

# IVA-DUAL: Não Cumulatividade posta na Emenda Constitucional nº 132/2023

*Karem Jureidini Dias*  
Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP; ex-integrante do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo; ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e da sua Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada.

*Hercília Maria do A. dos Santos Bauer*  
Especialista em Direito Tributário pela PUC-COGEAE e em Direito Constitucional pela ESDC. Advogada.

## 1. Introdução

Após décadas de discussão no Congresso Nacional, foi finalmente aprovada a Emenda Constitucional que deu início à tão aguardada, discutida e necessária reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Nos termos do que há muito se discutia, os tributos cuja incidência gravam o consumo foram substituídos por um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) que, no modelo brasileiro, foi criado na condição de IVA-Dual.

Assim, em substituição ao principal tributo estadual – o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) – e ao principal tributo municipal – o ISS (Imposto Sobre Serviços) – foi criado o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); enquanto, substituindo as contribuições sociais federais PIS e COFINS, foi criada a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Em tese a CBS também substituiria o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), da mesma forma incidente sobre o consumo. Porém o IPI não foi totalmente extinto, remanescendo como incidência de proteção à competitividade da Zona Franca de Manaus. Não bastasse, também foi criado o Imposto Seletivo (IS), que de algum modo impede dizer que IBS e CBS teriam substituído cinco tributos, já nos posicionando que, no mais das vezes, esta substituição diz respeito a apenas quatro tributos, sendo que dois deles – PIS e COFINS – são na verdade diferentes apenas quanto à sua destinação. A competência para exigência do IBS segue a cargo dos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS ficará a cargo da União Federal.

De início a reforma tributária previa apenas um imposto – IVA. Por conta do pacto federativo e do respeito a tal cláusula pétrea, o Brasil adotou o IVA-Dual. Muitos ainda discutem a constitucionalidade em razão da delegação da competência dos entes federados a uma gestão comum de arrecadação, ainda que entre eles. O trabalho não entrará nesse mérito, apenas já salientando que o IVA-Dual difere do modelo clássico de um tributo único, embora também seja adotado por alguns países. Também em razão do pacto federativo, Estados, Distrito Federal e Municípios podem estabelecer suas próprias alíquotas, que serão únicas e aplicadas a partir do destino do consumo. Em relação ao IBS, por se tratar de tributo que será repartido entre Estados, Distrito Federal e Municípios, criou-se o Comitê Gestor, que se tornará uma espécie de Quarto Poder, porquanto, em breve resumo, será responsável pela arrecadação e distribuição do IBS entre os entes federados, além de questões relacionadas à apuração de créditos, regras gerais a serem aplicadas aos processos de fiscalização, entre outros temas correlatos.

Por estarmos diante de uma reforma tributária que buscou essencialmente, dentre outros objetivos, a simplificação do sistema, os tributos que compõem o IVA-Dual deveriam em tese ser gêmeos, por expressa determinação constitucional compartilhando todas as características, com exceção da alíquota e da sujeição ativa. A Emenda Constitucional nº 132 estabeleceu que IBS e CBS observarão as mesmas regras em relação ao fato gerador, às hipóteses de não incidência, às bases de cálculo, aos sujeitos passivos, às imunidades e aos chamados regimes específicos, diferenciados e favorecidos de tributação. Ambos os tributos devem ter, ainda, as mesmas regras de não cumulatividade e creditamento.

É justamente sobre as regras de não cumulatividade (e, por conseguinte, de creditamento) que o presente artigo se debruçará. O objetivo do presente trabalho é analisar as regras relacionadas à não cumulatividade do IBS e da CBS, presentes no Texto Constitucional, a fim de estabelecermos qual o real significado e alcance da não cumulatividade do IVA-Dual, estabelecida pela Constituição Federal. Tal análise é essencial para que possamos avaliar se a regulamentação de tais tributos, ora em discussão no Congresso Nacional, está em consonância com aquilo que foi positivado pela Emenda Constitucional que fundamenta e iniciou a reforma tributária em curso.

## **2. A não cumulatividade, o IVA e sua relação com a neutralidade tributária**

A doutrina reconhece três formas distintas através das quais os tributos sobre o consumo poderão incidir: tributação monofásica (quando há incidência em apenas uma das etapas do ciclo econômico da produção e/ou venda); tributação cumulativa (quando há diversas incidências de um mesmo tributo, em etapas variadas da cadeia de produção / venda); e tributação não cumulativa (quando a incidência ocorre a cada etapa do ciclo econômico do bem ou serviço, incidindo apenas sobre o valor agregado naquela etapa).

A não cumulatividade tributária visa, portanto, impedir que ocorra a incidência reiterada de um determinado tributo, sobre uma mesma base, durante determinado ciclo produtivo, até a venda de um bem ou serviço.

Da incidência cumulativa decorrem efeitos negativos para os contribuintes, dentre os quais podemos citar o estímulo à verticalização da produção (caso contrário ocorrerá um maior número de incidências, cada vez mais onerosas); a dificuldade em estabelecer carga tributária similar entre o produto nacional e o importado; a impossibilidade de recuperação plena dos tributos que se acumulam ao longo da cadeia produtiva para exportação; e a dificuldade de se estabelecer uma tributação similar (e mais justa) para um mesmo produto/serviço, na medida em que a carga tributária dependerá da quantidade de fases do ciclo de produção e venda dos bens e serviços. Por outro lado, a incidência cumulativa é mais simples e, por vezes, mais branda e eficiente, especificamente nas hipóteses de serviços com intensa utilização de mão de obra e, mais evidente ainda sua eficiência, nas operações desses serviços em relação B2C.

