado” se mostra impróprio, por pressupor que a alíquota incidiria sobre o valor adicionado. Isso porque a base de cálculo adotada para os novos tributos foi o total da venda ou da prestação do serviço e não o valor adicionado, o que justifica a adoção da nomenclatura “sobre bens e serviços”. Todavia, para evitar a tributação em cascata, o IBS e a CBS serão não cumulativos, compensando-se o tributo devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações anteriores.

Essa regra assegurou a ampla compensação dos créditos de IBS e de CBS, afastando a limitação dos créditos físicos, que apenas permite a compensação com os bens diretamente relacionados com o processo produtivo de um bem material. Logo, a art. 156-A, § 1º, VIII, na Constituição Federal não permite qualquer limitação ao aproveitamento integral de créditos por lei infraconstitucional (CAVINATTO, 2023, p. 159). A única exceção à tomada de créditos prevista no art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal seria tão somente em relação à compensação sobre as despesas de uso e consumo pessoal que seriam especificadas em lei complementar.

Nesse sentido, observa-se que a redação do art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal mostra-se transparente quanto à intenção do constituinte derivado de que nenhuma outra restrição pode ser imposta à utilização de créditos do IBS e de CBS, ou seja, resta clara a intenção pela adoção da sistemática do crédito financeiro. Essa conclusão pode ser observada pelo relatório que acompanha o substitutivo da PEC n. 45/2019, de 05 de julho de 2023, que indica a não cumulatividade plena como objetivo da reforma tributária sobre o consumo, com dedução do IBS incidente sobre as operações anteriores mesmo que indiretamente relacionado à atividade produtiva (BRASIL, Parecer de Plenário pela Comissão Especial, 2023, p. 52). Além disso, analisando esse mesmo relatório,

observa-se que o Deputado Aguinaldo Ribeiro explica que preferiu a expressão “uso ou consumo pessoal”, em vez de “necessárias à atividade econômica”, para evitar “novas discussões jurídicas acerca do que deve ser considerado necessário ao empreendimento, como se verifica hoje em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins” (BRASIL, Parecer de Plenário pela Comissão Especial, 2023, p. 51).

Portanto, mesmo nas situações em que a tributação possui um caráter extrafiscal, a legislação deve ser editada com razoabilidade pelo legislador, sendo muito bem definidos os critérios de eleição para essa forma de tributação, na medida em que a extrafiscalidade deve ser utilizada com muita parcimônia e de forma residual e temporária (KOCH, 2024, p. 102). Não se ignora que a neutralidade tributária deve ser compreendida de maneira a não criar obstáculos na busca de outros objetivos constitucionais, mas uma coisa deve ser muito bem esclarecida: quando se trata de tributação sobre o consumo, a regra é a neutralidade. Isso porque, após a Emenda Constitucional n. 132/2023, o Brasil deixou de lado um cenário de tributação que tinha como regra a seletividade tributária e passou a adotar, claramente, um sistema tributário neutro.

Dessa forma, mesmo que a neutralidade tributária não seja um princípio absoluto, a interferência nas relações privadas, por meio da atividade fiscal para estimular ou desestimular determinadas condutas, deve ser utilizada de forma racional para atingir determinados fins constitucionais e sem afetar desproporcionalmente o livre mercado. Isto é, a extrafiscalidade no direito tributário somente possui caráter residual e de coadjuvante, sendo sua regulação utilizada de forma excepcional, limitada e muito bem justificada em objetivos sociais da Constituição para que, assim, o tributo não se torne um elemento preponderante da direção econômica, o que significaria uma violação ao princípio da neutralidade. Afinal de contas, a não cumulatividade é uma técnica de tributação adotada para os tributos plurifásicos, que visa a proporcionar maior equilíbrio ao mercado (COSTA, 1979, p. 149), possibilitando que produtos e serviços similares possuam a mesma carga tributária, independentemente da complexidade do ciclo de produção e comercialização.

