

INSTRUMENTALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE FISCAL DO IBS/CBS PELA NÃO CUMULATIVIDADE

André Felix Ricotta de Oliveira

Advogado. Doutor, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); *Master of Business Administration* (MBA) em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-RJ; Ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Coordenador do IBET de SJC; Coordenador do Curso Tributação sobre o Consumo do IBET; Coordenador da ESA da OAB/SP, subseção Pinheiros; Presidente da Comissão de Direito Tributário e Constitucional da OAB/SP, subseção Pinheiros; Representante das Federações no Comitê de Acompanhamento, Seleção e Avaliação de Conselheiros do CARF; Professor de diversos cursos de Pós-graduação.

1. Introdução

O Sistema Tributário Brasileiro, previsto na Constituição Federal, apesar de novo, acabou de aniversariar e completar 36 anos de existência, foi muito alterado através de Emendas Constitucionais, um sistema que era para ser simples, tornou-se altamente complexo e trouxe muita insegurança jurídica.

A República Federativa do Brasil, em matéria de arrecadação tributária, privilegiou a tributação sobre o consumo e suavizou a tributação sobre a renda e o patrimônio. Desse modo, como focou para arrecadar mais na tributação sobre o consumo, os entes políticos desvirtuaram os impostos chamados de indiretos, restringiram os direitos aos créditos dos tributos, criaram a substituição tributária para frente, a antecipação tributária e buscaram sempre aumentar suas hipóteses de incidências.

Os tributos sobre consumo previstos no nosso ordenamento foram desconfigurados ao longo do tempo, em especial o ICMS - impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, sendo o imposto que mais arrecada no nosso ordenamento, porém em razão da tributação na origem da operação ou prestação de serviço, trouxe desigualdades regionais e foi o responsável pela Guerra Fiscal entre as Unidades da Federação.

Posteriormente, a tributação sobre o consumo ficou mais complicada quando foi criado o PIS e a COFINS não-cumulativos com o objetivo de aumentar a arrecadação da União Federal e também para que este ente político tivesse um tributo que incidisse sobre o toda a cadeia produtiva, pois antes somente possuía o IPI – Impostos sobre produtos industrializados que incidia apenas parte da cadeia produtiva, até a venda dos produtos industrializados, não incidindo sobre a venda no atacado e no varejo para o consumidor final.

Passou a ser um anseio da sociedade uma reforma tributária objetivando a simplificação do sistema tributário nacional, maior segurança jurídica e redução da carga tributária.

A redução da carga tributária pode ser esquecida, pois nunca foi a pauta dos nossos políticos e administradores públicos. Resolveram fazer uma reforma tributária fatiada, para primeiro realizar a alteração da tributação sobre o consumo, que tentam vender a ideia de que, apenas simplificando a tributação sobre o consumo com a criação de um Imposto Sobre Valor Agregado ou acrescentado (IVA), ocorreria um crescimento natural do PIB do País e posteriormente a reforma do imposto sobre a renda.

No entanto, o texto aprovado com a Emenda Constitucional 132/23 veio com muitas alterações ao constante na PEC 45 e não possui nenhuma simplificação. As promessas feitas com a criação do IVA brasileiro, o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), desapareceram. Especialmente a promessa de não cumulatividade plena do imposto, que buscava trazer neutralidade fiscal para a cadeia produtiva e da igualdade na tributação.

Essa reforma tributária é muito duvidosa e nada transparente, tanto que o secretário extraordinário da Reforma Tributária, do Ministério da Fazenda, Sr. Bernard Appy, declarou que “não teremos o melhor IVA do mundo, mas ter o melhor sistema de cobrança”¹.

Além de aprovarem um texto de emenda constitucional, que apareceu somente agora, de forma abrupta e sem nenhum debate com os diversos setores da sociedade, não apresentam todo o conjunto da obra. Ou seja, não apresentam os projetos de leis complementares que disciplinariam o novo sistema tributário e instituiriam os novos tributos, nem as alíquotas e demais propostas necessárias para implementação da reforma. Isso traz muita insegurança jurídica, incertezas e desconfianças.

¹ <https://www.estadao.com.br/economia/appy-nao-teremos-melhor-iva-mundo-melhor-sistema-cobranca/>. Acesso em: [09/10/2023]

No país, terá um novo sistema de tributação sobre o consumo, criando uma IVA-dual, um de competência tributária da União Federal e outro de competência ou melhor de capacidade tributária ativa dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

Será extinto o IPI e entrará o Imposto Seletivo (IS) incidente a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente de competência da União Federal. O ICMS e ISS serão substituídos pelo IBS – imposto sobre bens e serviços. O PIS e a COFINS serão unificados na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Além disso, haverá alterações no ITCMD, IPVA e IPTU.