Já nas operações B2B ou naquelas em que há fases no ciclo produtivo até a venda, a não cumulatividade se apresenta como uma forma de incidência mais adequada – inclusive do ponto de vista de aplicação de princípios constitucionais, ao afastar alguns dos efeitos

negativos da incidência concentrada, que onera mais gravosamente as atividades econômicas a ela submetidas e causa distorções indesejadas na economia, afetando a livre concorrência e a livre iniciativa. A cumulatividade, nessas hipóteses, distorce as escolhas sobre as estruturas dos negócios jurídicos e do consumo.

Em suma, a não cumulatividade tem por finalidade permitir um tratamento tributário mais equilibrado entre as empresas, na medida em que a sistemática é elaborada de modo a evitar disparidades na tributação, a depender da forma como a produção, ou prestação, e a venda, se organizam. Vale dizer, a não cumulatividade é um instrumento para se atingir a neutralidade tributária e a transparência, levando ao conhecimento do consumidor uma real dimensão da carga tributária sobre o bem ou serviço consumido.

A neutralidade tributária, como princípio, passou a integrar expressamente o Texto Constitucional a partir da Emenda Constitucional nº 132/23, que estabeleceu que o IVA-Dual será informado pelo princípio da neutralidade (Art. 156-A<sup>1</sup>). Tal princípio decorre do conceito de neutralidade econômica, segundo o qual o Estado deve intervir o mínimo possível nos mercados, preservando a liberdade econômica e a auto regulação daqueles. O princípio da neutralidade fiscal se relaciona com os impactos da tributação sobre a conduta dos agentes econômicos, preconizando que os tributos devem influir da menor forma possível na definição das escolhas a serem tomadas pelos participantes do mercado.

Numa perspectiva macro o que se busca com a neutralidade fiscal é impedir que a tributação interfira na economia, determinado, por exemplo, o estabelecimento dos preços e/ou interferindo na livre concorrência entre os contribuintes. Não por outra razão, a neutralidade tributária deverá permitir que o agente econômico possa decidir onde alocará seus recursos, como fará investimentos, como produzirá e/ou prestará seus serviços, sem precisar levar em consideração a adoção de um ou outro modelo de negócio, em razão das diferentes formas de tributação (e possíveis distorções) existentes.

Portanto, não se dissocia a neutralidade fiscal da neutralidade econômica. Pelo contrário, ambos são observados simultaneamente. Segundo entendimento da OCDE, o conceito de neutralidade fiscal deve ser compreendido em diversas dimensões, incluindo a inexistência de discriminação no ambiente tributário, que deve ser isento e imparcial, eliminando ônus indevidos e desproporcionais ou custos inapropriados de conformidade e adequação às normas, nos negócios realizados<sup>2</sup>.

A neutralidade da tributação encontra ferramenta importante na figura do IVA, na medida em que se trata de um tributo que, por sua natureza essencialmente não cumulativa, colabora para que a estrutura da tributação não seja um critério relevante na

---

<sup>1</sup> "Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...)"

<sup>2</sup> "The concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions, including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial and the elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for businesses." (*in* "International VAT/GST Guidelines", publicado em 12/04/2007 – disponível em [https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines\\_9789264271401-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html))

tomada de decisão dos contribuintes e consumidores. Vale dizer, se a neutralidade tributária deve garantir que a tributação não impacte a tomada de decisão do consumidor, que é quem verdadeiramente suporta o ônus tributário do ciclo de produção e/ou prestação, o IVA é um valioso instrumento a ser adotado na garantia de tal equidade.

Para tanto, é essencial que se preserve características inerentes do IVA, dentre elas, ser um tributo que incide sobre uma base ampla, ou seja, sobre quaisquer operações econômicas realizadas. Ainda, a incidência deve se dar apenas sobre o valor agregado e, portanto, em etapas (a cada estágio do ciclo econômico, sobre o valor adicionado ao produto/serviço, naquele momento).

Tal resultado, por sua vez, só será alcançado por meio do reconhecimento do direito de crédito sobre todas as aquisições que integram o ciclo de produção/prestação, para compensação com o tributo incidente sobre o produto/serviço vendido. Desrespeitar o direito ao crédito é desrespeitar o modelo de não cumulatividade, é alargar a incidência para além do modelo de tributação (apenas) sobre valor agregado. Desprezar tal diretriz, é adotar um IVA no mínimo inadequado (ou inexistente?), afastando-se da neutralidade, na medida em que distorções nas cadeias de produção fatalmente ocorrerão, a depender da estrutura de negócio estabelecida, muitas vezes em virtude da concessão limitada dos créditos, a depender do modelo adotado pela empresa.

É parte integrante da sistemática de apuração de créditos plena, para que a tributação incida apenas sobre o valor agregado, previsão normativa de que os créditos eventualmente acumulados pelo contribuinte lhe sejam rapidamente restituídos. Tudo sob pena de lhes impor um ônus financeiro descabido, que inevitavelmente acarretará uma desvantagem competitiva, colocando em risco o equilíbrio do mercado, afetando a livre concorrência e causando exatamente os efeitos lesivos da tributação não isonômica que a neutralidade busca evitar.

Da mesma forma, a neutralidade e a isonomia só podem ser observadas se houver uma tributação linear para todas as atividades econômicas, sem benefícios ou reduções injustificadas. Embora reconheçamos que há setores da economia em que é justificável e mesmo necessária a redução da carga tributária, por prevalência de valores constitucionais relevantes, fato é que tais situações devem ser excepcionais. Da mesma forma, nos posicionamos, em tese, favoravelmente aos regimes específicos e diferenciados, pois respectivamente, determinadas atividades não devem ser calculadas operação a operação (a exemplo do que ocorre dos países que adotam o IVA em relação às operações financeiras – regimes específicos), e outras atividades não podem arcar com alíquota muito elevada se não possuem, por sua essência, créditos (regimes diferenciados).

