

Textos para Discussão 319

Núcleo de Estudos e Pesquisas
da Consultoria Legislativa

O QUE AS PADARIAS, AÇOUGUES E RESTAURANTES DE SUPERMERCADOS TÊM A VER COM A REFORMA TRIBUTÁRIA?

A não cumulatividade como ponto
central da Reforma do Sistema
Tributário Nacional

Daniel Melo Nunes de Carvalho

Marco André Ramos Vieira



O QUE AS PADARIAS, AÇOUGUES E RESTAURANTES DE SUPERMERCADOS TÊM A VER COM A REFORMA TRIBUTÁRIA?

A não cumulatividade como ponto central da Reforma do
Sistema Tributário Nacional

Daniel Melo Nunes de Carvalho¹

Marco André Ramos Vieira²

- 1 Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro). Pós-graduado em direito tributário. Ex-Procurador da Fazenda Nacional e ex-Procurador Federal.
- 2 Consultor Legislativo do Senado Federal (área de direito tributário e financeiro). Pós-graduado em Advocacia Empresarial, em Direito Processual Civil e em Análise de Demonstrações Financeiras. Mestre pela Universidade Federal de Viçosa. Ex-Auditor Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

SENADO FEDERAL

DIRETORIA GERAL

Ilana Trombka – Diretora–Geral

SECRETARIA GERAL DA MESA

Gustavo A. Sabóia Vieira– Secretário Geral

CONSULTORIA LEGISLATIVA

Danilo Augusto Barboza de Aguiar – Consultor–Geral

NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Rafael Silveira e Silva – Coordenação

Brunella Poltronieri Miguez – Revisão

João Cândido de Oliveira – Editoração

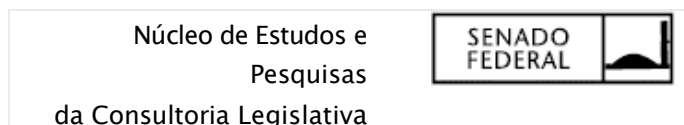
CONSELHO EDITORIAL

Eduardo Modena Lacerda

Pedro Duarte Blanco

Denis Murahovschi

Foto da Capa: Marcos Oliveira/Agência Senado



Conforme o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2013, compete ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa elaborar análises e estudos técnicos, promover a publicação de textos para discussão contendo o resultado dos trabalhos, sem prejuízo de outras formas de divulgação, bem como executar e coordenar debates, seminários e eventos técnico–acadêmicos, de forma que todas essas competências, no âmbito do assessoramento legislativo, contribuam para a formulação, implementação e avaliação da legislação e das políticas públicas discutidas no Congresso Nacional.

Contato:

conlegestudos@senado.leg.br

URL: www.senado.leg.br/estudos

ISSN 1983–0645

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Como citar este texto:

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de.; VIEIRA, Marco André Ramos. **O que as Padarias, Açougues e Restaurantes de Supermercados têm a ver com a Reforma Tributária?** A não cumulatividade como ponto central da reforma do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, Agosto 2023 (Texto para Discussão nº 319). Disponível em: <www.senado.leg.br/estudos>. Acesso em: 4 ago. 2023.

O QUE AS PADARIAS, AÇOUGUES E RESTAURANTES DE SUPERMERCADOS TÊM A VER COM A REFORMA TRIBUTÁRIA?

A não cumulatividade como ponto central da Reforma do Sistema Tributário Nacional

RESUMO

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados, intenciona resolver os problemas do modelo brasileiro de tributação sobre o consumo, mediante a criação de tributos com características de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), com observância da neutralidade tributária. A PEC, que cria o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), pode ser aperfeiçoada no Senado Federal, para, entre outros aspectos, fortalecer o sistema de não cumulatividade e resolver questões polêmicas, como a competência tributária e o sistema de resolução de controvérsias relativos aos dois novos tributos. Neste texto, a partir de um caso ilustrativo prático levado a conhecimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio de consulta formulada por uma empresa do comércio varejista (supermercado), é possível revelar as complexidades e as deformidades do sistema de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, reforçando ainda mais a compreensão sobre a importância da reforma do Sistema Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: PEC nº 45, de 2019. Reforma Tributária sobre o consumo. Neutralidade tributária. Não cumulatividade.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	3
	2.1. OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO	3
	2.2. NÃO CUMULATIVIDADE	6
	2.3. CREDITAMENTO NA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E NA COFINS..	10
3	PROPOSTA DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	23
	3.1. PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45/2019	23
	3.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO (IVA).....	25
	3.3. IBS E A CBS.....	27
	3.4. NÃO CUMULATIVIDADE NA PEC Nº 45/2019	27
4	CONCLUSÃO	31
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

1 INTRODUÇÃO

Passou despercebida pela comunidade jurídica a Solução de Consulta nº 46, 3 de fevereiro de 2023, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). A referida manifestação tratou do **creditamento de insumos** na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep¹ e da Cofins² relativamente às atividades desenvolvidas em padarias, restaurantes e açougues de supermercados.

A pessoa jurídica que efetuou a consulta exerce a atividade econômica de **supermercado**, empresa³ comercial por essência, além de desenvolver outras atividades em conjunto com a revenda de mercadorias, entre as quais, as de **padaria, restaurante e açougue**. O que o estabelecimento buscava saber junto à Receita Federal, ao formular a consulta, era se poderia descontar (como crédito) das contribuições devidas pela percepção de receita decorrente das vendas dos produtos alimentícios que comercializa, as contribuições sociais embutidas nos preços dos uniformes adquiridos para seus empregados e dos materiais de higiene necessários ao desenvolvimento de suas atividades.

A Receita Federal, ao interpretar a legislação tributária, concluiu, em síntese, que uniformes para uso dos empregados e materiais de higiene adquiridos por um supermercado geram crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins apenas em relação às atividades desenvolvidas nas padarias e nos restaurantes. Mas esse mesmo supermercado não poderia apurar créditos dessas contribuições dos referidos itens relativamente às atividades desenvolvidas nos açougues de seus estabelecimentos.

A resposta à consulta formulada revela o caos tributário em que mergulhado o contribuinte brasileiro, em especial, as grandes empresas, que faturam mais de R\$ 78 milhões por ano e que, por consequência, contribuem de modo significativo para a geração de emprego no País.

¹ Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

² Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

³ No trabalho, para facilitar a compressão, o termo “empresa” foi utilizado com o significado conhecido do senso comum. De todo modo, registre-se que, para fins jurídicos, empresa é a atividade desenvolvida, e não a pessoa que a exerce.

Essa interpretação adotada pelo Fisco é corriqueira na seara tributária e não costuma chamar tanta atenção. A suspeita é de que o meio jurídico já esteja acostumado e não mais se espante com o caótico Sistema Tributário brasileiro.

No caso, a pessoa jurídica empresária, que atua no comércio varejista como supermercado, tem de segregar todas as atividades que exerce para poder recolher os tributos devidos. Cada atividade tem a sua sistemática própria de apuração de créditos e pagamento dos débitos tributários. O preço pago na aquisição de uniformes para uso dos empregados do supermercado gera crédito numa atividade, mas não gera crédito em outra. O material de higiene adquirido pela empresa para uso em todo o estabelecimento gera crédito em determinado segmento da atividade, mas não permite a apuração de crédito em outra.

Embora a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidam sobre todas as receitas auferidas pelo supermercado, a apuração e o recolhimento tributários serão distintos, conforme as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento. Essa sistemática complexa aumenta o custo de conformidade, reduz a margem de lucros, eleva a litigiosidade, aumenta a despesa da Administração Pública e prejudica a economia.

O cerne da reforma do Sistema Tributário Nacional deve ter por objetivo resolver complexidades dessa ordem, de sorte a melhorar o ambiente de negócios e a competitividade das empresas brasileiras. Pode-se extrair esse objetivo da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019.

É importante conhecer o objeto central do problema e entender o modo pelo qual poderá ser resolvido, o que favorecerá o apoio ao movimento de alteração da estrutura jurídico-tributária brasileira, bem como aos ajustes que a proposta possa merecer.

O texto que ora se desenvolve busca aprimorar o conhecimento sobre a necessidade da reforma tributária, com enfoque, sobretudo, na não cumulatividade da tributação incidente sobre o consumo, a fim de que se alcance a neutralidade tributária⁴.