Os princípios constitucionais tributários, que deveriam garantir uma tributação mais justa e segura aos contribuintes, estão sendo mitigados e de forma sempre favoráveis aos entes políticos e ao fisco. Por exemplo, o princípio da não cumulatividade, que anunciavam que seria aplicado de forma plena, sem as distorções existentes no ICMS, para desonerar a cadeia produtiva e tornar o imposto mais neutro e transparente, não condiz com o que está no texto da reforma tributária aprovado.

A Emenda Constitucional 132, ao tratar da não cumulatividade do IBS e aplicável à CBS, é semelhante ao ICMS, com todos os mecanismos possíveis para gerar conflitos entre os contribuintes e o Fisco. Isso concede ao Fisco todas as possibilidades de restringir os direitos aos créditos do imposto e da contribuição, tornando os novos tributos complexos e cheios de exceções. Isso gera o aumento da insegurança jurídica e do contencioso administrativo e judicial.

Pela redação atual do art. 156-A da CF, a não cumulatividade não será plena, existindo a previsão de exceções ao crédito do IBS e da CBS, como nos casos de isenção ou imunidade, que não acarretam direito a crédito. Isso obriga o contribuinte a anular os créditos das operações anteriores, o que traz transtornos quando isso ocorre no meio da cadeia produtiva, gerando um efeito de cumulação dos tributos e onerando a tributação sobre o consumo. Além disso, consta no texto da proposta que pode haver restrição ao crédito na aquisição de bens para o ativo imobilizado ou bens de capital, em razão do que prevê que a lei complementar poderá dispor sobre a forma como o impacto do imposto sobre bens de capital pode ser reduzido pelo contribuinte.

Ademais, o art. 156-A contém o mesmo disposto que acabou com a não cumulatividade do ICMS e criou um Frankenstein no direito ao crédito do imposto. O imposto será não cumulativo nos termos da lei complementar e, através desse diploma legal (Lei Kandir), foram estabelecidas várias restrições ao direito ao crédito do ICMS.

Também não há na proposta da reforma tributária impedimento para instituir a substituição tributária para frente e a antecipação tributária no IBS e CBS. O art. 150, § 7º da Constituição Federal, norma constitucional que dá fundamento para essas aberrações jurídicas, continuará vigente e eficaz. A substituição tributária para frente desconfigurou o ICMS, acabou com a não cumulatividade e a possibilidade de ser um imposto sobre valor agregado.

Portanto, o IBS e a CBS têm tudo para se tornarem um ICMS nos moldes atuais, com todas as restrições ao crédito do imposto, desnaturando esses supostos IVAs em tributos cumulativos no início da cadeia produtiva, onerando excessivamente os adquirentes, que terão que trabalhar com maior capital de giro. Além disso, a substituição tributária interfere na economia, pois influencia o preço final dos produtos, ferindo os princípios da livre iniciativa e da liberdade econômica.

Com esse texto final da reforma tributária, que os Estados e o Distrito Federal estabelecerão suas alíquotas sobre o IBS, e cada Município também terá competência para estabelecer sua alíquota sobre o mesmo imposto. Vejo apenas que ocorrerá uma ampliação das bases de tributação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No sistema tributário atual, os Estados tributam as operações de mercadorias e os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, enquanto os Municípios tributam as demais prestações de serviços. Com a aprovação da reforma tributária, os Estados terão como base de tributação, além das operações mercantis, todas as prestações de serviços, cessões de direitos, locações de bens móveis, streaming e qualquer coisa que seja objeto de consumo. Por outro lado, os municípios, além das prestações de serviços, também terão como base as operações mercantis, os serviços que eram de competência dos Estados, cessões de direitos e locações de bens móveis.

Em outras palavras, com a ampliação da base de incidência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, suas arrecadações e base de contribuintes aumentarão. Por sua vez, os contribuintes recolherão mais tributos do que atualmente, tendo em vista que aqueles que antes recolhiam somente o ISS, sujeitos a alíquotas entre 2% e 5%, passarão a recolher o IBS com alíquotas muito superiores, cujos valores ainda são desconhecidos.

Por sua vez, a União Federal, que, no surgimento do Sistema Tributário previsto na Constituição Federal de 1988, tinha pouca participação na tributação sobre o consumo, tendo apenas o IPI que incide sobre uma parcela da cadeia produtiva e o PIS/COFINS que incidiam sobre o faturamento à alíquota de 2,65%, com o passar dos anos foi avançando suas bases de tributação sobre o consumo através da criação do PIS e COFINS não cumulativos.