Por outro lado, devem ser vistos com bastante cuidado os limites e as atividades que serão enquadradas nos regimes específicos e diferenciados, na medida em que qualquer concessão de redução de carga tributária, além de impactar negativamente a neutralidade, provoca distorção indireta na tributação pelo aumento da carga de outros

setores, a compensar as receitas que deixam de ser auferidas pelo poder público com tais concessões.

Finalmente, de se observar que outra característica relevante do IVA é de que a legislação aplicável, assim como sua alíquota, devem ser uniformes, também sob pena de acarretar desvios no modelo de tributação que, por sua vez, fatalmente impactarão negativamente a busca da neutralidade, influenciando não apenas decisões sobre investimentos, mas também sobre o consumo. Nesta parte, justamente, um ajuste foi feito em nome do pacto federativo, prevendo que cada ente federado estabelecerá sua alíquota.

Apresentadas tais considerações iniciais sobre as possíveis sistemáticas de tributação, e constatado que a não cumulatividade é técnica de tributação por meio da qual se cria condições para o alcance da neutralidade tributária, conclui-se que o IVA-Dual deverá observar tal princípio, essencial para cumprir a diretriz constitucional de observância da neutralidade. Passemos então, à análise dos modelos de não cumulatividades vigente no País, e do esboço constitucional do IVA-Dual estabelecido por meio da Emenda Constitucional nº 132, especialmente no que tange à não cumulatividade.

### **3. Os modelos de não cumulatividade constitucionais e infralegais existentes no sistema brasileiro**

A Constituição Federal determina que alguns impostos são regidos pelo princípio da não cumulatividade, mais especificamente o IPI (art. 153, §3º, inciso II) e o ICMS (art. 155, §2º, inciso I), além de estabelecer expressamente que qualquer imposto não previsto constitucionalmente, que viesse a ser criado pela União deveria, também, respeitar o princípio da não cumulatividade quando de sua instituição (art. 154, inciso I).

A não cumulatividade do IPI e do ICMS, por expressa disposição constitucional, determina que serão compensados os valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. É o clássico sistema de imposto contra imposto, distinto, portanto, dos modelos que adotam um sistema de base contra base (adotado hoje no Brasil na incidência não cumulativa do PIS e da COFINS).

Quando surgiram as leis que estabeleceram os regimes de PIS e de COFINS não cumulativos (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente), foram instituídos critérios distintos àqueles então vigentes na apuração do IPI e do ICMS, na aplicação do princípio da não cumulatividade em relação às referidas contribuições. As diferenças essenciais foram colocadas tanto em relação à forma de apuração do valor dos créditos a que o contribuinte teria direito (base contra base), como também sobre qual tipo de despesa e/ou aquisições geraria o direito ao crédito – em um espectro mais amplo do que aquele aplicável à não cumulatividade constitucional do IPI e do ICMS.

A sistemática de não cumulatividade das referidas contribuições foi objeto de análise pela jurisprudência que definiu tratar-se de um modelo distinto daquele constitucional firmado para o IPI e para o ICMS. A interpretação dada, especialmente pelo Supremo

Tribunal Federal ao analisar regras da sistemática não cumulativa<sup>3</sup>, aplicáveis às referidas contribuições, é de que a disposição contida no artigo 195, § 12 da Constituição Federal<sup>4</sup> não obriga o legislador ordinário a observar as diretrizes de não cumulatividade do IPI e do ICMS. Em suas decisões sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que há certa liberdade para o legislador infraconstitucional dispor sobre os regimes não cumulativos em questão. Nada obstante, fato é que cada tributo tem uma lógica de não cumulatividade relacionada às suas respectivas materialidades, no IPI a produção; no ICMS a circulação da mercadoria; e, no PIS e na COFINS, o auferimento da receita.

Dos acórdãos exarados pela Corte Constitucional constata-se que os julgadores reconheceram que a não cumulatividade é forma de atingimento da neutralidade tributária, adotada justamente para corrigir desequilíbrios concorrenciais que se impõem quando a tributação é aplicada no modelo cumulativo. Daí a obrigatoriedade imposta pelo próprio Tribunal em suas decisões, de que os sistemas de não cumulatividade, ainda que infraconstitucionais, observem princípios como o da isonomia, da capacidade econômica, razoabilidade e livre concorrência, todos relacionados à neutralidade fiscal, objetivo da tributação não cumulativa. A esse respeito, destacamos trecho do acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 607.642, que ao julgar a constitucionalidade da coexistência dos modelos de cumulatividade e não cumulatividade do PIS e da COFINS, tratou da questão dos princípios que devem ser observados no estabelecimento de sistemática não cumulativa de tributação, *verbis*:

*“Como visto, a não cumulatividade não tem um sentido constitucional próprio, sendo uma técnica de cálculo do montante das contribuições sobre a receita ou o faturamento, o que dá ao legislador ordinário uma maior flexibilidade em seu desenho. Ainda assim, como já exposto, o legislador não pode se afastar dos objetivos e valores que justificaram a introdução do novo regramento legal. Ao partir da premissa de que a não cumulatividade do PIS/Cofins é forma de arrecadação que visou facilitar sua administração, contribuir para a neutralidade e corrigir desequilíbrios na concorrência e que, em decorrência, implicou a redistribuição da carga tributária entre os diversos setores de atividade econômica, a não cumulatividade não pode deixar de estar vinculada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.”* (Recurso Extraordinário nº 607.642 – Plenário – Sessão de 29/12/2020 – DJ de 09/11/2020)

---

<sup>3</sup> A esse respeito referenciamos os Recursos Extraordinários nº 570.122, 587.108, 607.642 e 841.979, dentre outros, em que foram analisados aspectos da não cumulatividade estabelecida para o PIS e para a COFINS por meio de normas infraconstitucionais.