Essas considerações levam à conclusão de que a Emenda Constitucional n. 132/2023 adotou o mecanismo da não cumulatividade, que busca a recuperação do imposto pago na etapa anterior por meio do reconhecimento ao crédito, como principal ferramenta para alcançar a neutralidade tributária vertical. Percebe-se, assim, que a introdução de forma expressa, no texto constitucional,

do princípio da neutralidade representa uma vitória para os contribuintes na busca da isonomia e da proteção à livre concorrência, assegurando, consequentemente, segurança jurídica aos contribuintes, já que nunca na história brasileira o princípio da neutralidade havia sido positivado (KOCH, 2024, p. 108). Assim, em razão de que a Emenda Constitucional n. 132/2023 assegurou que todas as operações anteriores irão gerar créditos de IBS e CBS, o texto constitucional parece ter assegurado o direito de crédito amplo aos contribuintes e adotado definitivamente o regime de crédito financeiro.

O problema é que também cabe à lei complementar estabelecer os bens de uso e consumo pessoal que não poderão gerar créditos de IBS e CBS, o que pouco difere da redação atual do ICMS, gerando risco de uma nova deturpação ao direito à não cumulatividade nos novos tributos (MACHADO, 2024, p. 2016). Assim, essa ressalva aos bens de uso e consumo pessoal acaba por macular a confiança dos contribuintes na tão sonhada adoção e respeito à não cumulatividade ampla, porquanto, mesmo que o novo texto diga expressamente que gerarão créditos “todas as operações” e que a ressalva ao aproveitamento dos créditos se refira tão somente a bens de “uso e consumo pessoal”, não se pode ignorar que no futuro possa haver deturpações da interpretação desse dispositivo para aplicá-lo a bens e serviços adquiridos pelo estabelecimento empresarial como consumidor final, em razão da falta de clareza da redação do art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição (PANDOLFO, 2023, p. 1.154-1.155).

Isso porque o termo “bens de uso e consumo pessoal” refere-se aos bens adquiridos exclusivamente para as pessoas físicas dos sócios, administradores, colaboradores ou terceiros, relacionados a bens e serviços que sejam utilizados exclusivamente para seu uso pessoal. Logo, não se pode confundir com aqueles bens e serviços adquiridos pelo estabelecimento empresarial, na condição de consumidor final, para usar na sua atividade econômica. Esses bens e serviços possuem natureza intermediária e devem gerar direito ao crédito de IBS e CBS, sem qualquer restrição da legislação infraconstitucional complementar, sendo que eventual fraude cometida deve ser fiscalizada pelo Fisco.

Portanto, é necessário deixar claro que há limitações e critérios objetivos ao legislador infraconstitucional complementar de regulamentação de quais bens e serviços de uso e consumo pessoal não poderão gerar créditos de IBS e de CBS. Caso contrário, poderá ser repetido o mesmo descumprimento da promessa por uma não cumulatividade ampla, com créditos financeiros plenos,

do ICMS e do PIS/Cofins (MACHADO, 2024, p. 87-88). Em vista disso, o próximo capítulo se restringe à discussão sobre a eficácia dos novos dispositivos constitucionais que passaram a tratar da não cumulatividade do IBS e da CBS.

5 A NÃO CUMULATIVIDADE DO IBS E DA CBS

A não cumulatividade do IBS está disposta no art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal, enquanto a não cumulatividade da CBS está prevista no art. 149-B, IV, da Constituição Federal, ao estabelecer que esses tributos são não cumulativos, 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. Analisando esses dispositivos, observa-se que há uma pequena diferença com a previsão textual da não cumulatividade do ICMS. Isso porque o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, ao tratar da não cumulatividade do ICMS, não se referiu a “todas” as operações e prestações de serviços “anteriores”, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 156-A, VIII, da Constituição Federal (redação trazida pela Emenda Constitucional n. 132/2023)	Art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal
<p>§ 1º O imposto previsto no <i>caput</i> será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: VIII – será não cumulativo, <i>compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações</i> 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;</p>	<p>§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, <i>compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores</i> pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;</p>

Como pode ser observado pelo quadro comparativo acima, o art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal aumentou significativamente a extensão da não cumulatividade do IBS e da CBS, ao prever expressamente que todas as operações outorgarão direito de crédito ao contribuinte. Isso significa que o dispositivo constitucional recém-inserido na Constituição Federal é garantidor de uma grande amplitude semântica, já que a palavra “todas” é inquestionavelmente inserida na redação do dispositivo para referir e garantir o direito à não cumulatividade de forma abrangente.