⁴ Assegura-se, com isso, que, no nosso entendimento, a alíquota nominal estabelecida na legislação seja efetivamente cobrada do consumidor final, independentemente da quantidade de etapas na circulação econômica do produto ou do serviço.

2 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

2.1. OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O CONSUMO

Para se entender a reforma tributária, é necessário compreender que as **bases econômicas** sobre as quais podem incidir tributos estão previstas na Constituição Federal. É didática a tradicional classificação⁵ obtida do Código Tributário Nacional (CTN), que tem por objeto a natureza do fato gerador que autoriza o legislador a instituir tributos. Regra geral, os tributos podem incidir sobre: *i*) comércio exterior, *ii*) patrimônio ou renda; e *iii*) produção ou circulação.

É sobre a base econômica de produção ou circulação de bens e serviços que se debruça a reforma tributária⁶. Mas não só, visto que expande seu alcance também sobre o comércio exterior. Em termos de reforma tributária, convencionou-se, no senso comum, identificar esses tributos como sendo aqueles que incidem sobre o consumo⁷.

Na Constituição Federal de 1988, além de serem diversos os fatos econômicos que permitem ao legislador gravar o consumo de bens e serviços⁸, essas bases de incidência estão fragmentadas⁹ pelos diferentes entes federativos.

⁵ Assim destaca Hugo de Brito Machado: “Os *impostos*, por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber: *a*) sobre o comércio exterior; *b*) sobre o patrimônio e a renda; *c*) sobre a produção e a circulação; *d*) impostos especiais”. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. revista, atualizada e ampliada. De acordo com a EC 39/2002. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2003. p. 67.

⁶ Em específico, a PEC nº 45, de 2019.

⁷ No mercado interno, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a receita ou faturamento. Por isso, não são perfeitamente qualificáveis como tributos incidentes sobre o consumo. Entretanto, são tratadas desse modo em matéria de reforma tributária. A doutrina destaca: “Lembremos que justamente por terem como materialidade tributável a receita ou o faturamento, a contribuição ao PIS e a Cofins não se enquadram perfeitamente dentre os conhecidos “tributos sobre o consumo”, como ocorre com o ICMS e o IPI, por exemplo”. LAURENTIIS, Thais de. *Energia consumida x contratada e os créditos de PIS/Cofins*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-29/direto-carf-energia-consumida-contratada-creditos-pisconfins#_ftn2>. Acesso em: 30 jul. 2023.

⁸ “O legislador (federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal), ao tributar, encontra, pois, perfeitamente iluminado, no Texto Supremo, o caminho que pode validamente percorrer. A tributação só pode desenvolver-se com apoio na Constituição”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012. p. 427.

⁹ A fragmentação das bases de incidência foi destaca pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), no texto Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços, como um dos problemas do modelo brasileiro de tributação sobre o consumo. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2023.

Assim, de certo modo, pode-se dizer que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios partilham dessa mesma base de incidência se considerada no sentido amplo de tributação sobre o consumo.

Entre os tributos incidentes sobre o consumo, previstos no atual Sistema Tributário Nacional, conforme quadro abaixo, estão seis tributos **federais**: o Imposto sobre a Importação, a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação¹⁰, a Cofins-Importação¹¹ e o IPI¹²; um tributo **estadual**: o ICMS¹³; e um **municipal**: o ISS¹⁴. No quadro a seguir, estão os tributos e as respectivas bases de incidência:

ENTE	TRIBUTOS	BASES DE INCIDÊNCIA
União	Imposto sobre a Importação	Importação
	Contribuição para o PIS/Pasep	Receita/Faturamento
	Cofins	Receita/Faturamento
	Contribuição para o PIS/Pasep-Importação	Importação
	Cofins-Importação	Importação
	IPI	Produção e Importação
Estados	ICMS	Mercadoria, serviços e importação
Municípios	ISS	Serviços e importação

¹⁰ Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços.

¹¹ Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior.

¹² Imposto sobre Produtos Industrializados.

¹³ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

¹⁴ Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são tributos homólogos¹⁵. Ambos incidem sobre a receita ou faturamento da empresa decorrente de operações praticadas no mercado interno. Por força da alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, confere-se à União a competência para instituir essas exações. É sobre esses tributos que cuida a Solução de Consulta nº 46, de 2023, editada pela Receita Federal, que será objeto de análise neste texto.

O IPI é o tributo federal que grava a industrialização efetuada no País e a importação de produtos do exterior. A competência da União para onerar a produção e a importação de produtos advém do art. 153, inciso IV, do Texto Constitucional.

Já o ICMS é o tributo estadual que grava a importação e a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal. Os Estados estão autorizados a instituí-lo pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

O ISS, por sua vez, é o tributo que grava a prestação dos demais serviços não alcançados pelo ICMS. É de competência dos Municípios, na forma do inciso III do art. 156 do Texto Constitucional.

Por fim, especificamente sobre a importação, como os próprios nomes revelam, incidem: *i)* o Imposto sobre a Importação, previsto no inciso I do art. 153 da Constituição Federal; *ii)* a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e *iii)* a Cofins-Importação. A base de incidência dessas contribuições está albergada no inciso IV do art. 195 do Texto Constitucional, inserido pelo Constituinte Derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003.

¹⁵ A doutrina destaca as semelhanças entre as duas contribuições após sucessivas alterações legislativas: “A contribuição PIS/PASEP e a COFINS, por incidirem ambas sobre o faturamento, passaram a receber tratamento legislativo conjunto no que diz respeito a seus fatos geradores e bases de cálculo, o que se deu através da Lei 9.718/98”. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 203.

2.2. NÃO CUMULATIVIDADE

A não cumulatividade é a técnica que busca garantir a neutralidade nos tributos plurifásicos¹⁶, aqueles que incidem em diversas etapas da cadeia de produção/comercialização da mercadoria. No direito brasileiro, consiste em permitir a compensação do tributo pago na etapa anterior com o tributo devido na etapa seguinte.

Pode-se visualizar a tributação plurifásica em uma cadeia de produção/comercialização de determinada mercadoria que tenha um fornecedor de matéria-prima, um industrial, um atacadista e, por fim, um varejista que vende ao consumidor final. Caso um determinado tributo incida sobre todas essas etapas sem que seja possível descontar o tributo pago na etapa anterior (cumulatividade), o tributo incidirá sobre a parcela já paga anteriormente, e não apenas sobre o valor agregado, o que onera a produção e provoca uma séria de distorções econômicas.

A neutralidade tributária, que deve ser garantida pela técnica da não cumulatividade, viabiliza, ao menos no plano teórico, o tratamento igualitário aos bens e serviços independentemente da quantidade de etapas da cadeia produtiva. André Mendes Moreira assim esclarece:

Dessarte, pode-se afirmar que a não-cumulatividade viabiliza tanto a transferência do ônus tributário ao consumidor final – transformando o IVA em uma exação sobre o consumo – como a própria neutralidade desse imposto, compreendida esta como o tratamento igualitário conferido aos bens e serviços tributados independentemente da sua origem e do número de etapas existentes entre a produção e a aquisição pelo consumidor final.¹⁷

¹⁶ Em relação à não cumulatividade no contexto da reforma tributária como garantidora da neutralidade, assim destaca Roberto Duque Estrada: “Em primeiro lugar, embora tenha havido certa evolução na redação do dispositivo, que passou a consagrar expressamente a **não-cumulatividade como corolário do princípio da neutralidade**, o certo é que o texto ainda deixa margens para o estabelecimento, por lei complementar, de restrições ao creditamento nas aquisições de bens, materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços, pois segue permitindo ressaltar as aquisições consideradas de uso ou consumo pessoal.” (Grifos nossos). ESTRADA, Roberto Duque. *A Reforma tributária precisa ser aprimorada pelo Senado*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-19/consultor-tributario-reforma-tributaria-aprimorada-senado>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 86.

A Constituição Federal determinou a adoção da não cumulatividade em relação ao IPI e ao ICMS. No tocante ao IPI, o art. 153, § 3º, inciso II, assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....
IV – produtos industrializados;

.....
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

.....
II – **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;**

.....
(Grifos nossos).

Para o ICMS, a regra tem conteúdo semelhante, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

.....
(Grifos nossos).

Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, cujas bases são, respectivamente, a receita ou faturamento e a importação, o Constituinte delegou ao legislador a definição dos setores da atividade econômica para os quais essas contribuições serão não cumulativas. É a redação do art. 195, § 12, da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da **empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

.....
b) a **receita** ou o **faturamento**;

.....
IV – do **importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

.....
§ 12. A **lei** **definirá os setores de atividade econômica** para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, **serão não-cumulativas**.

.....
(Grifos nossos).

Mesmo em relação ao IPI e ao ICMS, cuja previsão constitucional de não cumulatividade é imperativa e semelhante, a regulação em lei apresenta contornos diversos, com impactos sobre o grau de alcance da neutralidade tributária. No caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em que a não cumulatividade não é de observância obrigatória para todos os setores, a complexidade da apuração dessas contribuições é desafiadora, mesmo para quem atua no campo do direito tributário. São diversos os regimes de apuração dessas contribuições, de que são exemplos o regime **monofásico**, o **cumulativo** e o **não cumulativo**.

O regime monofásico é destinado aos setores da economia que têm por natureza a concentração da produção em uma determinada etapa da cadeia produtiva. Em razão dessa concentração, tributa-se o elo da cadeia em que há reduzido número de contribuintes, com vistas a facilitar a fiscalização e reduzir a sonegação¹⁸. Os demais elos da cadeia são desonerados dessas contribuições. A tributação, com toda a carga tributária, é concentrada em uma única etapa.

¹⁸ A doutrina esclarece o regime monofásico, em que há concentração da tributação em uma única etapa do ciclo de produção/comercialização do produto: “Cofins – Regime concentrado – Há casos em que a Cofins incide uma única vez (incidência monofásica) de forma concentrada. Nesses casos, as alíquotas podem ser *ad valorem* ou específicas a depender do tipo de produto, e geralmente são mais elevadas, justamente em função da única incidência. Com a incidência monofásica antecipa-se o recolhimento do tributo, diminuindo-se a sonegação, pois as operações posteriores em relação à venda daquele produto não resultarão em recolhimento”. (...) VIEIRA, Marco André Ramos. *Direito tributário definitivo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 603.

No regime monofásico, pela sua sistemática, não são apropriados créditos dos componentes do custo de aquisição dos bens sujeitos a essa sistemática de tributação¹⁹.

A cumulatividade, apesar de não ter a mesma peculiaridade do regime monofásico, é reservada, em regra, para contribuintes de menor capacidade econômica ou para setores que não têm, por característica, cadeia de produção que acarrete acumulação relevante de créditos. Para esse regime, as alíquotas somadas de ambas as contribuições alcançam o patamar de 3,65% da receita bruta da empresa.

Por sua vez, o regime **não cumulativo** é reservado para os contribuintes de maior capacidade econômica, sujeitos à apuração mais complexa dos tributos. São empresas que, em regra, faturam mais de R\$ 78 milhões por ano²⁰. Nesse regime, os tributos pagos anteriormente na cadeia de circulação do bem (entrada ou aquisição) geram créditos para serem abatidos dos débitos tributários da cadeia seguinte (saída ou venda).

Um supermercado, por exemplo, que esteja sujeito ao regime não cumulativo, ao adquirir produtos alimentícios para revenda, pode descontar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins pagas na operação de aquisição do débito dessas contribuições que tiver de recolher em decorrência da revenda desses produtos. Trata-se do conhecido mecanismo de créditos e débitos, que pretende impedir que o tributo incida mais de uma vez sobre a mesma base de cálculo. Assim, a tributação gravará apenas o valor agregado (ou adicionado).

Esse mecanismo de não cumulatividade pode variar, conforme o modelo de tributação ou conforme o tributo instituído em cada país. O alcance da neutralidade tributária dependente, portanto, do formato jurídico conferido à técnica da não cumulatividade em cada tributo.

¹⁹ O item 1 da tese firmada no Tema Repetitivo nº 1.093 pelo Superior Tribunal de Justiça assim estabelece: “1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei nº 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003). (...)”

²⁰ As empresas que faturam mais de R\$ 78 milhões por ano estão sujeitas ao lucro real (art. 14, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998). E, por força da interpretação do art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, as empresas sujeitas ao lucro real estão submetidas à sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, salvo as exceções legais.

No caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tributos que são objeto da Solução de Consulta nº 46, de 2023, editada pela Receita Federal, as leis de regência do regime não cumulativo são, respectivamente, a Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003.

São as peculiaridades da regulação do creditamento desses tributos que levam à sua complexidade e que, entre outras razões, impõem elevado custo de conformidade às empresas e mitigam a almejada neutralidade tributária.

É exemplo desse cenário o caso objeto da mencionada solução de consulta. Para compreendê-lo, é necessário entender a regulação do mecanismo de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins criado pelo legislador, diante do conteúdo mínimo de não cumulatividade previsto no Texto Constitucional relativo a essas exações.

2.3. CREDITAMENTO NA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E NA COFINS

Como a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins são tributos homólogos, as suas leis reguladoras têm conteúdo idêntico no que toca à não cumulatividade. Para análise do tema que interessa ao presente texto, basta citar o art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637, de 2002, visto que de igual conteúdo é o dispositivo correlato da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a **pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:**

I – **bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II – **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

.....
(Grifos nossos).

Na forma da interpretação conferida pela Receita Federal, como será exposto adiante, o inciso I do art. 3º trata do **crédito** calculado em relação ao **bem adquirido** pela empresa **para revenda**. Para ilustrar, apura-se crédito, por exemplo, na aquisição por um varejista de determinado produto de um atacadista para posterior revenda ao consumidor final. Como o atacadista pagou a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita decorrente da venda ao varejista, este se credita do valor recolhido a título desses tributos. Ao revender o produto ao consumidor final, o varejista poderá utilizar o crédito para a quitação de parte do débito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins devidas em razão da obtenção de receita pela revenda ao consumidor final.

Já o inciso II do art. 3º regula o **creditamento dos insumos** da empresa que **presta serviços** ou **fabrica bens para venda**. Na visão do Fisco, conforme adiante explicado, o dispositivo não trata da mera aquisição de um bem para posterior revenda. Cuida-se de prestação de serviços ou de produção de bem novo para venda. Nesse caso, o dispositivo prevê que os **insumos** adquiridos pela empresa necessários para prestar serviços ou fabricar bens podem gerar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins para abatimento dos débitos dessas contribuições gerados com a receita oriunda da prestação dos serviços ou da venda dos bens fabricados.

A controvérsia sobre a interpretação desses dispositivos é vasta e se arrasta nos contenciosos administrativo e judicial, desde a edição das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Em síntese, há divergências de entendimento envolvendo o Fisco e os contribuintes, entre as quais aquela relativa à definição do conceito de insumos. Enquanto a Receita Federal restringia o conceito de insumo, previsto no inciso II do art. 3º acima citado, aos bens ou serviços consumidos diretamente no processo produtivo, os contribuintes compreendiam que deveriam ser considerados insumos a totalidade de suas despesas operacionais²¹.

²¹ A doutrina bem sintetiza a controvérsia nos seguintes termos: “Como é de plena sabença, durante anos a Receita Federal defendeu a posição de que insumo seria o bem ou serviço diretamente empregado no processo produtivo, e nele consumido. De outro lado, os contribuintes consideravam que a maioria, senão a totalidade de suas despesas, deveria ser enquadrada como insumos. Enquanto, de forma restritiva, a RFB aproximava o conceito de insumo àquele utilizado para fins de creditamento do IPI, os contribuintes defendiam uma interpretação mais elástica, relacionada ao conceito de despesas operacionais para fins de apuração do IRPJ”. RIBEIRO, Diego Diniz; IMBIMBO, Éric. *Créditos de PIS e Cofins sobre os “insumos dos insumos” na jurisprudência do Carf*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-mai-03/direto-carf-creditos-pis-cofins-insumos-insumos?imprimir=1>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

Embora as controvérsias que envolvem os dispositivos não estejam sepultadas, foi firmada tese pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o conceito de insumo para fins de apuração de créditos dessas contribuições, com a adoção de tese intermediária entre a posição dos contribuintes e a do Fisco²². De acordo com a tese firmada nos Temas Repetitivos nºs 779 e 780²³, decorrente do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, são insumos, para fins de creditamento, aqueles que sejam enquadrados nos critérios da essencialidade (imprescindibilidade) e da relevância (importância) para o processo produtivo ou para a prestação de serviços. É um conceito, portanto, mais elástico do que o defendido pela Receita Federal²⁴ e menos amplo do que o defendido pelos contribuintes.