<sup>4</sup> 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) receita ou faturamento;

(...)

V - 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 *capu t*, serão não-cumulativas.

Note-se que, por ocasião do citado julgamento, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a norma infraconstitucional que estabeleceu a não cumulatividade do PIS (então sob julgamento), a despeito de não satisfazer a justiça e neutralidade desejadas pelo constituinte, é um passo na direção da prevenção dos desequilíbrios da concorrência. Não obstante a decisão proferida, foi dado também o alerta de que as constantes modificações na legislação que estabelece a não cumulatividade das referidas contribuições encaminham a sistemática para sua inconstitucionalidade, justamente pela inobservância dos princípios que devem reger tal forma de tributação, em especial a isonomia e razoabilidade.

É forçoso concluir, portanto, pela possibilidade de coexistência da não cumulatividade constitucionalmente instituída, e daquela positivada pelo legislador ordinário. É imprescindível, contudo, que as disposições normativas sobre a não cumulatividade (sejam elas derivadas do modelo constitucional, ou não) respeitem princípios constitucionais como o da isonomia, da razoabilidade, da capacidade contributiva, da livre concorrência. A obediência a tais princípios é obrigatória justamente pela busca da neutralidade tributária que, se antes era diretriz implícita no Texto Constitucional, agora, especialmente no que se refere ao IVA-Dual, é de observância compulsória por expresse comando constitucional.

#### **4. O IVA-Dual brasileiro e suas diretrizes constitucionais**

Na análise das características do IVA-Dual criado pela Emenda Constitucional nº 132, especialmente para traçar considerações a respeito da não cumulatividade que lhe caracteriza, é importante considerar algumas particularidades do texto da citada Emenda e, por conseguinte, das disposições constitucionais relacionadas ao tributo em tela.

Inicialmente, importa considerar uma mudança bastante significativa das disposições inseridas pela Emenda sob análise, que é o fato de o constituinte derivado ter deixado de lado a posição exaustivamente legalista protetiva que sempre caracterizou as normas constitucionais nacionais no âmbito tributário, adotando uma postura em que intensamente delega à legislação complementar a regulamentação que envolve o recém criado tributo. É evidente a mudança significativa no tom do Texto Constitucional, especialmente se considerarmos que o IVA-Dual criado não só é uma figura tributária bastante peculiar, como inovadora no sistema brasileiro e, ademais, foi criado em substituição de toda tributação sobre o consumo até então existente no sistema tributário brasileiro.

A delegação da competência para dispor sobre inúmeros e relevantíssimos pontos abrangeu tanto a incidência, fiscalização, e alcance das normas que tratam do IVA-Dual, como também as próprias garantias e os direitos do contribuinte, o que, claramente, deixou o contribuinte, em nosso pensar, um pouco desamparado, a exemplo do que temos visto nos projetos de lei em tramitação – em especial os Projetos de Lei nº 68/24 e 108/24.

Além do ineditismo da situação, foi surpreendente e altamente criticável a falta de participação ativa e efetiva da sociedade, juristas, operadores do direito, entidades de classe e todo um rol de interessados na elaboração (e, principalmente, discussão) das normas que foram aprovadas por meio da Emenda Constitucional. É no mínimo surpreendente que embora a reforma tributária tenha tramitado no Congresso Nacional durante décadas, tenha havido pouquíssima discussão do texto que foi, de fato e finalmente, aprovado. Com o mesmo cuidado deve ser vista a tramitação dos projetos de lei complementar que regulamentarão tão essencialmente e pormenorizadamente o IVA-Dual, atualmente no Congresso Nacional (Projetos de Lei Complementar nº 68/24 e 108/24).

O PL nº 68/24, que conta com nada menos do que aproximadamente 550 artigos, foi apreciado em regime de urgência, estabelecido dois meses após sua apresentação à Câmara dos Deputados, e foi aprovado em uma semana. E nem se diga que entre a apresentação e o pedido de urgência houve tempo suficiente para discussão pormenorizada ou detalhada de seus mais de 500 artigos, pois o projeto foi apresentado em 25/04/2024, o regime de urgência solicitado em 04/07/2024<sup>5</sup> e a aprovação final do texto do projeto de lei se deu em 11/07/2024.

Inegável, portanto, que o projeto<sup>6</sup> em questão não só foi aprovado pela Câmara dos Deputados sem a necessária discussão abrangente com a comunidade jurídica, com integrantes das procuradorias fazendárias de Estados e Municípios, além de integrantes da sociedade, como evidentemente foi aprovado sem o devido cuidado na discussão de temas de absoluta relevância para o estabelecimento de modelo de tributação tão inovador. Nos aflige as possíveis decorrências da falta de debate, como problemas no que se refere não só à cobrança dos tributos e operacionalização da fiscalização, mas especialmente em relação aos direitos e garantias dos contribuintes, e aos princípios que devem ser observados na instituição do novo sistema tributário nacional.

Retornando à análise do texto da Emenda Constitucional nº 132 é possível depreender que especificamente em relação à não cumulatividade do IVA-Dual restou determinado que o IBS e CBS serão não cumulativos, compensando o imposto / contribuição devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações sujeitas ao tributo, em que seja adquirente de bem ou serviço, excetuadas apenas as operações consideradas de uso ou consumo pessoal (a serem especificadas em lei complementar) e hipóteses previstas na Constituição (Art. 156-A, §1º, VIII).