Logo, de acordo com o novo texto constitucional, a discussão envolvendo as restrições aos créditos físicos e financeiros parece ter chegado ao seu fim,

na medida em que a não cumulatividade adotada pelo IBS e pela CBS garante o direito ao aproveitamento de crédito decorrente de todas as operações tributadas, especificando apenas duas situações em que pode haver restrições ao aproveitamento de créditos de IBS e CBS: (i) nas operações consideradas de uso ou consumo pessoal, as quais serão especificadas em lei complementar; e (ii) as hipóteses previstas na própria Constituição Federal.

Como já referido, ao permitir que a lei complementar possa especificar quais bens serão considerados de uso e consumo pessoal, a Emenda Constitucional n. 132/2023 parece repetir o mesmo equívoco já cometido em relação ao ICMS, em razão de que delegou à lei complementar a função de disciplinar o regime de compensação do tributo, conforme consta no art. 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal. Essa delegação acabou permitindo que acontecesse um dos maiores absurdos que se possa pensar: um direito previsto aos contribuintes acabou sendo extinto, antes mesmo de nascer, isto é, o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias consideradas de uso e consumo pelo estabelecimento jamais será exercido pelos contribuintes.

Isso porque a Lei Complementar n. 87/1996, conhecida como “Lei Kandir”, disciplinou, no art. 20, que os contribuintes poderiam creditar-se do ICMS cobrado na operação anterior de que tivesse resultado a entrada de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. Todavia, na mesma redação original da Lei Complementar n. 87/1996, ficou previsto que somente se poderia aproveitar o creditamento de ICMS de materiais destinados ao uso e consumo que ingresassem no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 1998.

Ocorre que esse direito não se concretizou na data prevista originalmente pela Lei Complementar n. 87/1996, porquanto sobrevieram diversas limitações temporais promovidas por alterações ao art. 33, I, da Lei complementar n. 87/1996, sendo que, após diversas implementações sucessivas de leis, postergando o direito à compensação, o último prazo de início de aproveitamento dos créditos de ICMS seria o dia 1º de janeiro de 2033, conforme redação conferida pela Lei Complementar n. 171/2019, que, coincidentemente, é a data de término do ICMS. Logo, o direito dos contribuintes aos créditos de ICMS sobre bens de uso e consumo acabou morrendo antes mesmo de nascer, sem deles poderem usufruir, na medida em que não será possível a utilização de tais créditos

na vigência do ICMS, o que reflete um dos maiores absurdos promovidos pelo “manicômio jurídico-tributário brasileiro” (BECKER, 2018, p. 3-7). Essa situação, inclusive, levou os contribuintes a questionarem a constitucionalidade dessas leis complementares que prorrogaram o direito à compensação dos créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo em seu próprio estabelecimento, cuja repercussão geral foi reconhecida no RE n. 601.967/RS (Tema n. 346/STF). Todavia, nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal concluiu, adotando as razões de decidir do voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que os contribuintes somente poderão usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar, sendo, assim, constitucionais tais prorrogações (BRASIL, 2020).

É nesse ponto específico que se refletem a pertinência e a importância de se diferenciar o direito à não cumulatividade prevista no ICMS em relação ao direito à não cumulatividade do IBS e da CBS, justamente para não se repetirem no futuro os mesmos erros cometidos no passado. A diferenciação começa com a tarefa conferida à lei complementar pelo dispositivo constitucional em relação à não cumulatividade dos tributos em ambos os casos. Isso porque a função da legislação complementar infraconstitucional, em relação à disciplina de compensação de ICMS, consistia em apenas disciplinar a forma com que se daria a compensação dos créditos, que iria assegurar a não cumulatividade do ICMS, de forma que partiria do direito à sistemática do crédito físico, podendo ampliar tal direito. Isto é, a Constituição Federal assegurava aos contribuintes apenas o direito à não cumulatividade pela sistemática do crédito físico de ICMS, podendo a lei complementar ampliar tal direito a ponto de prever o direito à sistemática de crédito financeiro.