Em razão do precedente, o Fisco curvou-se ao entendimento e exarou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018. Na manifestação, concluiu-se pela adoção da **essencialidade** ou **relevância** do bem ou serviço para que possa ser qualificado como **insumo** para fins de gerar crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins. Além disso, deixou-se explícito o entendimento de que apenas são considerados insumos os bens ou serviços aplicados no processo de **produção de bens** destinados à venda ou de **prestação de serviços** a

²² MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 178.

²³ É o teor da Tese firmada: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

²⁴ A doutrina destaca os efeitos do prévio entendimento firmado no contencioso administrativo fiscal, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sobre o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, no seguintes termos: “A partir de agosto de 2010, com os julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que inauguraram o posicionamento da jurisprudência administrativa no sentido de que deveria ser adotado um conceito próprio de insumos para o creditamento do PIS e da COFINS (bem ou serviço essencial e imprescindível ao processo produtivo ou à prestação de serviço), mudou o cenário jurídico tributário, o que influenciou posteriormente o Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do mencionado REsp n. 1.221.170/PR, que se manifestou de forma semelhante ao posicionamento da CSRF.” FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime Não Cumulativo das Contribuições – Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 44, ano 38. p. 53-86. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020.

terceiros²⁵. Dessa forma, foram afastados do conceito de insumos itens empregados **em outras áreas de atuação da empresa** como, por exemplo, a destinada à mera revenda de bens, em que não há produção de bens novos ou prestação de serviços.

Essa interpretação demonstra que, no creditamento de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, adota-se, de certo modo, o conceito de **crédito físico**, e não o de **crédito financeiro**. No primeiro, como destaca a doutrina²⁶, apenas geram créditos os bens adquiridos para revenda e os itens utilizados diretamente no processo de produção de novos bens ou de prestação de serviços a terceiros. No segundo, quanto maior for o grau de não cumulatividade que se queira alcançar, autoriza-se a apuração de créditos em decorrência da aquisição de bens que, embora não empregados diretamente no bem comercializado ou no serviço prestado, foram adquiridos para compor o ativo imobilizado (caso das máquinas e equipamentos) e o intangível ou foram destinados ao uso e consumo da empresa (material de escritório, de higiene etc.).

Essa opção pelo crédito físico, ao menos sob a interpretação que muitas vezes prevalece em relação aos dispositivos legais, importa em mitigação da não cumulatividade, pois nem todo bem adquirido pela empresa gerará crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins para ser abatido do débito dessas contribuições gerado pela obtenção de receita.

²⁵ O subitem “a” do item 168 (conclusão) do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, tem o seguinte conteúdo: “168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se: a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens”.

²⁶ Vale conferir, na doutrina, os conceitos de créditos físicos e financeiros: “Convencionou-se na doutrina e na jurisprudência classificar os créditos relativos aos impostos plurifásicos não cumulativos em físicos e financeiros. Créditos físicos seriam aqueles referentes à aquisição de bens efetivamente utilizados e diretamente relacionados à comercialização ou à industrialização das mercadorias objeto das saídas físicas promovidas pelo contribuinte adquirente. Seriam, portanto, créditos relacionados às próprias mercadorias destinadas à revenda, como também aos insumos, matérias-primas e produtos intermediários consumidos no processo de industrialização. Créditos financeiros, os relativos ao imposto pago na aquisição de bens que, apesar de não integrados fisicamente aos que fossem objeto de saídas tributadas promovidas pelo contribuinte adquirente, tivessem sido adquiridos para integrar o ativo permanente, ou destinados a seu uso e consumo”. BRIGAGÃO, Gustavo. Créditos financeiros devem ser mantidos na exportação. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mar-13/consultor-tributario-creditos-icms-mantidos-exportacao>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

Em razão de a não cumulatividade ter assento constitucional no § 12º do art. 195, o STF foi instado a se manifestar. No julgamento do Tema nº 337 da Repercussão Geral, o Tribunal definiu que há liberdade do legislador ao regular a matéria no que toca à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins. Ao examinar o conteúdo mínimo da não cumulatividade nessas contribuições, o STF entendeu, em 2020, que não haveria, naquele momento, inconstitucionalidade na moldura legal veiculada nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Mas admitiu, no julgado, que as referidas normas estão em processo de “inconstitucionalização”. O curioso no julgado são os adjetivos “complexo” e “confuso” utilizados pelo STF para qualificar o modelo legal de não cumulatividade dessas contribuições. Vale conferir o seguinte trecho da ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Artigo 195, § 12, da CF. MP nº 66/02. Artigo 246 da CF. Lei nº 10.637/02. PIS/PASEP. Não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento. Conteúdo mínimo. Observância.

.....

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. **É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão “não cumulatividade”, o qual deve pautar o legislador ordinário, na esteira da jurisprudência da Corte.** Precedentes. 5. O § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, o texto constitucional referiu apenas que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime. **Diferentemente do IPI e do ICMS, não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou a receita.**

.....

7. Diante de contribuições cuja materialidade é a receita ou o faturamento, a não cumulatividade dessas contribuições deve ser vista como técnica voltada a afastar o “efeito cascata” na atividade econômica, considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo comercial dos bens ou dos serviços. 8. Os objetivos propalados na exposição de motivos das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de harmonização, de neutralidade tributária e de correção dos desequilíbrios na concorrência devem direcionar o legislador no processo gradual de inserção da cobrança não cumulativa para todos os

contribuintes de um setor econômico, mediante a graduação das bases de cálculo e das alíquotas (art. 195, § 9º CF), de modo a não acentuar ainda mais as distorções geradas pela cumulatividade. **9. O modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.**

.....

14. **Longe de atingir as finalidades almejadas, as sucessivas alterações legislativas acabaram por acentuar as imperfeições e a ausência de racionalidade na seleção das atividades econômicas do setor de prestação de serviços que comporiam a não cumulatividade** (norma geral) e a cumulatividade (norma especial excludente), como determina o art. 195, § 12, da Constituição. A sistemática legal, que originariamente foi pensada com o objetivo de eliminar a possibilidade de ocorrência do efeito cascata, na atualidade, se insere muito mais no contexto de mera política de concessão de benefícios fiscais de redução dos montantes mensais a serem recolhidos.

.....

18. **Embora a Lei nº 10.637/02, em seu estágio atual, não satisfaça a justiça e a neutralidade desejadas pelo legislador**, a sistemática legal da não cumulatividade tem grande relevância na prevenção dos desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, CF) e na modernização do sistema tributário brasileiro, devendo ser mantida, no momento, a validade do art. 8º da Lei nº 10.637/02, bem como do art. 15, V, da Lei nº 10.833/03, devido à falta de evidência de uma conduta censurável do legislador. **19. É necessário advertir o legislador ordinário de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão em processo de inconstitucionalização**, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade). 20. Negado provimento ao recurso extraordinário. 21. Em relação ao Tema nº 337 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “Não obstante **as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em processo de inconstitucionalização**, ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.” (Grifos nosso).²⁷

²⁷ RE 607642, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-267 DIVULG 06-11-2020 PUBLIC 09-11-2020.

Mais recentemente, no julgamento do Tema nº 756 da Repercussão Geral, o STF, ao revisitar o conteúdo do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, reafirmou que há autonomia do legislador infraconstitucional para disciplinar a não cumulatividade relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. A tese firmada no julgamento, proferido em 28 de novembro de 2022, tem o seguinte conteúdo:

O **legislador ordinário possui autonomia** para **disciplinar a não cumulatividade** a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É **infraconstitucional**, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, **a discussão sobre a expressão insumo** presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04.²⁸ (Grifos nossos).

Em síntese, as vedações legais ao aproveitamento de crédito, na visão do Supremo, são constitucionais, a despeito da complexidade e da confusão do modelo vigente de não cumulatividade reconhecidas pelo Tribunal.