---

<sup>5</sup> Mensagem de solicitação de urgência MSC nº 489/2024.

<sup>6</sup> O projeto de lei em questão trata não apenas de inúmeros aspectos da configuração do IVA-Dual, incluindo regimes diferenciados e regimes específicos de tributação, todos os aspectos das hipóteses de incidência dos dois tributos (com modificação e inovação de critérios absolutamente relevantes como a tributação no local de destino / consumo – nunca antes aplicados pela legislação tributária nacional), fiscalização, lançamento, competências de órgãos variados que serão criados, harmonização das regras de IBS e CBS, administração dos tributos, repartição de receitas, cálculo de bases e alíquotas específicas em sistemáticas inovadoras, regime de transição do modelo atual para o novo modelo de tributação de consumo, além do Imposto Seletivo. E, ainda assim, foi aprovado pela Câmara dos Deputados em menos de três meses de tramitação.

Nota-se que a não cumulatividade do IVA-Dual foi estabelecida pelo constituinte derivado como um sistema de tributo contra tributo, no qual se compensa o valor do tributo cobrado na operação (anterior) de aquisição de bem ou serviço (crédito), com o valor do tributo devido na operação própria tributável (débito), para determinação do montante a ser recolhido pelo contribuinte. Importante notar que a Constituição se refere ao montante do tributo cobrado na operação anterior, e não ao montante do tributo efetivamente pago pelo contribuinte fornecedor dos bens/serviços adquiridos. Não é outra a razão senão a de que o dever de fiscalizar o recolhimento dos tributos é exclusivo da administração pública, assim como o poder/dever de cobrar o que eventualmente for devido e não tiver sido pago pelo contribuinte anterior na cadeia de circulação econômica.

As exceções previstas no Texto Constitucional em face do direito ao crédito, na sistemática não cumulativa, por sua vez, limitam-se às aquisições isentas e imunes (Art. 156-A, §7º), tendo o texto previsto a possibilidade de nos casos de imunidade a lei complementar permitir, como não poderia deixar de ser, a manutenção dos créditos registrados na entrada de bens/serviços tributados<sup>7</sup>.

A Emenda estabeleceu, também, que no regime de compensação inerente à não cumulatividade do IVA-Dual, a lei complementar poderia estabelecer hipóteses excepcionais em que o aproveitamento do crédito ficasse condicionado à verificação do efetivo recolhimento do tributo. Tais exceções podem ser estabelecidas, segundo o Texto Constitucional, apenas nos casos em que o adquirente puder efetuar o recolhimento do tributo incidente em suas aquisições, ou quando o recolhimento do tributo devido na aquisição ocorrer na liquidação financeira da operação (art. 156-A, §5º, II).

A regra em questão é polêmica – na medida em que cria praticamente uma exceção à não cumulatividade, que tem por princípio garantir o direito ao crédito independentemente do efetivo recolhimento. Tal fato se dá porque é descabido prejudicar o contribuinte de boa fé, em função do descumprimento de regra tributária de outrem, e também porque o ônus decorrente de tal ilegalidade só pode ser suportado pela administração tributária, que é quem tem o poder-dever de buscar valores de tributos devidos que porventura deixaram de ser pagos. Nesses casos é grave o risco de ofensa à não cumulatividade.

É preciso ter em mente, ainda, que na interpretação de todas as disposições do modelo do IVA-Dual, ainda que criado com particularidades pela Constituição brasileira, há preceitos gerais inerentes a esse tipo de tributo que não podem ser desatendidos, especialmente em sua regulamentação.

---

<sup>7</sup> Nesse ponto, é evidente que para maior efetividade do IVA, que se verifica na ampla concessão de créditos, bem como para maior proteção do valor constitucional que se pretendeu atingir com a imunidade, o correto seria a lei complementar permitir a manutenção dos créditos. Contudo, não é o que está proposto no PL nº 68/24, que veda a manutenção dos créditos em questão, permitindo-o, contudo, em situação de alíquota zero – o que é absolutamente discrepante se analisarmos a natureza e objetivo das duas situações (imunidade x alíquota zero).

Feitas estas considerações gerais sobre o IVA-Dual e à não cumulatividade a ele inerente, desenhada na Emenda Constitucional nº 132, cabe-nos apresentar as respostas aos questionamentos que nos foram propostos sobre o tema.

## 5. Respostas às questões propostas

### 1. Qual a natureza jurídica da norma da não cumulatividade prevista no Texto Constitucional? Trata-se de um princípio, uma regra, ou uma técnica de arrecadação?

A norma de não cumulatividade prevista na Constituição Federal é um princípio constitucional, dada sua relevância como norma que fundamenta toda a estrutura do tributo a que se relaciona, e que orienta o labor legislativo. Um princípio é uma norma básica de amplitude extensa, pois irradia suas disposições por todo o sistema. É, portanto, uma disposição de relevância máxima na ordem em que se insere – no caso sob análise, o sistema tributário nacional. Deve ser assumido não só como um fundamento de validade do sistema, mas como um comando de necessária aplicação, cabendo relativização apenas na contraposição com outros valores presentes na Constituição.

Em relação aos princípios constitucionais, vale destacar o conceito adotado pelo Ministro Luís Roberto Barroso segundo o qual, “os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui<sup>8</sup>”.