Ocorre que o novo texto constitucional, ao prever a não cumulatividade do IBS e da CBS, delegou à lei complementar a tarefa de apenas especificar as hipóteses de exceções ao direito à não cumulatividade pela sistemática do crédito financeiro, limitando-a tão somente às hipóteses de bens e serviços adquiridos para o uso e consumo pessoal. Ou seja, diferentemente do que aconteceu com o ICMS, a norma constitucional que trata da não cumulatividade do IBS e da CBS já parte da concessão do direito ao crédito financeiro ao contribuinte, permitindo apenas que a lei complementar possa conter sua eficácia em determinada hipótese bem delimitada, qual seja, a hipótese de bens e serviços adquiridos para o uso e consumo pessoal.

Portanto, a não cumulatividade prevista para o ICMS no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal está estabelecida em norma constitucional de eficácia plena e imediata (MOREIRA, 2012, p. 428), mas que assegura apenas o direito do contribuinte ao crédito físico, podendo, se for o caso, o legislador complementar infraconstitucional expandir esse direito, permitindo, assim, a utilização dos créditos de ICMS na sistemática do crédito financeiro, como se fosse um benefício fiscal (ampliação do direito). Por outro lado, a não cumulatividade do IBS e da CBS está prevista em norma constitucional de eficácia contida, a qual possui eficácia plena e imediata para garantir o direito à não cumulatividade pela sistemática do crédito financeiro, mas poderá ter seu âmbito de eficácia restringido pelo legislador complementar infraconstitucional em relação tão somente ao direito de aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de bens de uso e consumo pessoal dos sócios, administradores e empregados da pessoa jurídica.

Isso significa que não cabe à lei complementar formular um conceito abrangente de bens e serviços de uso e consumo pessoal, mas apenas de especificar, dentro da hipótese de bens e serviços adquiridos para uso e consumo, em quais situações não será permitida a apropriação do crédito. Desse modo, o art. 156-A, § 1º, VIII, da Constituição Federal delimitou o espaço de discricionariedade do legislador infraconstitucional complementar, na medida em que a linguagem inserida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 estabelece claramente que serão “exclusivamente” excetuadas do direito à não cumulatividade as “operações” que a lei complementar “especificar”, que, por sua vez, deverão estar limitadas à aquisição de bens e serviços de “uso e consumo pessoal”.

Como se observa, a lei complementar deverá trazer um rol taxativo de hipóteses que não darão direito ao crédito de IBS e CBS, dentre aqueles que envolvem a aquisição de bens e serviços de uso e consumo pessoal. Logo, a lei complementar terá de trazer uma lista denotativa para especificar as operações que não permitirão o crédito de IBS e CBS, o que afasta qualquer argumento no sentido de que há espaço para a criação de lista exemplificativa ou que categoriza bens e serviços, de forma a ampliar indevidamente o direito à apropriação do crédito (BREYNER, 2024, p. 234). Dessa forma, a lei complementar deve listar taxativamente todas essas hipóteses que serão consideradas de uso e consumo e que não poderão gerar direito ao crédito de IBS e CBS.

Portanto, não há que se falar em impossibilidade de tomada de créditos de IBS e CBS sobre a aquisição de bens e serviços intermediários pelos contribuintes após

a reforma tributária sobre o consumo. Isso porque, além da exigência da lei complementar de listar taxativamente todos os bens e serviços que podem ser considerados como de aquisição de uso e consumo, deve-se ressaltar que a vedação à utilização do crédito de IBS e CBS pela norma constitucional é claramente direcionada à aquisição de bens de uso e consumo “pessoal”, o que significa que bens de uso e consumo adquiridos com o fim de utilização pelo estabelecimento para realizar as atividades econômicas não se enquadram nessa categoria.