Agora, com a reforma tributária, avançará em definitivo através da CBS. Além disso, os contribuintes, que atualmente estão sujeitos ao recolhimento dessas contribuições à alíquota de 3,65% na forma cumulativa, estarão sujeitos à CBS não cumulativa, sabe-se lá a qual alíquota.

Outro indicativo de que essa proposta de reforma tributária não busca simplificar o sistema tributário, torná-lo mais transparente e oferecer maior segurança jurídica aos cidadãos verifica-se quanto a neutralidade fiscal que é uma das características fundamentais do imposto sobre valor agregado ou acrescido – IVA que era a ideia inicial do nosso IVA-dual

Não há preocupações com os contribuintes e com a desoneração da cadeia produtiva, tanto que as únicas discussões que os políticos debatem atualmente são se os Estados, o Distrito Federal e os Municípios perderão algo com a proposta de reforma tributária, apesar de todos os mecanismos presentes no texto serem favoráveis aos entes federativos.

Portanto, o que se denota com a reforma tributária é apenas uma ampliação das bases de tributação e do rol de contribuintes para a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, além da manutenção das distorções, complexidades e inseguranças jurídicas presentes no sistema tributário nacional, que poderão ser estendidas à tributação do IBS e da CBS.

No entanto, passamos a analisar as características do IVA e as disposições constitucionais da não cumulatividade do IBS e da CBS.

2. Características do IVA

A paternidade do Imposto sobre o valor agregado ou acrescentado é atribuída ao inspetor de finanças francês Maurice Lauré, que criou o mecanismo no qual o imposto somente incidiria sobre o valor agregado dos produtos dentro da cadeia de produtiva e de circulação em meados da década de 60 do século XX.

Tornando-se um caso de sucesso e atualmente é imposto da moda, tendo em vista que todos os países vêm adotando ou inspiraram seus sistemas tributários com fundamento em um tributo considerado indireto com base nos valores acrescidos nas transações, incidente sobre toda cadeia produtiva e o ônus financeiro do tributo sendo suportado pelo consumidor final.

O imposto sobre valor agregado é considerado um tributo indireto, em razão de que o seu encargo financeiro é repassado ou fica para o adquirente da mercadoria, do bem, do serviço ou de cessão de direito, sendo este o contribuinte de fato, e o comerciante, fornecedor ou o prestador de serviço são o contribuinte de direito, o sujeito passivo do tributo eleito pela norma legal.

Tal assertiva pode ser observada nas lições de Rubens Gomes de Sousa, que determinou que

“impostos diretos seriam os suportados em definitivo pelo contribuinte obrigado por lei ao seu pagamento. Os indiretos são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra chama-se repercussão ou translação do imposto”².

Nosso ordenamento jurídico já definia os tributos considerados indiretos, através do artigo 166 do Código Tributário Nacional que define tributos indiretos e quem tem direito à restituição dos mesmos, isso em razão de que temos tributos indiretos no nosso sistema, IPI, ICMS, ISS, PIS e a Cofins não cumulativos, justamente os que serão substituídos pelo IBS e pela CBS.

O IVA, além de ser um imposto indireto, é plurifásico, pois atinge toda cadeia produtiva e incide sobre todos os atos de consumo, tem como base de cálculo o preço da aquisição, incidindo sobre o valor da transação de consumo, sendo calculado por fora, se incidir sobre qualquer outro tributo, para dar mais transparência a carga tributária e o consumidor ter conhecimento de quanto pagou a título de imposto na aquisição do bem ou serviço.

Interessante a definição adotada pelo Supremo Tribunal Administrativo de Portugal sobre IVA, em acórdão proferido nos autos do processo nº 026806, de 20/03/2002, *“in verbis”*:

“O IVA deve ser qualificado como imposto de obrigação única e não como imposto periódico, dado que incide sobre factos tributários de carácter

² “Compêndio de Legislação Tributária”. 1975 p. 170.

instantâneo, reportando-se a cada um dos actos concretos praticados, não revelando, para tal qualificação, que o sujeito passivo exerça continuada ou só ocasionalmente a respectiva atividade. Acresce o facto de resistir bem ao teste da neutralidade, de ser baseado transitoriamente no princípio de tributação no país de destino e de ser bastante reditício relativamente aos demais tributos”.

Da definição da Suprema Corte Administrativa Portuguesa é possível extrair várias características do IVA, que apesar de ser um imposto plurifásico, incide sobre todo e qualquer ato de consumo, por isso é um imposto de obrigação única e de caráter instantâneo e não necessita que o contribuinte realize a atividade com habitualidade. É um imposto geral sobre o consumo, tributa toda a cadeia produtiva, pois incide sobre todas as operações e transações que tenham conteúdo econômico a título oneroso.