A não cumulatividade é preceito essencial do IVA e da tributação sobre o consumo. E vamos além, é um preceito essencial de não cumulatividade plena, diversa daquela analisada pelas Cortes Superiores em relação ao IPI, ICMS, PIS e COFINS. Em relação ao IVA o princípio da não cumulatividade plena é premente, na medida em que, por definição, se trata de um tributo cobrado apenas sobre o valor agregado, sob pena de alcançar também o fundamento de sua instituição, a neutralidade.

Na doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup> o princípio da não cumulatividade é entendido como um limite objetivo para o legislador, existente em razão da necessidade da realização de certos valores. Ainda que no âmbito da análise dos tributos substituídos pelo IVA, o doutrinador tenha reconhecido se tratar, naquelas hipóteses, de uma técnica, nem tal característica lhe furtou a qualidade de ser algo fundamental na tributação

---

<sup>8</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 147

<sup>9</sup> “O princípio da não cumulatividade dista de ser um valor. É um “limite objetivo”, mas que se volta, mediante, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária.

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeito danosos na apuração dos preços e crescimentos estimulado na aceleração inflacionária. E entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras daqueles desvios de natureza econômica, nosso constituinte adotou determinado caminho, mediante a estipulação de um verdadeiro limite objetivo.” (CARVALHO, Paulo de Barros, “Isenções tributárias do IPI em face do princípio da não cumulatividade”, *in* Revista de Direito Tributário nº 33)

prevista na Constituição e, portanto, algo a ser respeitado substancialmente pelo legislador complementar ou ordinário ao tratar de tributo submetido à tal preceito.

**2. Qual a importância da definição da natureza jurídica dessa norma, para fim de estabelecer a amplitude da norma da não cumulatividade?**

Como mencionado, os princípios são elementos fundamentais de um sistema e, portanto, de observância ampla e obrigatória, permitida sua relativização apenas e tão somente quando há aparente conflito entre princípios de mesma hierarquia, a autorizar o afastamento de um comando em benefício de outro.

Nesse sentido, o princípio da não cumulatividade do IVA-Dual, posto na Constituição Federal, é diretriz que não pode deixar de ser aplicada pelo legislador ao regulamentar o tributo, tampouco pelos operadores ao interpretar as normas, ou pelos aplicadores do direito, contribuintes e integrantes da administração pública quando da execução das normas a ele referentes.

Em outras palavras, qualquer norma que vier a diminuir ou restringir a não cumulatividade plena – como posta no Texto Constitucional – é inválida, justamente por estarmos diante de comando (ou limite) basilar da incidência do IVA-Dual. De mais a mais, qualquer exigência (consequência normativa) que estiver em desacordo com o pressuposto lógico do próprio antecedente normativo – tributo neutro incidente apenas sobre o valor agregado – será inconstitucional.

**3. O mecanismo do “split payment” é adequado à não cumulatividade? A forma de sua implementação e funcionamento pode ter o efeito prático de causar cumulatividade, caso o “split payment” acarrete custos financeiros relevantes aos contribuintes?**

O mecanismo de *split payment* consta do Texto Constitucional como uma possível exceção no regime de compensação inerente à não cumulatividade.

Há autorização na Constituição para que a lei complementar disponha sobre hipóteses nas quais o aproveitamento do crédito (de não cumulatividade) fique condicionado, ocasionalmente, à verificação do efetivo recolhimento do tributo a se creditar. Como mencionado, o direito ao crédito do tributo não está relacionado, no Texto Constitucional, ao valor do mesmo tributo pago, mas sim ao valor do tributo devido na operação anterior. Logo, não há dúvidas de que a previsão constante no Art. 156-A, §5º, inciso II, que autoriza a lei complementar a dispor sobre situação na qual o crédito estará condicionado ao pagamento, é uma exceção à regra geral de direito ao crédito sobre o montante devido.

Dentre as duas possíveis hipóteses em que tal exceção poderia ser adotada e regulamentada pelo legislador complementar estão (i) quando o adquirente do bem/serviço possa efetuar o pagamento do imposto incidente sobre suas aquisições, e (ii) quando o recolhimento do imposto ocorrer na liquidação financeira da operação de aquisição (*split payment*).

Desde logo verifica-se, portanto, absoluta inconstitucionalidade na forma genérica da previsão do efetivo pagamento como condicionante à tomada do crédito. Essa disposição é de todo inconstitucional, por implicar em cumulatividade ao IVA. Implicará definitivamente em cobrança cumulativa se qualquer fornecedor da cadeia não adimplir com o tributo, a despeito da operação ser legítima e ter ocorrido. Terá efeitos nefastos à não cumulatividade, ainda que o tributo seja ao final pago pelo fornecedor, mas tempos após o momento em que deveria ser autorizado o creditamento (na aquisição do bem/serviço). Nessa hipótese se teria, em primeiro lugar, uma imensa dificuldade de previsão da carga a ser suportada pela empresa, o que gera um descompasso no fluxo de caixa e, especialmente, um custo do dinheiro no tempo que poderá ser insuportável; tudo isso além da dificuldade de o contribuinte controlar a efetivação do pagamento (por exemplo, em parcelamento ou processo de execução judicial contra o fornecedor)<sup>10</sup>. Tal previsão, inclusive, tolhe o direito fundamental de discussão do tributo, seja pelo fornecedor, seja pelo contribuinte.

Tanto a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do tributo por parte do adquirente (responsabilidade tributária), como a operação em que há *split payment*, são exceções que poderiam vir a ser reguladas pelo legislador complementar, desde que mantida como regra geral a apuração dos créditos sobre o montante do IVA-Dual devido.