A estrutura jurídica complexa e confusa, cuja reforma se impõe, fica evidente ao se examinar, ao menos em parte, o objeto da Solução de Consulta nº 46, de 2023, exarada pela Receita Federal para responder às dúvidas levadas a conhecimento do Fisco por um supermercado contribuinte.

1.1. Da Solução de Consulta nº 46, de 2023, sobre creditamento de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins nos supermercados

No caso concreto, um supermercado, empresa de comércio varejista que, além da revenda de alimentos, pratica atividades de padaria, restaurante e açougue, indagou a Receita Federal sobre o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos.

A empresa contribuinte argumentou que, **para a qualificação do item como insumo**, com vistas à apuração de créditos de Contribuição para o

²⁸ RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023.

PIS/Pasep e de Cofins, **deve-se considerar a vinculação desse item à obtenção de receita**, e não ao produto ou à mercadoria. Na visão da consulente, a relação do insumo com o produto ou serviço tem importância na apuração de outros tributos (IPI e ICMS), mas não de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tributos que incidem sobre a receita da empresa.

Entre os questionamentos efetuados, indagou se os **uniformes** adquiridos para uso de seus empregados e os **itens de higiene** necessários à qualidade das mercadorias vendidas nos seus açougues, padarias e restaurantes podem ser considerados insumos e gerarem créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins.

Com base na interpretação que conferiu ao julgado proferido pelo STJ, plasmada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, a Receita Federal examinou o caso concreto e editou a Solução de Consulta nº 46, de 2023. Nas conclusões, para os fins deste texto, podem ser extraídos os seguintes trechos:

57 Diante do exposto e com base na legislação citada, solucionou-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 380, de 2017, à Solução de Consulta nº 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 2020, à Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 173, de 2020, e declara-se a sua ineficácia parcial, nos seguintes termos:

57.1 não há créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está **relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços**;

57.2 a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

57.3 o **supermercado** que mantém, **entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante**, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

57.3.1 é **permitida** a apuração na modalidade aquisição de insumos em **relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante**, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

.....
57.3.3 é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes, aos itens de higiene e às embalagens utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento;
.....

(Grifos nossos).

Como se depreende da Solução de Consulta exarada pela Receita Federal, apesar de haver vários setores no mesmo supermercado, apenas em relação a alguns desses a empresa poderá se creditar de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins quanto à aquisição de uniformes para seus empregados e de materiais de higiene utilizados na sua atividade. Em síntese, apenas poderá haver aproveitamento de créditos a título de insumos nos setores de **padarias** e de **restaurantes**. O creditamento, na modalidade insumos, é **vedado** no setor de **açougues**. Na forma da interpretação adotada pelo Fisco, só há produção de bens nos dois primeiros setores do supermercado, ao passo que, nos açougues, apenas são revendidos produtos alimentícios, mas não há propriamente a produção de novos bens.

Com isso, a empresa contribuinte fica impedida de se creditar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao valor desses tributos embutido no preço de aquisição dos uniformes e itens de higiene empregados no açougue e na atividade de revenda de mercadorias. O aproveitamento de créditos fica, dessa forma, restrito dentro do mesmo supermercado, dentro, portanto, da mesma pessoa jurídica.

A contradição do sistema advinda dessa interpretação é evidente. Não se pode esquecer que as leis que instituíram o regime não cumulativo se aplicam a todas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. Por lógica, a apuração dos créditos também deveria abranger as aquisições necessárias para obtenção de tais receitas, desde que os bens ou serviços adquiridos tenham sido sujeitos também ao pagamento das contribuições²⁹.

²⁹ Essa lógica está expressa, por exemplo, no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nos seguintes termos: “Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (...) II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota o (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (...)”.

O que é criticável é a conclusão de que toda a receita operacional da empresa será tributada no regime não cumulativo, mas o crédito só pode ser concedido nesses ou naqueles casos, nessas ou naquelas operações.

O que nos parece equivocado, sob o prisma da não cumulatividade, é isolar na interpretação legal o trecho que autoriza o desconto de créditos calculados em relação a bens e serviços “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, que é parte de um inciso (no caso, o II) contido em um artigo (art. 3º) das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e repelir todo o sistema jurídico em que se encontra inserida a tributação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Caso o contribuinte que obtenha as receitas esteja no regime não cumulativo, deve ter direito ao crédito das despesas incorridas para obter receita. Na hipótese de não ter esse crédito, o regime estará corrompido.

Como é de conhecimento geral, para definir o valor devido em relação a certo tributo, devem ser conjugados os conceitos de fato gerador, base de cálculo e alíquotas.

O fato gerador das contribuições é a obtenção de receita pela pessoa jurídica. Já a base tributável (receita bruta) abrange não só a decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, como também a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (arts. 1º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003).

Sobre tais receitas aplicam-se as alíquotas, que no regime não cumulativo são mais elevadas, em comparação com o cumulativo: 1,65% e 7,6% (art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), respectivamente para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Não se pode esquecer que essa elevação de alíquotas foi compensada com a permissão de aproveitamento de créditos pelas pessoas jurídicas (arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), o que está em harmonia com a introdução do regime de valor agregado para cálculo das contribuições. Nesse sentido, é o teor da Exposição de Motivos da Medida Provisória (MPV) nº 66, de 2002, que originou a Lei nº 10.637, de 2002, nestas palavras:

2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, **o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado** – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). (Grifos nossos).

O valor agregado é uma forma de cálculo em que se tributa somente o acréscimo produzido pelo contribuinte na cadeia de circulação. Assim, se foi obtida uma receita de R\$ 1.000,00, mas para auferi-la foram adquiridos bens ou serviços no montante de R\$ 800,00, a base tributável (o agregado) seria de R\$ 200,00. Esse é o montante que deverá ser oferecido à tributação, mesmo porque as outras receitas já foram tributadas pelos contribuintes situados nas etapas anteriores.

Acerca da **cumulatividade**, assim discorreu o Ministro Carlos Velloso no voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 600/DF:

(...) A cumulatividade consiste em que o imposto cobrado integra o custo da mercadoria; se não for compensado com o imposto devido na operação seguinte, vai produzir-se a incidência sobre o valor da operação, em que se inclui o imposto anteriormente cobrado, ou seja, vai haver a **chamada incidência de imposto sobre imposto. É a isto que se chama cumulatividade.** (...) (Grifos nossos).³⁰

Na lição do professor Luciano Amaro, a **não cumulatividade** tem o seguinte conteúdo:

(...) obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja **compensado com o que tenha incidido em operações anteriores.**³¹

³⁰ ADI nº 600, Relator: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/1995, DJ 30-06-1995 PP-20407. EMENT. VOL-01793-01. PP-00001.

³¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 171.

É relevante ainda destacar que a introdução do modelo da não cumulatividade para as contribuições sociais partiu de uma premissa básica: manutenção da carga tributária. Esse é o exposto teor da Exposição de Motivos da MPV nº 66, de 2002:

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela **modernização** do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, **constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.** (Grifos nossos).

Com o aumento das alíquotas em comparação ao regime cumulativo (que em regra são de 3% e 0,65%, para Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, respectivamente), só havia um meio de se manter, ao menos no plano teórico, a carga tributária: **garantir a não cumulatividade**, por meio do direito ao aproveitamento de créditos.

É da essência do novo regime o oferecimento das receitas à tributação e simultaneamente o aproveitamento do crédito relativo às despesas (bens e serviços adquiridos) que propiciaram a obtenção das receitas tributadas. Assim, quanto mais significativa é a mitigação do direito ao aproveitamento de créditos, maior é a aproximação do regime não cumulativo do regime cumulativo, com o agravante de incidência de alíquotas muito mais elevadas.

A complexidade do modelo, como se nota, salta aos olhos, conforme reconhecido pelo STF. Não é preciso conhecer tributação para identificar os problemas que decorrem da regulação tal como vigente hoje, incluída sua interpretação conferida pela Administração Tributária. Só a necessidade de movimentação da máquina estatal para analisar o caso concreto objeto da Solução de Consulta COSIT/RFB nº 46, de 2023, já revela parte do problema.

Além da dificuldade de compreensão da legislação em vigor, visto que permite variadas interpretações sobre a mesma regra, o sistema, tal como aplicado, mantém a cumulatividade em diversos setores, onera as empresas com

elevados custos de conformidade, prejudica a geração de empregos e diminui a competitividade dos produtos nacionais.