O IVA também tem como característica a tributação no destino, ou seja, no local onde está o adquirente do bem e do serviço é devido o imposto, não o local de origem onde é produzido o produto ou o serviço, mas sim onde é entregue ou consumido.

O Supremo Tribunal Administrativo ao afirmar que o IVA é bastante reditício relativamente aos demais tributos, seria a sua capacidade e eficácia na arrecadação de receitas para os entes políticos, pois independentemente do contribuinte tenha capacidade contributiva ou a operação está auferindo lucro ou resultado positivo, o sujeito passivo deve recolher o tributo aos cofres públicos e se a economia está aquecida e o dinheiro está circulando, o IVA mostra a sua eficiência na arrecadação, pois incide sobre todos os atos de consumo de bens, serviços e cessões de direitos.

Por fim, destaca que o IVA observa a neutralidade fiscal que advém da aplicação da não cumulatividade do imposto, tendo em vista que incide sobre todas as operações e transações na cadeia produtiva e o consumidor final arca com todo ônus financeiro do imposto. A neutralidade fiscal é o princípio norteador do IVA, sendo um imposto neutro aquele que é repassado ou flutua por toda a cadeia produtiva até chegar ao consumidor final

Durante a sua incidência durante o processo ou cadeia produtiva, o imposto é exigido de forma fraccionada, sobre o valor acrescentado em cada operação ou transação, deduzindo o que foi pago na operação ou prestação anterior, com isso o valor final da incidência do imposto ao consumidor final equivale à soma de todos os valores recolhidos a título do imposto durante a cadeia produtiva.

Porém, para isso ocorrer é necessário que o imposto seja exigido de forma igualitária e uniforme para todos os contribuintes e setores, não tendo diferenças de

tratamentos entre sujeitos passivos concorrentes e que tenha a aplicação do princípio da não-cumulatividade de forma plena, sem distorções ou restrições ao crédito, para garantir dedução integral do IVA pago pelos sujeitos passivos.

Clotilde Celorico Palma define como método substractivo indireto do IVA, sendo um imposto plurifásico que incide sobre todas as fases do processo produtivos, das faturas, gerando créditos para abater os débitos do imposto, ocasionando pagamento fracionados durante a cadeia até o consumidor final, ensinando que:

“Quer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método substractivo indirecto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transacções que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade.

É habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transacções relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influí nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo”³.

André Mendes Moreira também entende que a neutralidade fiscal tem como objetivo evitar discriminações tributárias e isso pode ser verificado tanto na perspectiva do mercado interno como externo, ao dispor que

“A neutralidade possui a vantagem de evitar discriminações tributárias e pode ser vislumbrada tanto sob a perspectiva interna como externa. Internamente, a carga fiscal deverá ser a mesma tanto para o industrial que vende seu produto diretamente ao consumidor final, como para o varejista que realiza suas vendas a partir de aquisições feitas de distribuidores que, a seu turno, adquiriram os respectivos bens das indústrias. Do ponto de vista do comércio internacional, o IVA incidente sobre os bens importados (em etapa única, no momento do desembaraço aduaneiro) deverá, igualmente, equivaler o IVA multifásico incidente na produção interna de bens e serviços (a soma das parcelas pagas pelos agentes econômicos nacionais para a produção de determinado bem ou prestação de serviço deve equivaler, em percentual, ao imposto pago pelo importador do bem ou serviço estrangeiro similar)”⁴.

³ “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”. Ed. Almedina. 6ª edição. p. 26.

⁴ “A Não-cumulatividade dos Tributos”. Editora Noeses. 4ª edição. pag. 85/86

O princípio da não cumulatividade no IVA, no nosso caso IBS e CBS, objetiva proteger o princípio da neutralidade fiscal, inerente aos tributos que incidem sobre o consumo e advém dos primados da livre iniciativa e da livre concorrência previstos no art. 170, IV e § único, da Constituição Federal.

O princípio da neutralidade fiscal busca que o impacto tributário no setor econômico e produtivo, não pode ser decisivo para que o contribuinte tome as decisões da sua atividade empresarial. O tributo tem que ser o mais neutro possível na cadeia produtiva, para que não influencie o mercado, a livre iniciativa e a livre concorrência. Pela neutralidade fiscal não pode a carga tributária interferir nas decisões administrativas e econômicas do contribuinte nas realizações e gestões de sua atividade empresarial. Essa seria a neutralidade fiscal para o produtor.

A neutralidade fiscal nos tributos sobre o consumo ocorre através do princípio da não cumulatividade e o direito ao crédito do imposto. Se ocorrer a restrição do direito ao crédito do IVA em qualquer situação que incidiu na operação anterior, a neutralidade fiscal será afetada e o contribuinte poderá ter dificuldades em tomar decisão na aquisição de produtos e serviços, inclusive afetando o gerenciamento da sua atividade empresarial.