Para o *split payment* ser um mecanismo adequado à não cumulatividade, só pode ser previsto juntamente com essenciais condicionantes que enumeramos: (i) o *split payment* não pode provocar um descompasso entre o regime do crédito e o regime do débito, prevendo o crédito por regime de caixa (condicionando-o à verificação do pagamento), e o débito por regime de competência; (ii) o débito só pode ser devido no momento do recebimento (*split payment*) dos valores e à sua medida, e não em outro, sob pena de não atender, também, à simplicidade, já que o contribuinte não poderia ter o encargo de ajustar a qualquer momento, o valor antecipado ou “pago em atraso”; e (iii) o *split payment* só pode ser aplicado quando houver completa integração com os sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Comitê Gestor (CG), possibilitando que não seja retido o imposto até o montante da absorção total dos créditos a que o mesmo contribuinte faz *jus*.

Salientamos em palestras a necessidade de que o contribuinte não fique submetido à uma retenção que lhe cause prejuízos financeiros insuportáveis, devendo ser da mesma forma previsto o direito de discussão administrativa prévia acerca de seu crédito ou respectivo montante. A esse respeito lembramos que a CBS, a princípio, contará com um Tribunal paritário (CARF) para discutir administrativamente seu crédito, ao passo que o IBS, de acordo com os projetos de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional, só contará com a possível análise do Comitê Gestor, órgão arrecadador.

---

<sup>10</sup> Tudo isso sem mencionar o fato de que, ao final, embora o tributo seja pago às autoridades com os devidos encargos, a norma proposta veda a correção ou atualização do crédito a que fará *jus* o contribuinte adquirente (art. 34, parágrafo único do PL nº 68/24).

Como mencionado, é premissa do IVA, por definição, que o direito ao crédito para aplicação efetiva da não cumulatividade não pode ser limitado ou tolhido em qualquer medida, sob pena de acarretar acúmulo do tributo e afastamento da neutralidade. O modelo de creditamento amplo, que deve ser garantido ao contribuinte em um sistema verdadeiramente não cumulativo, integra o modelo de IVA já existente e vastamente adotado por outros países.

A limitação do creditamento à verificação do efetivo pagamento do tributo, além de ofender frontalmente a não cumulatividade e, por conseguinte, comprometer a neutralidade tributária, atribui ao contribuinte de boa fé o ônus tributário que na realidade é de seu fornecedor – quando ele porventura não respeitar as regras tributárias vigentes. Vale notar que cabe à administração tributária arcar com o ônus que pretende impor ao adquirente de boa fé, quando não há o recolhimento do tributo devido. Afinal, cabe à administração pública, que possui os mecanismos para fiscalização e cobrança do tributo que lhe é devido, o ônus decorrente da situação irregular, pois só ela pode promover a cobrança que, uma vez satisfeita, se fará inclusive com incidência dos encargos legais. Descabido é impor tal ônus ao adquirente, impedindo-o de se creditar do tributo que impactará negativamente seu fluxo de caixa e desvirtuando a tributação, convertendo o IVA em verdadeiro tributo cumulativo.

Resta evidente que na situação em tela, da forma como os projetos em tramitação no Congresso Nacional estão regulamentando a utilização do mecanismo do *split payment*, será experimentada uma verdadeira cumulatividade. Mais uma razão pela qual é imperioso se reconhecer que a autorização constitucional para que o direito ao crédito esteja vinculado ao efetivo pagamento só pode ser entendida como excepcional. E quando puder ser aplicado o *split payment*, regra que excepcionalmente poderá prever a exigência do pagamento como condição ao crédito, deve ser em interpretação harmônica e conforme a Constituição, minimamente acompanhada dos requisitos que citamos acima, garantindo-se o mesmo regime para créditos e débitos e permitindo-se, ao menos, a absorção do saldo credor existente no momento da retenção, a ser efetuada quando do pagamento.

O mecanismo de *split payment* é adotado com restrições em alguns países. Por exemplo, na Itália nas compras efetuadas pelo poder público (ente arrecadador do IVA) se aplica o *split payment*, de modo que os pagamentos devidos pelos entes tributantes, a seus fornecedores, quando sujeitos ao IVA, é com a retenção do montante do referido imposto que lhe é devido. Trata-se de previsão restrita para fornecimento ao consumidor final, próprio ente arrecadador.

Em estudo encomendado pela União Europeia sobre os impactos do *split payment* como mecanismo alternativo de cobrança do IVA europeu<sup>11</sup>, em que foram apontadas as vantagens e desvantagens da inserção do mecanismo constatou-se que há evidente aumento dos custos necessários ao desenvolvimento dos negócios dos contribuintes, quando tal modelo é adotado.

---

<sup>11</sup> European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., Vanhee, T. et al., *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report*, Publications Office, 2017, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636>

No mesmo estudo foi apontado como impacto mais marcante do *split payment* o aumento dos custos administrativos para empresas em pelo menos 70%, ainda que o efetivo encarecimento dependa da quantidade de transações realizadas por cada empresa individualmente, dependendo também do setor de atuação e tamanho do negócio. O estudo concluiu, ainda, que embora a adoção de sistemas para efetivar a cobrança implique na redução gradativa de partes dos custos mencionados, fato é que o gasto inicial para implementação do sistema é bastante relevante, tanto para os Estados Membros do bloco como, especialmente, para os contribuintes. De se considerar, ainda, pontos negativos como o impacto total no custo administrativo dos negócios, uma mudança significativa no fluxo de caixa das empresas, impactando negativamente em seu capital de giro.

