

JCM

JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

REFORMA TRIBUTÁRIA

**NORMAS GERAIS:
NÃO CUMULATIVIDADE
ASPECTOS INTRODUTÓRIOS**
(PARTE 1)



Best Lawyers®



NORMAS GERAIS: **NÃO CUMULATIVIDADE** **ASPECTOS INTRODUTÓRIOS**

(PARTE 1)

COMENTÁRIOS INICIAIS

As regras relativas à **não-cumulatividade** estão dispostas no artigo 156-A, inciso VIII e § 5º, inciso II, alíneas “a” e “b” da Constituição da República.

A **não-cumulatividade**, juntamente com o mecanismo do *split payment*, são o coração da reforma tributária do consumo. Isso porque a não-cumulatividade é o mecanismo que **permite a antecipação do recolhimento do tributo incidente sobre o consumo em todas as etapas de circulação de mercadoria**.

No entanto, antes de analisarmos as alterações propostas pela reforma tributária, é imprescindível compreender qual a diferença entre tributos cumulativos e não-cumulativos e porque os últimos apresentam uma sistemática mais interessantes. Além disso, é importante identificar quais as modalidades de não-cumulatividade.

DISTINÇÃO ENTRE AS SISTEMÁTICAS CUMULATIVA E NÃO-CUMULATIVA

Como já exposto, é por meio da não-cumulatividade que o imposto incidirá sobre quem manifesta a **capacidade econômica** (o consumidor). Outro ponto fundamental é que a não-cumulatividade desestimula a verticalização de empresas que, de outro modo, optariam por concentrar várias atividades para minimizar a tributação sobre o consumo.

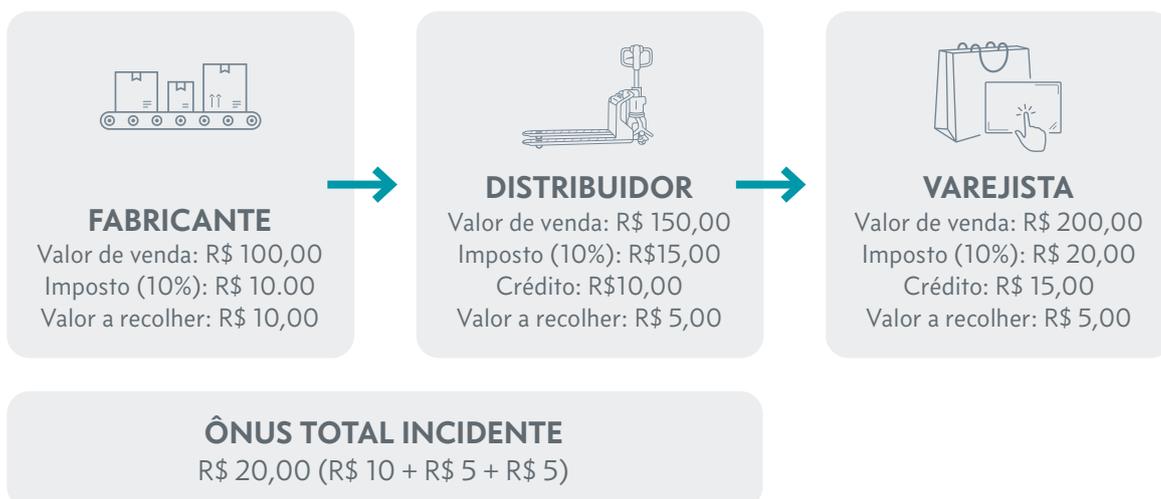
Para demonstrar o **caráter pernicioso da ausência de um sistema não-cumulativo**, faz-se abaixo uma comparação singela entre a sistemática cumulativa e a sistemática não-cumulativa.

SISTEMÁTICA CUMULATIVA



↳ Como se vê, a sistemática cumulativa estimula a verticalização das empresas, pois aquelas que conseguem concentrar várias etapas do ciclo de circulação de mercadoria terão um ônus tributário menor. Para corrigir essas distorções, foi criada a sistemática não cumulativa.

SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA



↳ De acordo com a sistemática não-cumulativa (que permite o creditamento do imposto pago na etapa anterior) o valor total recolhido ao ente público é o mesmo do que se recolheria caso houvesse uma única incidência na etapa final de circulação de mercadoria.

MODALIDADES DE NÃO-CUMULATIVIDADE

A sistemática não-cumulativa pode ser mais ou menos abrangente.

Ela será mais abrangente e, por consequência, mais **neutra**, quanto maior o número de aquisições relativamente às quais a empresa pode se creditar.