Neste sentido, ensina Sérgio Vasques que além de dizer que imposto neutro é aquele que não interfere nas decisões dos agentes econômicos estabelece que há a neutralidade fiscal para o produtor e para o consumidor, “*in verbis*”:

“Do ponto de vista da neutralidade no produtor, o elemento mais importante do IVA está no mecanismo do crédito do imposto. É através da dedução do IVA suportado a montante que os operadores econômicos se desoneram do imposto, que não chegam assim a incorporar os custos de sua actividade. O mecanismo do crédito de imposto permite desta maneira que o IVA flua ao longo da cadeia de produção e distribuição sem efeito cumulativo, acabando por ser suportado, como deve, pelo consumidor final. E é também o mecanismo do crédito de imposto que permite apurar com rigor a carga fiscal que onera um qualquer bem e viabilizar desse modo o reembolso do IVA contido nos bens destinados à exportação, assegurando a sua neutralidade no comércio internacional.

Já do ponto de vista da neutralidade no consumidor, a característica mais importante do IVA está na sua base de incidência larga e tendencialmente uniforme. É porque o imposto tende a abranger a generalidade das operações econômicas e onerá-las, tanto quanto possível, de maneira uniforme, que o IVA intocadas as escolhas dos consumidores. Existem com certeza numerosos desvios

a estas suas características mas nisto o IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, distingue-se ainda assim com clareza dos impostos especiais de consumo, cuja base de incidência selectiva está intencionalmente voltada para a teorização das escolhas dos consumidores finais”⁵.

Para que o IVA alcance a neutralidade, como seu vetor estruturante e norteador de sua exigência, para o produtor é necessário que tenha liberdade de escolher o que produzir, como produzir e como melhor gerir sua atividade empresarial, sendo essencial que o direito ao crédito do imposto seja pleno, que não ocorram vedações ou reduções ao direito, que o IVA flua sobre toda a cadeia produtiva e assim não haja sua incorporação nos custos da atividade empresarial. De outro lado, para que ocorra neutralidade no consumidor, não interferindo seu direito de escolha, a exigência do imposto deve ser uniforme e seguir o princípio da universalidade, incida de maneira uniforme sobre todas as atividades econômicas de consumo e não seja o IVA um orientador da escolha do consumidor.

Importante trazer novamente as palavras Sergio Vasques, para deixar clara a importância do princípio da neutralidade fiscal sobre o imposto sobre valor agregado e o direito a não cumulatividade plena no aproveitamento dos créditos:

“Quando olharmos à mecânica do IVA, logo vemos que só conseguimos tributar o consumidor com neutralidade quando o imposto flui ininterruptamente ao longo do circuito econômico sempre que no meio desse circuito haja entorse que obrigue um operador a interiorizar o IVA, gera-se um “imposto oculto” que sobrecarrega indevidamente o consumidor”⁶.

E continua:

“Quanto ao direito à dedução, ele é tomado como mecanismo fundamental para garantir a neutralidade do imposto ao nível da produção. Se o princípio da neutralidade exige que o imposto incidente sobre os inputs de qualquer actividade econômica tributável seja inteiramente dedutível, é certo que o sistema do IVA continua a admitir variadas restrições à dedutibilidade do IVA, relativas não apenas à natureza dos gastos que permitem a dedução como também à forma e

⁵ “O Imposto sobre o valor acrescentado”. Editora Almedina. p. 105/106

⁶ “idem”, p. 106

ao momento em que esta se concretiza. É neste sentido que o Livro Verde aponta para o alargamento do direito à dedução como “fator-chave”, para o reforço da neutralidade fiscal do IVA, sugerindo ainda o uso de um sistema de exigibilidade de caixa que mitigue o impacto financeiro do imposto ou a criação de um sistema de balcão único que minore os problemas das empresas na obtenção de reembolso e dedução efectiva do IVA incorrido noutros estados-membros.

Quanto às isenções, facilmente se compreende que elas são contrárias ao modelo do IVA, enquanto imposto geral de consumo munido de uma larga base de incidência, representando por definição derrogações ao princípio da neutralidade. O Livro Verde reconhece como “questionável” a pertinência de muitas das isenções em vigor, ditadas pelo interesse estreito dos estados-membros ou por razões históricas já ultrapassadas, sugerindo a sua revisão à luz do mais recente progresso económico e tecnológico. A filtragem e redução do número de isenções, acredita a Comissão Europeia, permitiria alargar a base de incidência do IVA e “reforçar a eficácia e a neutralidade do imposto” constituindo alternativa ao aumento das suas taxas por parte dos estados-membros”⁷.