Ademais, essa expressão “bens de uso e consumo pessoal” delimita o espaço de atuação do legislador complementar infraconstitucional, de modo que a lei complementar somente possa vedar o aproveitamento de créditos da aquisição de bens e serviços que, além de listados taxativamente como sendo aqueles que podem ser considerados de uso e consumo, também tenham como objetivo de aquisição a utilização em caráter exclusivo de seus diretores e empregados, sem nenhuma ligação com o objeto social ou atividade empresarial da pessoa jurídica (BREYNER, 2024, p. 236). Logo, a lei complementar somente não poderá permitir o aproveitamento de crédito de bens e serviços que (i) sejam adquiridos com o objetivo exclusivo de ser utilizados para fins pessoais de sócios, diretores e empregados, não tendo nenhuma ligação com o objeto social da empresa ou atividade econômica; e que (ii) estejam taxativamente listados como aqueles que são considerados de bens de uso e consumo pessoal.

6 CONCLUSÃO

Considerando-se todo o estudo apresentado na presente pesquisa, verifica-se que é natural e justificável o receio apresentado pela comunidade jurídica a respeito da não cumulatividade do IBS e da CBS. Isso porque a experiência envolvendo o direito à não cumulatividade do ICMS foi bastante tumultuada e frustrante para os contribuintes, e existe o temor de se cometerem os mesmos erros do passado com o IBS e a CBS. Assim, as considerações apresentadas ao longo deste estudo permitem o apontamento das seguintes conclusões:

- 1) Com a redação da Emenda Constitucional n. 132/2023, o Brasil deixou de lado um cenário de tributação que tinha como regra a seletividade tributária e passou a adotar, claramente, um sistema tributário neutro. Logo, a interferência nas relações privadas, por meio de estímulos extrafiscais para

estimular ou desestimular determinadas condutas, deve ser utilizada de forma racional, para atingir determinados fins constitucionais e sem afetar desproporcionalmente a concorrência e o livre mercado.

2) A não cumulatividade do IBS e da CBS é uma técnica que visa a garantir a neutralidade da tributação em relação à formação dos preços, de modo que os agentes econômicos tenham um ambiente com igualdade de condições competitivas, em respeito à livre concorrência e à ordem econômica.

3) O princípio da neutralidade tributária a ser observado com a não cumulatividade do IBS e da CBS deve ser compreendido como um meio para alcançar um tratamento igualitário entre os contribuintes, independentemente da natureza dos bens e serviços que eles comercializam e da quantidade de operações ou etapas que existam entre a produção e o consumo, de modo que a carga tributária se mantenha igual nas atividades econômicas.

4) Finalmente foi encerrada a discussão a respeito da adoção da sistemática de créditos físicos ou financeiros para os tributos não cumulativos, sendo adotada a sistemática dos créditos financeiros, em que os contribuintes possuem o direito à não cumulatividade ampla.

5) Ao ser editada a lei complementar especificando as hipóteses que exceção a tomada de créditos de IBS e de CBS sobre os bens e serviços de uso e consumo pessoal, devem ser levados em consideração alguns pontos: (i) essas hipóteses somente podem tratar de operações envolvendo a aquisição de bens para uso ou consumo pessoal dos sócios, administradores e empregados da pessoa jurídica e não bens e serviços em que o estabelecimento empresarial figure como consumidor final; e (ii) as hipóteses devem estar taxativamente previstas na lei complementar, não sendo permitida a interpretação exemplificativa ou extensiva.

6) A não cumulatividade do IBS e da CBS está prevista em norma constitucional de eficácia contida, em que se permite que apenas a lei complementar possa conter sua eficácia, exclusivamente, nas hipóteses que envolvem bens e serviços adquiridos para o uso e consumo pessoal dos sócios, administradores e empregados e desde que os especifique taxativamente.

7) Portanto, os bens e serviços intermediários que são adquiridos pelo estabelecimento empresarial para serem empregados em suas atividades econômicas, mesmo que a pessoa jurídica figure como consumidora final, devem gerar créditos de IBS e CBS, em atendimento ao princípio

da neutralidade tributária, já que não se enquadram na exceção em que o texto constitucional permite a proibição de tomada de créditos. Logo, qualquer limitação ao aproveitamento de créditos de IBS e de CBS decorrentes da aquisição de bens intermediários pela lei complementar estaria em desacordo com a neutralidade tributária.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A não cumulatividade do IVA-Dual (CBS e IBS) prevista na proposta de Reforma Tributária. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 49, out. 2023/mar. 2024.