Conforme exposto pela doutrina, a não-cumulatividade introduzida no Brasil desde a Emenda Constitucional nº 18/1965, poderia ser alcançada de três formas:

- a) **Conforme o tipo do produto bruto:** permite a dedução, em todas as etapas do processo circulatório, do imposto incidente sobre a aquisição de bens que possam integrar o produto vendido. Não admite o produto de uso e consumo, bem como dos bens de produção (ativo imobilizado), pois inobstante necessários para a fabricação de outros bens, não são neles incorporados;
- b) **Conforme o tipo de renda:** admite a dedutibilidade dos impostos dos bens de produção (ativo imobilizado), porém limitada à proporção de sua utilização ou desgaste (depreciação/amortização);
- c) **Conforme o tipo de consumo:** admite a imediata e integral dedução dos bens referidos por ocasião da sua aquisição.

No sistema vigente antes da Reforma Tributária, parte do imposto sobre o consumo adotava a não-cumulatividade prevista no item “a”: **tipo do produto bruto**.

Nesse tipo de não-cumulatividade, a empresa **somente pode se creditar de produtos que estejam diretamente relacionados ao objeto social**. Assim, por exemplo, no caso de uma mineradora, ela só poderá se creditar de produtos que integrem fisicamente o produto por ela produzido. É o que vigora para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Atendendo à inovação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/1996 (ICMS), em seu artigo 20, optou pela **não-cumulatividade “tipo consumo”**, ao assegurar ao sujeito passivo o direito de **creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso e consumo e ativo ou ao ativo permanente.**

↳ No entanto, a partir da publicação da Lei Complementar nº 102/2000 (e posteriores alterações), **foi postergado o aproveitamento dos créditos de uso e consumo, admitindo-se o aproveitamento dos bens de produção na proporção de 1/48.** Sendo assim, a partir da publicação da norma, a não-cumulatividade passou a aproveitar a modalidade mencionada no item “b” (tipo renda).

A EC nº 132/2023, que aprovou a reforma tributária, introduziu, no art. 156-A, §1º, inciso VIII da Constituição, a não cumulatividade ampla, ao dispor que o IBS:

“será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta constituição.”

Assim, após a reforma tributária, o constituinte passou a adotar, expressamente, a modalidade de não-cumulatividade prevista no item “c” (tipo de consumo), ou seja, uma não-cumulatividade ampla.

Verifica-se, também, que a norma constitucional, assim como é para o ICMS, estabelece, como regra, que **será compensado o montante devido pelo contribuinte com o montante cobrado nas operações nas quais seja adquirente.**

↳ Sendo assim, bastaria que o montante estivesse destacado na nota fiscal pelo fornecedor sem a necessidade de que esse tivesse realizado o pagamento.

No entanto, o §5º do mesmo artigo estabelece, em seu inciso II, alíneas “a” e “b” que o regime de compensação previsto na Lei Complementar **poderá condicionar o aproveitamento do crédito à verificação “do efetivo recolhimento do imposto** *incidente sobre a operação com bens materiais e imateriais, desde que: a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente em suas aquisições; b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.”*

Conforme será demonstrado no próximo e-book, o que na Constituição, parecia ser uma regra excepcional, tornou-se a regra geral para o creditamento prevista na Lei Complementar nº 214/25. Isso porque, ao condicionar o creditamento do imposto ao pagamento ao invés da mera cobrança (destaque) na nota fiscal os Estados e Municípios conseguirão reduzir fraudes e sonegações relacionadas as chamadas “notas frias”.

JCM

JCM.ADV.BR

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

Belo Horizonte / MG

Av. Afonso Pena, 2.951
Funcionários
CEP: 30130-006
tel: +55 31 2128-3585
fax: +55 31 2128-3550
email: bh@jcm.adv.br

São Paulo / SP

Rua Tabapuã, 627
4º andar - Itaim Bibi
CEP: 04533-012
tel: +55 11 3286-0532
fax: +55 11 3262-4261
email: sp@jcm.adv.br

Rio de Janeiro / RJ

Praça XV de Novembro, 20
5º andar / 502 - Centro
CEP 20010-010
tel: +55 21 2526-7007
fax: +55 21 2526-7007
email: rj@jcm.adv.br

Brasília / DF

SCN, Quadra 01, Bl. F
Edifício America Office Tower
Sala 1209 - Asa Norte
CEP: 70711-905
tel: +55 61 3322-8088
email: bsb@cm.adv.br

Jaraguá do Sul / SC

Av. Getúlio Vargas, 827
2º andar - Centro
CEP: 89251-000
tel: +55 47 3276-1010
fax: +55 47 3276-1010
email: sc@jcm.adv.br



Best Lawyers®