O IVA para ser eficaz e ajudar a impulsionar a cadeia produtiva deve ser norteado e dominado pelo princípio da neutralidade. Somente com a eliminação de obstáculos dentro da cadeia produtiva, em especial quanto ao aproveitamento dos créditos do imposto, que realmente haverá um sistema tributário voltado não apenas para arrecadação, mas também para o desenvolvimento económico e o progresso da livre iniciativa e com isso ocorrer o almejado crescimento do PIB - Produto Interno Bruto.

O princípio da neutralidade fiscal do IVA deve ser interpretado conjuntamente com o princípio da igualdade tributária, que bens, serviços e contribuintes em situações semelhantes têm que ter o mesmo tratamento tributário, não podendo ter tratamento diferenciado.

Inclusive, a Constituição Federal prevê expressamente o princípio da igualdade de tratamento, em seu art. 150, II, dispondo que é vedado aos entes políticos “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”.

⁷ “idem”. p. 109.

É da estrutura do IVA que não ocorra tratamento tributário diferenciado entre contribuintes, setores, bens e serviços em mesma situação ou situação semelhantes. Não existe neutralidade fiscal no IVA sem o princípio da igualdade e a não cumulatividade plena, sendo corolário para a eficácia do IVA que o imposto flua sobre a cadeia produtiva até o consumidor final.

Portanto, o IVA tem como características:

- a) ser imposto plurifásico, incidindo sobre toda cadeia produtiva;
- b) imposto indireto ficando todo ônus financeiro do tributo para o consumidor final;
- c) base de incidência ampla para incidir sobre todas as transações de consumo a título oneroso;
- d) incidir sobre os valores das transações e faturas por fora e de forma transparente;
- e) imposto devido no destino do bem ou serviço;
- f) eficácia e transparência na arrecadação;
- g) desoneração da cadeia produtiva através da aplicação do princípio da neutralidade fiscal e igualdade tributária, sem distorções, isenções ou tratamentos diferenciados, permitindo aplicação plena do princípio da não cumulatividade para que o imposto flua por todo processo de produção e circulação até o consumidor final.

3. A não cumulatividade do IBS e da CBS e a neutralidade fiscal

Conforme acima exposto, somente é alcançada com o exercício da não cumulatividade de forma plena, com direito a dedução ou compensação de todos os créditos do imposto com os débitos e observando o princípio da igualdade, para que todas as etapas da cadeia produtiva e todos os atos de consumo incidam o IVA de forma igualitária até o consumidor final.

O princípio da neutralidade fiscal do IVA deve ser interpretado conjuntamente com o princípio da igualdade tributária, que bens, serviços e contribuintes em situações semelhantes têm que ter o mesmo tratamento tributário, não podendo ter tratamento diferenciado.

É da estrutura do IVA que não ocorra tratamento tributário diferenciado entre contribuintes, setores, bens e serviços em mesma situação ou situação semelhantes. Não existe

neutralidade fiscal no IVA sem o princípio da igualdade, sendo corolário para a eficácia do IVA e o imposto flua sobre a cadeia produtiva até o consumidor final a igualdade de tratamento.

O imposto deve fluir ininterruptamente na cadeia produtiva e de consumo até o consumidor final. Não pode ter isenções, regimes específicos, diferenciado ou entorses no meio da cadeia, tendo em vista que isso obriga o contribuinte a interiorizar o IVA, gerando um “imposto oculto” que sobrecarrega indevidamente o consumidor e fazendo com que os produtores, prestadores e comerciantes também arquem com o imposto, pois a ideia é que o imposto passe por toda cadeia produtiva através da não cumulatividade, fracionando o até chegar todo ônus financeiro do imposto para o consumidor final.

As isenções são incompatíveis ao modelo do IVA. André Mendes Moreira estabelece que ao impedir a não cumulatividade plena no IVA cria-se uma cumulatividade residual, fazendo que um tributo que deveria ser indireto e o ônus ser todo do consumidor final, passe a ser arcado também pelos produtores e comerciantes, quebrando a neutralidade fiscal, dispondo que

“por força dos seguintes mecanismos jurídicos que obstruem a ação plena da não-cumulatividade:

- a) a existência de operações ou agentes que não se submetem ao IVA (seja por normal isencional, seja porque estão fora do campo de aplicação do imposto): nessas hipóteses, a aquisição de mercadorias não tributadas (por terem isenção própria ou serem vendidas por agentes infensos à tributação) implica a indedutibilidade do IVA incidido anteriormente;*
- b) a proibição da dedução de créditos oriundos de determinadas categorias de bens e serviços”⁸.*

No Brasil, teremos nosso IVA-dual, previstos nos artigos 156-A (imposto sobre bens e serviços – IBS) e 195, V (contribuição sobre bens e serviços – CBS) ambos acrescentados pela EC nº 132/23 na Constituição Federal e terão idênticos tratamentos, mesmas hipóteses de incidências, base de cálculos, sujeitos passivos e regras conforme dispõe o art. 149-B, “*verbis*”:

"Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, terão:

I – os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

⁸ “idem”. p. 87

II – as mesmas imunidades;

III – os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;
e

IV – as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º."