José Patrocínio da Silveira sintetiza, sob uma perspectiva ainda mais ampla, a deformidade do sistema de tributação vigente, bem como as suas causas:

O atendimento de muitos pleitos setoriais desencadeou uma multiplicação de alíquotas e de tratamentos especiais, **transformando a Cofins (e o PIS) em tributo à la carte**, em que convivem regimes tão distintos, como: (i) a cumulatividade, aplicável a grande parcela das empresas, (ii) a cobrança monofásica, autorizada pelo art. 149, § 4º, da CF, na redação da EC nº 33, de 2001; (iii) a não-cumulatividade; (iv) a tributação específica; e (v), por incrível que pareça, **a aplicação simultânea, para uma mesma empresa, dos regimes cumulativo e não-cumulativo, a depender das operações praticadas.**

É evidente que tamanha **heterogeneidade** provoca inúmeras **distorções** no sistema econômico, causando **dificuldades e perplexidades** para as empresas. (Grifos nossos).³²

Ricardo Lobo Torres apresenta duas conclusões que considera inarredáveis sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, nestas palavras:

Duas conclusões são inafastáveis:

a) é impossível harmonizar a não-cumulatividade das contribuições sociais com a dos impostos sobre a produção e a circulação de bens, como o ICMS e IPI, pois PIS/COFINS incide sobre o faturamento e as receitas das empresas e o ICMS e o IPI sobre os valores acrescidos nas diversas etapas da circulação. Daí que já está crescendo o número de litígios entre o Fisco federal e os contribuintes, principalmente em decorrência da impossibilidade de extrapolação do mecanismo da não-cumulatividade do ICMS e do IPI para o PIS/COFINS;

b) é irracional manter-se o sistema do PIS/COFINS com três regimes diferentes: cumulatividade como regra

³² SILVEIRA, José Patrocínio da. Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva. In: DANTAS, Bruno (et. al) (org.). *Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois*. Brasília: Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, 2008. p. 178.

geral da Lei nº 9718/98, preservada pelos arts. 8º e 10 das Leis 10.637 e 10.833/03; não-cumulatividade para algumas atividades (arts. 2º e 3º das Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, na forma da autorização do art. 195, § 12 da CF); e incidência monofásica para diminuto grupo de contribuintes (art. 4º, incisos I, II e III da Lei 9718/98, na redação da Lei 10.865/04). (Grifos nossos).³³

Nesse cenário, mostra-se imprescindível a reforma do Sistema Tributário, com a extinção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em especial, diante dos múltiplos regimes em vigor (monofásico, cumulativo e não cumulativo) e do malfadado sistema de apuração de créditos e débitos desses tributos.

É preciso, pois, que o cerne da reforma do Sistema Tributário Nacional seja a não cumulatividade, com vistas a sanar as contradições e complexidades do sistema que levam a resultados como o exarado na Solução de Consulta COSIT/RFB nº 46, de 2023. Deve-se, ao máximo, buscar a neutralidade da tributação.

3 PROPOSTA DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1. PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 45/2019

A PEC nº 45, de 2019, visa a simplificar o Sistema Tributário Nacional, no que se refere à tributação sobre o consumo, por meio da unificação de tributos, mas com a premissa de não alterar a carga tributária.

A justificação da PEC nº 45, de 2019, revela a intenção do Constituinte Derivado de adotar um modelo de Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA)³⁴ para a tributação sobre o consumo de bens e serviços no País. Vale conferir o trecho inicial das razões dos autores da proposta:

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 414-415.

³⁴ Adotou-se a expressão Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), na forma da justificação à PEC nº 45, de 2019.

A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla **reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). **O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.** (Grifos nossos).

A PEC, na forma aprovada pela Câmara dos Deputados, objetiva extinguir a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins, o IPI, o ICMS e o ISS. Em contrapartida, são criados o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS).

Busca-se inserir no ordenamento jurídico-tributário uma modalidade de IVA, papel que seria cumprido, então, pelo IBS e pela CBS. O primeiro é tributo de competência estadual e municipal, ao passo que a segunda é tributo de competência federal.

O próprio texto da PEC estabelece a uniformização do IBS e da CBS, de modo que terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e regras de não cumulatividade e de creditamento.

Trata-se, portanto, do que vem sendo denominado de IVA dual, justamente por serem dois tributos siameses. Haveria, então, uma migração da tributação sobre o consumo vigente para o modelo de IVA previsto na PEC³⁵.

³⁵ Assim foi declarado pelos autores da PEC nº 45, de 2019, na justificção, no seguinte trecho: “A seguir é feito um detalhamento das mudanças propostas. Na primeira seção, introdutória, é feita uma descrição sumária dos problemas do atual sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, explicando-se como a **migração para o modelo do IVA resolveria esses problemas**. A segunda seção é dedicada a uma explicação mais detalhada do modelo proposto, enquanto na terceira seção é feita uma descrição, item a item, das mudanças sugeridas no texto da Constituição Federal. Por fim, na quarta seção são feitos alguns comentários finais”. (Grifos nossos).

3.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO (IVA)

O modelo de referência de um tributo sobre o valor adicionado é o adotado em diversos países europeus, o denominado VAT³⁶ (IVA – Imposto sobre o Valor Adicionado). Por incidir sobre o valor adicionado, cada comerciante ou prestador de serviços, ao longo da cadeia de circulação, paga o imposto sobre o montante do bem ou serviço por ele negociado, mas o tributo pago na operação anterior é dedutível. Para o consumidor final³⁷, entretanto, não há qualquer crédito, de modo que suporta efetivamente o imposto destacado no documento fiscal.

Esse mecanismo de cálculo é similar ao existente no Brasil para o ICMS e o IPI. Para determinar o *quantum* devido pelo contribuinte em relação a esses tributos, não basta a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. É necessária a adoção do regime de apuração que envolve créditos e débitos, justamente para que o imposto não onere os contribuintes que se encontrem na cadeia de produção – as indústrias e os comerciantes –, mas somente os consumidores.

A implementação da neutralidade em um modelo de IVA pode variar, segundo a opção eleita pelo Constituinte. Conforme lição da doutrina³⁸, existem modelos de IVA ideal e modelos de IVA mínimo, de acordo com o grau de neutralidade que se pretende alcançar.

Em um modelo de IVA ideal, todas as despesas, **diretamente** ou **indiretamente** ligadas à atividade empresarial, permitem a apuração de créditos que serão abatidos pelo contribuinte ao recolher o IVA devido. Nesse modelo, admitem apuração de créditos, por exemplo, todos os bens e serviços adquiridos para exercício da atividade, os bens de capital e os materiais de uso e consumo da empresa. Apenas se restringe a apuração de créditos em relação a bens e serviços sem qualquer relação com a atividade empresarial.

³⁶ *Value Added Tax*.

³⁷ O consumidor final é o destinatário do IVA. Assim é a lição da doutrina: “Para se concretizar a neutralidade por meio da não-cumulatividade, utiliza-se mecanismo consistente na permissão do abatimento, em cada etapa, do tributo pago na anterior. Desse modo, a carga fiscal pode ser continuamente trasladada ao longo da cadeia produtiva até alcançar o consumidor final. Esse último é o destinatário jurídico do IVA, pois é quem deve suportar o seu ônus”. MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 186.

³⁸ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 186.

Vale conferir o grau de neutralidade do IVA ideal apresentado por André Mendes Moreira:

Como princípio, a **neutralidade admite graus**. Em sua máxima potência, a totalidade do imposto incidente sobre bens e serviços adquiridos **direta** ou **indiretamente** para o processo empresarial é dedutível do imposto devido pelo contribuinte. Nessa hipótese, tem-se o **IVA ideal**, em que a **cumulatividade** residual (suportada pelos agentes econômicos) é **nula**. Exemplificando com a indústria, seriam dedutíveis todos os insumos adquiridos para a produção, mas não apenas esses. Os bens de capital (maquinário industrial), os materiais de uso e consumo (materiais de escritório e semelhantes) e os serviços contratados que tenham relação direta (manutenção de equipamentos) ou indireta (pintura da área administrativa) com a atividade empresarial gerariam créditos dedutíveis do IVA. **Nesse modelo, apenas as aquisições tributadas alheias à atividade negocial são indedutíveis**. Um exemplo pitoresco – e não tão raro quanto possa parecer – é a existência de um pequeno zoológico contíguo à área administrativa da indústria, que demanda o pagamento de funcionários especializados (veterinários, por exemplo) dedicados exclusivamente a cuidar dos animais, à compra de ração, à troca periódica de gaiolas e outras despesas. Esses gastos não geram créditos dedutíveis, não sendo alcançados pela neutralidade tributária, já que essa se refere à atividade da empresa em si.³⁹

No modelo de IVA mínimo, deve ser autorizado, ao menos, o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços **diretamente** relacionados à atividade operacional da empresa. Nessa sistemática de IVA mínimo, não geram créditos os bens de capital, os de uso e consumo e aqueles relacionados apenas indiretamente à atividade.

