

JCM ADVOGADOS ASSOCIADOS

REFORMA TRIBUTÁRIA

**NORMAS GERAIS:
NÃO CUMULATIVIDADE – IMUNIDADE,
ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**
(PARTE 2)



Best Lawyers



NORMAS GERAIS: **NÃO CUMULATIVIDADE - IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO**

(PARTE 2)

COMENTÁRIOS INICIAIS

Embora os institutos da imunidade, da isenção e da alíquota zero possam parecer idênticos, uma vez que não geram tributo a pagar, há **importantes distinções sob o ponto de vista jurídico**, gerando efeitos econômicos também diferentes **a depender da etapa de circulação de mercadorias e serviços em que forem inseridos**.

No presente material, serão esclarecidas as diferenças jurídicas desses institutos e abordadas as regras no **contexto da não-cumulatividade e da comparação com o ICMS e com o IPI**.

Por fim, será analisada a disciplina da imunidade, da isenção e da alíquota zero, dada pela **Lei Complementar nº 214/2025**.

DISTINÇÃO JURÍDICA ENTRE OS INSTITUTOS DA IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

A **imunidade** se caracteriza por ser uma norma constitucional que **retira, parcialmente, a competência dos entes federados para instituir tributos** sobre certas pessoas (imunidade subjetiva) e determinadas operações (imunidade objetiva).



Como foram instituídas pela Constituição, a revogação ou modificação de uma norma que concede imunidade é muito mais complexa, pois demanda a aprovação de uma Emenda Constitucional.

→ Além disso, algumas imunidades (como, por exemplo, a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal) têm como objetivo assegurar valores constitucionais (a forma federativa de estado) e, por isso, de acordo com o Supremo Tribunal Federal (ADI 939) não poderiam ser alteradas nem mesmo por Emendas Constitucionais.

A **isenção**, por sua vez, nos termos do artigo 176 do Código Tributário Nacional, é uma espécie de **exclusão do crédito tributário** (embora exista vasta crítica doutrinária a essa conceituação) instituída por lei com uma finalidade extrafiscal (estimular certas atividades, dar benefícios para pessoas específicas, etc.).

Por fim, a **alíquota zero** é um instituto aplicável aos chamados impostos extrafiscais (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF e IPI).

→ Isso não significa que o legislador não possa reduzir a zero as alíquotas dos demais tributos, mas, na prática, tal redução se equivale a uma isenção. Inclusive, para o restabelecimento da cobrança, deverá ser publicada uma lei, com entrada em vigor no exercício seguinte.

Em relação aos impostos extrafiscais acima mencionados, a alíquota zero é relevante pois **a finalidade primordial desses tributos não é a arrecadação**, mas a regulação da balança comercial (por exemplo).

→ Assim, a título ilustrativo, o aumento do imposto de importação deve ser realizado quando o mercado interno estiver sofrendo a concorrência predatória de um produto externo. Como tal circunstância é urgente, não faria sentido que o legislador tivesse que aguardar a tramitação de um processo legislativo e só no exercício seguinte pudesse aumentar a alíquota.

Nesse contexto, a Constituição Federal estabeleceu que que é facultado ao Poder Executivo alterar, de forma autônoma, as alíquotas dos impostos extrafiscais – II, IE, IOF e IPI – configurando uma exceção ao princípio da legalidade relativamente às alíquotas.

EFEITOS DA DESONERAÇÃO (IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO) NOS TRIBUTOS PLURIFÁSICOS

Os institutos da imunidade, isenção e alíquota zero remetem à diminuição do valor a ser pago pelo consumidor final. No entanto, **em relação aos tributos plurifásicos e não-cumulativos, a depender do momento em que ocorre a isenção, a carga tributária incidente sobre o consumidor final será a mesma ou até maior.**

Para melhor compreensão, veja-se os exemplos relativos às situações (i) sem qualquer isenção; (ii) de isenção concedida no meio da cadeia; e (iii) de isenção concedida ao final da cadeia:

CIRCULAÇÃO COM INCIDÊNCIA EM TODAS AS FASES



CIRCULAÇÃO COM ISENÇÃO NA SEGUNDA FASE

O artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CR (que tratam da isenção, imunidade e não incidência, em relação à não-cumulatividade do ICMS) determinam que a desoneração não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações seguintes, e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Veja-se um exemplo de circulação de mercadorias na qual a isenção foi concedida no meio da cadeia, obedecendo à regra de estorno dos créditos das operações anteriores e posteriores:



CIRCULAÇÃO COM ISENÇÃO NA ÚLTIMA FASE



Verifica-se, assim, que, **dependendo da fase de circulação de mercadoria em que for concedida a desoneração, ela poderá acarretar um ônus maior no final da cadeia do que a circulação de mercadoria sujeita à tributação normal.**

IMUNIDADE, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO NA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IBS/CBS

O artigo 156-A, § 7º, I e II da Constituição Federal adota para os novos tributos a mesma regra hoje vigente para o ICMS. Isso significa que a imunidade e a isenção do IBS e da CBS, como regra, acarretarão o **estorno do valor cobrado nas operações anteriores e não darão crédito para as etapas anteriores.**

→ Cabe registrar que as exportações são uma exceção à regra, pois, de acordo com o artigo 156-A, §1º, III, são assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos das operações nas quais figure como adquirente.

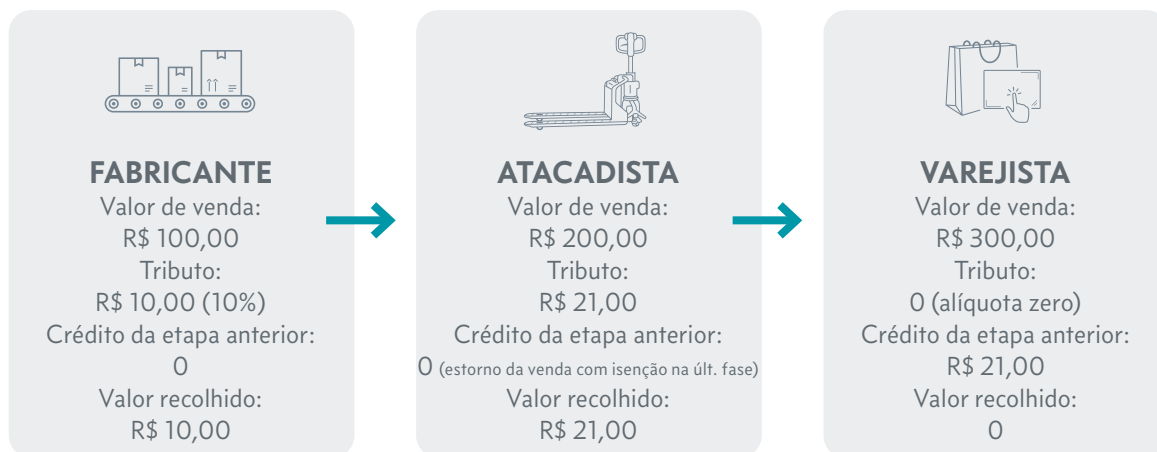
No que toca ao IBS e à CBS, **a Constituição foi omissa quanto ao estorno dos créditos decorrentes das operações submetidas à alíquota zero**, uma vez que o referido §7º menciona, apenas, as hipóteses de “isenção” e “imunidade”.

No entanto, de acordo com os artigos 49 e 52 da Lei Complementar nº 214/2015, **as operações sujeitas à alíquota zero terão um tratamento mais benéfico do que as isentas e imunes em relação ao aproveitamento dos créditos.**

Isso porque, embora a alíquota zero – assim como isenção e imunidade – não permita a apropriação de créditos na etapa seguinte da cadeia de circulação da mercadoria, **será autorizada a manutenção de créditos relativos às operações anteriores.**

Assim, caso a alíquota zero seja concedida na última fase da cadeia de circulação de mercadoria, por exemplo, ela gerará um crédito de IBS/CBS para o vendedor que **poderá ser utilizado para abater do valor de outros débitos de IBS/CBS que ele eventualmente possua:**

CIRCULAÇÃO COM ALÍQUOTA ZERO NA ÚLTIMA FASE



→ Como a alíquota zero permite a manutenção dos créditos das etapas anteriores à exoneração do IBS/CBS, é possível concluir que a exoneração via “alíquota zero” será mais benéfica do que aquelas efetuadas por meio de “isenção” e “imunidade” (com exceção da imunidade relativa aos produtos exportados).

Por fim, é importante esclarecer que o IBS/CBS não são tributos extrafiscais. Sendo assim, a revogação da alíquota zero não poderá ser realizada por decreto do poder executivo. **Para a revogação será necessária a publicação de lei que deverá, também, respeitar o princípio da anterioridade** (ou seja, só poderá produzir efeitos no exercício seguinte ao de sua publicação).



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

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

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

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

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



Best Lawyers®