O IBS – imposto sobre bens e serviços será de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e a CBS – contribuição social sobre bens e serviços de competência da União Federal são dois tributos idênticos, terão base de tributação ampla, incidirão sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou cessão de direito, ou com serviços, e também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual dos tributos, qualquer que seja a sua finalidade.

Serão tributos que respeitarão o princípio da tributação no destino, calculados por fora que incidirão sobre os valores das transações e operações sobre consumo, não integrarão suas próprias bases de cálculos e nem a do imposto seletivo, do ICMS e do ISS, dando assim maior transparência na tributação e evitando a incidência de imposto sobre imposto, o que desvirtua a base de cálculo e a natureza do IVA.

Contudo, ferindo essa característica do IVA existe previsão do Imposto seletivo integrar a base de cálculo do IBS e da CBS, conforme determina o inc. II do § 6º do art. 153.

Outro problema no IVA - dual brasileiro é quanto a neutralidade fiscal, pois existem previsões de restrições ao aproveitamento dos créditos do imposto para compensar com débitos. Restrições essas muito semelhantes as previstas no ICMS e que trouxeram tantos problemas para este imposto.

Dispõe o art. 156-A, § 1º, inc. VIII, com vistas a observar o princípio da neutralidade, que o IBS e a CBS 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, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição”*.

A norma supra já indica a primeira restrição ao crédito, que seria material de uso ou consumo pessoal.

Sem maiores divagações sobre o tema, mas ficando simplesmente no princípio da neutralidade, vetar o direito aos créditos dos bens, materiais e serviços de uso e consumo pessoal fere o princípio da neutralidade ao produtor que sofre diretamente uma ingerência no seu negócio, que pensará duas vezes se determinados materiais, alheios a atividade, devem ser adquiridos para o melhor desenvolvimento de sua atividade empresarial ou não, pois esse custo que muitas vezes é necessário ficará cumulado no produtor, obrigando o contribuinte a interiorizar esse IVA.

Outro risco de vedação ao crédito do IBS e CBS está na redação do inc. V do § 5º do art. 156-A que estabelece que a lei complementar determinará “*a forma como poderá ser reduzido o impacto do imposto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte*”, que nada mais é que a mesma questão do direito ao crédito de ICMS sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado.

Ora, a forma de reduzir o impacto do IBS e da CBS na aquisição de bens de capital ou do ativo imobilizado é garantir o direito pleno ao crédito dos tributos na aquisição de bens para esse fim. Desse modo, o que está disposto acima, que a lei complementar poderá tratar da forma do imposto sobre a aquisição de bens de capitais, parece sugerir que a lei concederá crédito de 1/48 sobre essa aquisição, semelhante a restrição ao crédito existente no ICMS.

Bens de capital são essenciais a atividade empresarial, a forma de desonerar suas aquisições para o desenvolvimento das atividades de econômicas de produção é através da dedução dos tributos que incidiram nas suas aquisições com os suportados pelo produtor, assim esse custo fiscal de aquisição do bem flui e é financiado de forma fracionada por toda cadeia produtiva até o consumidor final.

Restringir o direito ao crédito do IBS e da CBS advindo da aquisição de bens de capital pelo contribuinte, é fazer com que o imposto seja incorporado aos custos de sua atividade, desrespeitando a neutralidade fiscal.

Por fim, a EC nº 132/23 insiste no mesmo erro de vedação constitucional ao crédito de ICMS, com redação muito similar a já prevista no art. 155, §2º, inc. II da Constituição Federal, estabelecendo, no § 7º do art. 156-A, mais um obstáculo para os tributos incidentes sobre o consumo fluírem sobre toda a cadeia produtiva, qual seja:

§ 7º A isenção e a imunidade do imposto previsto no caput:

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

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 inc. I parece óbvio e redundante, praticamente letra morta, uma vez que para que nasça o crédito do IBS e CBS faz-se necessário que ocorra a incidência do tributo na operação de aquisição ou contratação e que o adquirente (contribuinte) arque com o encargo financeiro do imposto.

No caso de isenção e da imunidade não há a repercussão do tributo, assim não se pode falar mesmo do direito ao crédito, ou seja, o adquirente do bem ou do serviço não sofreu ou suportou o ônus financeiro do tributo, em razão de que não existiu desembolso com valor correspondente ao IBS e CBS na transação.