É possível formatar o IVA conforme o grau de neutralidade tributária que se queira alcançar⁴⁰. Para isso, parece fundamental que o Texto Constitucional

³⁹ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 186.

⁴⁰ “(c) existem graus distintos para implementação da neutralidade, que pode ser plena (modelo de IVA ideal, no qual todas as atividades, direta ou indiretamente relacionadas com a atividade empresarial, são dedutíveis) ou restrita (IVA mínimo, em que são indedutíveis as aquisições de bens de capital, materiais de uso e consumo – utilizados em atividades-meio – e outros bens e serviços relacionados apenas de forma indireta ao processo empresarial *stricto sensu*).” MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 187.

reflita o modelo buscado, a fim de se mitigar o risco de o formato produzido pelo legislador infraconstitucional se descolar do objetivo almejado ao regular em lei o IVA que vigorará no ordenamento jurídico.

Cabe, assim, examinar como estão formatados o IBS e a CBS, bem como a não cumulatividade desses tributos, na PEC nº 45, de 2019.

3.3. IBS E A CBS

Pela Reforma proposta, o IVA brasileiro será dual, de modo que haverá incidência de dois tributos sobre a mesma base tributável, um de competência federal (no caso a CBS) e outro de competência compartilhada estadual/municipal (o IBS).

A proposição pretende eliminar o ICMS (de competência estadual) e o ISS (de competência municipal), e instituir o IBS, de competência compartilhada (estadual/municipal). Esse tributo terá ampliado o seu campo de incidência em relação ao ICMS para incluir as operações com bens imóveis, imateriais, inclusive direitos. No que se refere à prestação de serviços, a tendência, por um lado, será o aumento da alíquota relativamente à cobrada atualmente de ISS (máxima de 5%); por outro lado, haverá a possibilidade de crédito em relação às operações anteriores, o que não é permitido ao ISS por ser um tributo cumulativo.

No concernente às contribuições sociais, serão extintas a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita, e surgirá a CBS com a mesma base tributável do IBS. Em regra, não haverá o regime cumulativo (salvo a possibilidade de sua aplicação relativamente a alguns regimes diferenciados).

Como se percebe, haverá significativa ampliação do campo tributável e aumento da alíquota nominal sobre os serviços, de modo que assumirão maior relevância os créditos que poderão ser aproveitados pelos contribuintes, sob pena de a prometida manutenção da carga tributária não ser alcançada.

3.4. NÃO CUMULATIVIDADE NA PEC Nº 45/2019

Em função da complexidade do sistema atual de não cumulatividade, exemplificado pelo caso concreto objeto da Solução de Consulta COSIT/RFB nº 46, de 2023, é imprescindível a adequada delimitação do alcance do novo

modelo que se pretende plasmar no Texto Constitucional, sob pena do rompimento da neutralidade intencionada pelo novo regime e do aniquilamento da premissa de manutenção da carga tributária.

Na justificação da PEC, pode-se identificar o modelo de não cumulatividade do IBS e da CBS pretendido:

A incidência em todas as etapas do processo produtivo e a **não-cumulatividade plena (também conhecida como “crédito financeiro”)** são essenciais para que todo imposto pago nas etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização seja recuperado. Na prática isso é equivalente a dizer que o imposto pago pelo consumidor final corresponde exatamente à soma do imposto que foi recolhido em cada uma das etapas de produção e comercialização do bem ou do serviço adquirido.

É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não-cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, **mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente.** (Grifos nossos).

Na redação aprovada pela Câmara dos Deputados⁴¹, a não cumulatividade do IBS, igualmente aplicável à CBS, tem o seguinte texto:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º

.....
VIII – com vistas a observar o princípio da neutralidade, será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição;

⁴¹ Na Sessão Deliberativa ocorrida em 7 de julho de 2023.

Como se nota, é assegurado o direito de compensar o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço, “excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal”, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas na Constituição.

Da redação acima e da justificação inicial da proposta, identifica-se que o modelo intencionado é mais próximo ao de um IVA ideal, com créditos financeiros e, portanto, não cumulatividade plena.

A não cumulatividade, na referida sistemática, é o confronto entre tributo pago *versus* tributo devido, de modo que, caso a operação de aquisição de qualquer bem ou serviço tenha suportado a incidência do tributo, o direito ao crédito deve ser reconhecido. Como a intenção é que sejam tributadas todas as receitas das atividades econômicas dos contribuintes, por simetria, os créditos também devem ser todos os necessários à obtenção das receitas que serão objeto da tributação.

Alguns avanços são identificados na redação aprovada pela Câmara dos Deputados, caso da eliminação da cumulatividade da tributação incidente sobre os serviços sujeitos atualmente ao ISS, bem como da previsão de apuração de créditos de todos os bens, materiais ou imateriais, e serviços adquiridos pela empresa.

No entanto, a redação ainda merece aperfeiçoamentos, na medida em que, se considerarmos os precedentes do STF, há espaço para que a lei complementar restrinja a não cumulatividade. Por isso, tanto a matriz constitucional de incidência dos tributos como a da não cumulatividade devem contar com a adequada e necessária robustez.

Sem a indispensável base constitucional, o texto atual da PEC ainda pode suscitar dúvidas, por exemplo, sobre o direito à apuração de créditos em relação à aquisição de bens destinados ao ativo não circulante, bem como sobre bens adquiridos para uso e consumo da empresa⁴². Em relação a esse último ponto, o

⁴² Nessa linha, confira-se a preocupação exposta por Roberto Duque Estrada: “Ora, deixar novamente ao livre alvedrio do legislador complementar o poder de estabelecer restrições à compensação de créditos nas aquisições para uso e consumo pessoal das empresas é simplesmente manter a atual sistemática proibitiva que tem sido indefinidamente prorrogada por sucessivas leis complementares. Atualmente a proibição estende-se até 2033, o ano seguintes à extinção do ICMS. Ou seja, tais créditos jamais serão tomados.” ESTRADA, Roberto Duque. *A Reforma tributária precisa ser aprimorada pelo Senado*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-19/consultor-tributario-reforma-tributaria-aprimorada-senado>>. Acesso em: 28 jul. 2023.

trecho que excetua da apuração de créditos as operações “consideradas de uso ou consumo pessoal” merece reflexão. As razões para inserção da exceção em referência podem ser extraídas do seguinte trecho de Nota Técnica produzida pelo CCiF sobre o texto-base de proposta de lei complementar do IBS:

3.2.5. A única restrição ao direito de creditamento deve ser o IBS referente aos bens e serviços que foram destinados ao uso e consumo pessoal, seja do sujeito passivo pessoa física ou de pessoas relacionadas ao sujeito passivo pessoa jurídica, tais como empregados, sócios e diretores. Esta limitação se justifica porque neste caso os bens não estão sendo utilizados no exercício da atividade econômica.⁴³

Talvez o que possa ser modificado, em relação à exceção prevista no texto, é a limitação do alcance da apuração de créditos apenas ao que possa ser relacionado direta ou indiretamente ao objeto empresarial. Aquisições de bens e serviços sem essa relação, ao menos indireta, não permitem creditamento. Com isso, limita-se o IVA ao seu campo de incidência e afasta-se o risco de abusos por meio da geração de créditos relacionados a despesas sem qualquer relação com a operação desenvolvida pela empresa⁴⁴. Ademais, as despesas pessoais dos sócios ou de empregados sequer deveriam transitar na contabilidade da pessoa jurídica, em função do princípio contábil da entidade.

⁴³ Texto-base da Lei Complementar do IBS. *Centro de Cidadania Fiscal*. Versão 1. Setembro de 2020. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2023.