BARBOSA, Mateus Calicchio. Ordem Econômica e neutralidade concorrencial tributária: o caso da substituição tributária “para frente”. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL, Câmara dos Deputados. Parecer de Plenário pela Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-A, de 2019. Autor: Dep. Baleia Rossi e Outros. Relator: Dep. Aguinaldo Ribeiro. Brasília, 05 de julho de 2010. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250& filename=Tramitacao-PEC%2045/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019). Acesso em: 31 out. 2024.

BREYNER, Frederico Menezes. Não cumulatividade do ICMS, do IBS e da CBS: dogmática jurídica e teoria da classificação das normas constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 42, n. 57, p. 221-242, 2. quadrim. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores: Juspodivm, 2022.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. A dimensão constitucional da neutralidade e não cumulatividade do IVA dual na EC 132/2023. In: VERGUEIRO, Camila Campos; BRITTO, Lucas Galvão (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *A reforma do sistema tributário nacional sob a perspectiva do construtivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023*. São Paulo: Noeses, 2024. p. 353-362.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

- CASTELLO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021.
- CAVINATTO, João Paulo Muntada. Comentários sobre a garantia da não cumulatividade na Reforma Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isafas (org.). *Reforma tributária e neutralidade do IVA*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2023. p. 157- 170.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.
- KOCH, Mariana Porto. O princípio da neutralidade nos tributos não cumulativos (art. 156-A, § 1º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 99-122.
- LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- MACHADO, Milton Terra. A não -cumulatividade do IBS (art. 156-A, § 1º, VIII e IX, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 99-122.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024.
- MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- MOREIRA, André Mendes. A neutralidade vertical e o direito de deduzir o ICMS incidente na aquisição de bens intermediários. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 59- 86. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Andre-Mendes-Moreira.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2024. p. 78/79.
- PANDOLFO, Rafael. Sugestões para que a PEC n. 45-A, de 2019, se aproxime do que dela se espera. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário e fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Noeses, 2023. p. 1.153- 1.180.
- PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do Convênio 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). *Tributação da econômica digital*. São Paulo: Thompson Reuters/Revista dos Tribunais, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 141-271.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

8 REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt 1.486.991/MT. Agravante: Klabin S/A. Agravado: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministra Gurgel de Faria. Brasília, 18 de setembro de 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702656042&dt_publicacao=23/10/2018. Acesso em: 5 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt 1.723.889/SP. Agravante: Fibria Celulose S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 25 de junho de 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800321662&dt_publicacao=28/06/2019. Acesso em: 5 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EARESP 1.775.781/SP. Embargante: Pedra Agroindustrial S/A. Embargado: Estado de São Paulo. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, 11 de outubro de 2023. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002697399&dt_publicacao=01/12/2023. Acesso em: 5 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 545.845/SP. Agravante: Rohm and Haas Química LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 17 de junho de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539361>. Acesso em: 26 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 503.877/MG. Recorrente: Laboratório Sano-biol LTDA. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 1º de junho de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=613067>. Acesso em: 30 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.383/DF. Requerente: Confederação Nacional do Comércio (CNC). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, 21 de novembro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773320634>. Acesso em: 26 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.325/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria (CNI). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, 21 de novembro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773320634>. Acesso em: 26 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.383/DF. Requerente: Confederação Nacional do Transporte (CNT). Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, 21 de novembro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773320634>. Acesso em: 26 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 704.815/SC. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Frame Madeiras Especiais LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Redator para Acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 08 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773359198>. Acesso em: 2 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1.404.867/RS. Agravante: BRF S.A. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra Rosa Weber. Brasília, 22 de agosto de 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=770430571>. Acesso em: 2 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601.967/RS. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Fitesa S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 18 de agosto de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753727949>. Acesso em: 26 out. 2024.