Contudo, o inc. II supracitado estabelece uma barreira ao aproveitamento do crédito do IBS e da CBS e uma real restrição ao direito ao crédito, tendo em vista que determina que a isenção ou imunidade acarretam a anulação do crédito relativo as transações anteriores.

Percebe-se que esta vedação restringe realmente o direito ao crédito do IBS e da CBS, cerceando o princípio da neutralidade, uma vez que esse como contribuinte de fato teria direito a aproveitar o encargo financeiro do IVA incidente na operação anterior como crédito, porém a restrição estabelece que o contribuinte assumirá este encargo, não podendo opor contra o Estado na figura de crédito e deixar o imposto fluir perante a cadeia produtiva. Estabelecendo uma verdadeira barreira que faz o encargo tributário cumular no produtor e imputar o crédito perdido nos custos da sua atividade.

A exceção as restrições previstas no inc. II estão no inc. III do § 1º do art. 156-A da que estabelece que não incidem IBS e CBS sobre exportações, mas está assegurado ao exportador a manutenção dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, ou de serviço.

Também há problemas no IBS e CBS pela previsão de muito regimes diferenciados. É natural diante do contexto econômico e social que tenha no ordenamento jurídico regimes diferenciados na exigência do IBS e CBS, porém devem ser evitados para não descaracterizar o tributo, perder sua eficiência e agredir o princípio da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento. Caso ocorra essa diferenciação de tratamentos deve ser pela essencialidade do bem ou do serviço, no caso do Brasil, por ter uma Constituição Federal ampla, estruturada e que trata de diversos assuntos, com previsão constitucional.

Estabelece o inc. X do § 1º do art. 156-A que o IVA – dual “*não será objeto de concessão de incentivos e de benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição*”.

O ideal do IVA, em respeito ao princípio da neutralidade e a natureza jurídica do imposto sobre valor agregado é que não haja isenções, benefícios fiscais, regimes diferenciados ou específicos. Contudo, o IVA brasileiro, prevê uma série de regimes diferenciados que não levam em conta a essencialidade dos bens ou serviços, criando um tratamento desigual entre os produtores e prestadores de serviços.

Entre os regimes específicos estão previstos para os combustíveis e lubrificantes, aos serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, para as operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, das sociedades cooperativas, dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, bares e restaurantes e aviação regional.

Poderíamos discorrer sobre todas as atividades que receberam tratamento diferenciado, mas seria fisicamente impossível em um artigo científico. No entanto, basta um simples olhar sobre as atividades que foram beneficiadas e ficaram de fora do regime normal do IVA – dual para perceber a falta de critérios objetivos e constitucionais para desonerar essas atividades, sendo flagrante o desrespeito ao princípio da igualdade de tratamento.

Utilizaremos apenas alguns exemplos, serviços financeiros, de hotelaria, parques de diversão ou temáticos não estão entre os serviços mais essenciais para a sociedade e com isso recebem um tratamento diferenciado.

Bares e restaurantes são beneficiados, mas padarias que prestam os mesmos serviços ou semelhantes não tem o mesmo tratamento e fica claro o desrespeito ao princípio da neutralidade fiscal no consumidor, podendo influir na escolha do consumidor preferir ir tomar “umas” no bar em vez da padaria, ou preferir almoçar no restaurante à padaria.

O desrespeito ao princípio da neutralidade fiscal no consumidor também está presente ao conceder tratamento diferenciado ao transporte realizado por viação regional, deixando em pior situação o transporte rodoviário e o marítimo.

Desse modo, teremos varias situações de uma cumulatividade residual do IBS e CBS, que os tributos não fluíram por toda cadeia produtiva até o consumidor final, tendo em vista que devido as isenções, alíquotas zero, regimes diferenciados e específicos surgirão cumulatividades residuais que acarretarão em imposto oculto para os fornecedores, prestadores e comerciantes,

4. Conclusão

Portanto, concordo com o Secretário extraordinário da Reforma Tributária, do Ministério da Fazenda, Sr. Bernard Appy, não teremos o melhor IVA do Mundo. O melhor IVA do mundo seria aquele mais simples e transparente, que respeitasse o princípio da neutralidade de forma plena tanto para o produtor como para o consumidor de forma que o imposto passasse sem barreiras ou obstáculos por toda cadeia produtiva até chegar no consumidor final, ou seja, fluísse ininterruptamente. Alíquota única para todos os bens, serviços e direitos, base de tributação ampla, evitando isenções, benefícios fiscais e regimes diferenciados. No entanto, caso isso não fosse possível, se tivesse algum regime diferenciado ou isenção, que fosse pela essencialidade como para a saúde, educação, moradia e alimentação.