⁴⁴ Na doutrina há posição mais arrojada em relação à definição da não cumulatividade. Gustavo Brigagão e Eduardo Muniz assim sugerem: “Na linha de que as críticas devem ser construtivas e sempre acompanhadas de sugestões de solução para o problema levantado, sugere-se que seja adotada, no próprio texto constitucional, a seguinte redação relativa às regras de não cumulatividade: Art. [...] § 1º O imposto sobre bens e serviços: [...] III – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante devido nas etapas anteriores ou concomitantes da cadeia de circulação dos bens, serviços e direitos, assegurado o crédito físico e financeiro, integral e imediato relativo a todas e quaisquer aquisições realizadas, independentemente de os bens ou serviços adquiridos serem caracterizados como de uso ou consumo, ou integrados ao ativo imobilizado; IV – será assegurado o pleno e imediato aproveitamento de saldos credores acumulados, independentemente de prévia aprovação pelo Poder Público; V – na hipótese de não efetivo aproveitamento dos créditos referidos no inciso III, acima, será assegurado o imediato e preferencial reembolso ao contribuinte das quantias por ele não compensadas; (...)”. BRIGAGÃO, Gustavo A. M.; MUNIZ, Eduardo Barboza. *Tributação sobre o Valor Agregado no Brasil: propostas para a adoção da não cumulatividade plena*. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (org.). *Reforma, desenvolvimento econômico, políticas tributárias: estudos em comemoração ao centenário do nascimento do Prof. Oliver Oldman*. São Paulo: Lex, 2021. pp. 354-355.

É também importante avançar em aspectos extrínsecos que podem afetar a regulação da não cumulatividade. A CBS, no formato da PEC, é quase um clone do IBS. Pretendem ser idênticos em diversos aspectos, inclusive quanto à não cumulatividade. No entanto, há questões ainda a serem definidas, como a competência tributária do IBS⁴⁵, bem como as soluções de controvérsia sobre a regulação desses tributos.

Enquanto a CBS é sujeita ao contencioso administrativo fiscal no âmbito federal, o IBS terá suas controvérsias submetidas à competência administrativa do Conselho Federativo. Além de instâncias administrativas potencialmente diversas, os tributos estarão sujeitos a esferas diferentes do Poder Judiciário. A CBS, salvo melhor juízo, à Justiça Federal, ao passo que o IBS à Justiça Estadual⁴⁶. Há, risco, portanto, de decisões conflitantes, sobretudo, em matéria de não cumulatividade. Imprescindível, portanto, avançar nesses pontos no âmbito do Senado Federal.

4 CONCLUSÃO

Em um formato de IVA ideal, com a máxima garantia possível da neutralidade, ficam mitigados os riscos de cumulatividade e reduzidas as deformidades do Sistema Tributário.

Nesse cenário, a tributação deixa de ter impacto negativo e indesejado sobre a atividade empresarial e sobre as decisões relativas à estrutura de negócios e investimentos produtivos. É maior a chance de que deixe de haver situações como a que gerou a Solução de Consulta COSIT/RFB nº 46, de 2023, exarada pela Receita Federal, relativa à tributação de Contribuição para o

⁴⁵ O IBS terá seus parâmetros de incidência definidos em lei complementar da União, salvo as alíquotas que serão definidas por Estados, pelo Distrito Federal e por Municípios. Na medida em que o conteúdo das leis complementares dos dois tributos deverá estar umbilicalmente ligado, para manter a característica desejável da uniformidade, o ideal é que sejam instituídos pela mesma lei.

⁴⁶ Marcus Livio Gomes expõe diversos pontos que precisam de aperfeiçoamento, entre os quais, destaca: “Conflitos entre os contribuintes e o Conselho Federativo e o TAT no âmbito do IBS serão de competência da justiça estadual, já os conflitos entre os contribuintes e Receita Federal e o Carf no âmbito da CBS serão de competência da Justiça Federal. Não é preciso dizer que haverá um longo caminho até que as controvérsias cheguem ao STJ e ao STF. Qual seria uma possível solução? ”. GOMES, Marcus Livio. *A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial?* Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

PIS/Pasep e de Cofins. No modelo de IVA, o crédito passa a ser financeiro, com não cumulatividade plena, mediante a apuração de crédito sobre todas as aquisições de bens e serviços relacionados à atividade empresarial.

De modo exemplificativo, considerado o caso concreto objeto da referida solução de consulta, o tributo pago pela aquisição de uniformes ou materiais de higiene por um supermercado, entre outros bens e serviços, passa a constituir crédito a ser compensado com o tributo devido pela empresa em razão do exercício de todas as suas atividades, sem segregação, incluídas, dessa forma, as atividades de revenda de mercadorias, padaria, restaurante e açougue.

Pode-se concluir que a PEC nº 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados, busca a neutralidade tributária, por meio da previsão de não cumulatividade plena ao IBS e à CBS, exações que serão os principais tributos incidentes sobre o consumo.

O modelo proposto assemelha-se a um IVA ideal. Entretanto, a regra de não cumulatividade inserida pela PEC no inciso VIII do § 1º do art. 156-A da Constituição Federal merece aperfeiçoamento, com vistas ao melhor delineamento da não cumulatividade, de sorte a refletir a intenção expressa na justificção da reforma do Sistema Tributário Nacional.

Além disso, questões federativas e de contencioso ainda demandam aprimoramento, a fim de que a reforma tributária seja de fato exitosa e alcance a finalidade de redução da cumulatividade e da complexidade em matéria de tributação sobre o consumo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRIGAGÃO, Gustavo A. M.; MUNIZ, Eduardo Barboza. Tributação sobre o Valor Agregado no Brasil: propostas para a adoção da não cumulatividade plena. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (org.). **Reforma, desenvolvimento econômico, políticas tributárias**: estudos em comemoração ao centenário do nascimento do Prof. Oliver Oldman. São Paulo: Lex, 2021.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Créditos financeiros devem ser mantidos na exportação.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-mar-13/consultor-tributario-creditos-icms-mantidos-exportacao>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 28. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2012.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e serviços.** Versão 2.2. Julho de 2019. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2023.

_____. . **Texto-base da Lei Complementar do IBS.** Versão 1. Setembro de 2020. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/09/CCiF_NT_LC-IBS.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2023.

ESTRADA, Roberto Duque. **A Reforma tributária precisa ser aprimorada pelo Senado.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-19/consultor-tributario-reforma-tributaria-aprimorada-senado>>. Acesso em: 29 jul. 2023.

FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime Não Cumulativo das Contribuições – Principais Aspectos Controvertidos quanto ao Conceito de Insumo para Fins de Creditamento da Atividade Comercial. **Revista Direito Tributário Atual**, nº 44, ano 38. p. 53-86. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2020.

GOMES, Marcus Livio. **A reforma tributária criará contencioso administrativo e judicial?** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-jul-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-criara-contencioso-administrativo-judicial>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

LAURENTIIS, Thais de. **Energia consumida x contratada e os créditos de PIS/Cofins.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-29/direto-carf-energia-consumida-contratada-creditos-pisconfins#_ftn2>. Acesso em: 30 jul. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. revista, atualizada e ampliada. De acordo com a EC 39/2002. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2003.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. . **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

RIBEIRO, Diego Diniz; IMBIMBO, Éric. **Créditos de PIS e Cofins sobre os “insumos dos insumos” na jurisprudência do Carf**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-mai-03/direto-carf-creditos-pis-cofins-insumos-insumos?imprimir=1>>. Acesso em: 30 jul. 2023.

SILVEIRA, José Patrocínio da. Tributos sobre bens e serviços no Brasil: retrospectiva e perspectiva. In: DANTAS, Bruno (et. al) (org.). **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois**. Brasília: Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional nº 45 de 8.12.2004, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional à Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIEIRA, Marco André Ramos. **Direito tributário definitivo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

Missão da Consultoria Legislativa

Prestar consultoria e assessoramento especializados ao Senado Federal e ao Congresso Nacional, com o objetivo de contribuir com o aprimoramento da atividade legislativa e parlamentar, em benefício da sociedade brasileira.



Núcleo de Estudos
e Pesquisas

Consultoria
Legislativa

SENADO
FEDERAL



ISSN 1983-0645