Feitas tais considerações resta claro que, a depender de como será finalizada a regulamentação das exceções constitucionalmente previstas, é possível antevermos com margem de segurança impactos absolutamente negativos no modelo do IVA-Dual brasileiro. Aliás, cientes do conteúdo do PL nº 68/24, segundo o qual o *split payment* não é regra excepcional, mas sim a regra geral a ser adotada para a apuração dos créditos dos contribuintes<sup>12</sup>, o que levou também à absurda previsão (inexistente no IVA europeu) da condicionante do crédito ao efetivo pagamento, não há dúvidas que a previsão do projeto em tramitação causará severos prejuízos (e inconstitucionalidades) na instituição e cobrança do IBS e da CBS, por desrespeito ao modelo de tributação não cumulativa constitucionalmente estabelecido.

O benefício real que pode advir do *split payment* e da exigência do pagamento como condicionante do crédito tem um viés lícito, de menor abrangência – a redução de fraudes e elisão fiscal – e um viés ilícito – antecipação desmedida de um tributo de alíquota elevada pela não cumulatividade com a transferência ao contribuinte, próximo da cadeia, do risco de inadimplência fiscal de seu fornecedor. O benefício ilícito não pode pesar na balança, por sua própria ilicitude. O benefício real lícito não atende a valores que sopesados possam afastar o direito do contribuinte ao devido processo legal para discussão de seu crédito e/ou débito e, especialmente, o princípio da não cumulatividade plena.

#### **4. Sob a perspectiva da não cumulatividade e da neutralidade, essa última positivada no art. 156A, parágrafo 1º da CF/88, o IVA adotado pelo Brasil é um bom IVA?**

---

<sup>12</sup> Referido projeto de lei prevê a adoção do regime de *split payment* sempre que os pagamentos pelas aquisições de bens/ serviços forem efetuados por meio de instrumento de pagamento eletrônico. Ocorre que hoje, no País, a absoluta maioria dos pagamentos é efetuada por meio eletrônico, excepcionando-se algumas poucas situações em que os consumidores do varejo efetuam pagamento em papel moeda – amplamente substituído pelo PIX, modalidade eletrônica, que teve crescimento de 75% em sua utilização no ano de 2023, segundo dados da Agência Brasil ([https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-03/pix-foi-o-meio-de-pagamento-mais-popular-do-brasil-em-2023#:~:text=Depois%20do%20Pix%2C%20os%20meios,%2C%20TED%20\(892%20milh%C3%B5es\).](https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-03/pix-foi-o-meio-de-pagamento-mais-popular-do-brasil-em-2023#:~:text=Depois%20do%20Pix%2C%20os%20meios,%2C%20TED%20(892%20milh%C3%B5es).))

Assim, a absoluta maioria das operações tributáveis pelo IBS e pela CBS (senão a quase totalidade), se sujeitarão ao *split payment* e, portanto, impactaram negativamente a quase totalidade da apuração dos créditos de não cumulatividade, comprometendo característica essencial do IVA e impedindo a realização da neutralidade tributária determinada pela Constituição.

Em primeiro lugar reportamo-nos à todas as considerações que fizemos de início acerca do IVA, da não cumulatividade plena e sua relação com a neutralidade tributária. Tais considerações caminharam no sentido de que um sistema não cumulativo, desde que simples e atendida a plenitude da tributação apenas sobre o valor agregado, tende a ser bom para o desenvolvimento dos negócios pelo atendimento à neutralidade e à isonomia.

A despeito de tais considerações, ressalvamos distorções tanto no Texto Constitucional, quanto nos projetos em trâmite no Congresso Nacional. No que tange aos projetos em trâmite, extrapolando o próprio Texto Constitucional, reportamo-nos especialmente às considerações efetuadas na Questão 03 (anterior).

Do ponto de vista do Texto Constitucional, observamos algumas limitações ao modelo de não cumulatividade plena do IVA. A exemplo, o mecanismo de estorno de créditos vinculados às saídas isentas e imunes, e o conseqüente impedimento de contabilização de créditos pelo adquirente de insumos isentos e imunes acaba por comprometer a não cumulatividade plena, especialmente quando as operações sujeitas a tais institutos ocorrem no meio da cadeia. Em casos em que há aquisição de bem/serviço isento ou imune que venha a ser utilizado em produção (novo ciclo econômico), nos parece que o mais adequado seria permitir a transferência dos créditos apurados pelo contribuinte isento/imune ao adquirente do bem/serviço que não sofreu o ônus tributário, na sua respectiva proporção, de modo a permitir que a não cumulatividade nesse ciclo esteja presente de modo amplo. Modelo nesse sentido consta do projeto de lei complementar em tramitação, para situações de diferimento e suspensão do tributo. Contudo, no que se refere à isenção há vedação à manutenção dos créditos, sem qualquer possibilidade de transferência aos adquirentes produtores, inclusive e infelizmente por conta da expressa vedação constitucional.

Outra crítica que fazemos é justamente à limitação de apuração de créditos, ainda que em situação excepcional, à efetiva realização do pagamento. Não há razão aparente para que tal exceção viesse no Texto Constitucional, e considerando que o *split payment* não é utilizado senão em IVA de cobrança não fracionada (distinto do IVA-Dual brasileiro), ou em situações bastante excepcionais, mas sempre sem prejudicar o direito ao crédito do contribuinte, em sistema não cumulativo (especialmente gravoso quando se trata de imposto sujeito ao princípio da neutralidade, por expressa determinação constitucional), nos parece temerária a previsão constitucional excepcional. Tanto que, como é sabido, na regulamentação do dispositivo já há flagrante inconstitucionalidade, com as quais os contribuintes provavelmente terão de conviver por anos, sofrendo graves prejuízos em suas atividades, até que porventura ocorra o reconhecimento da inconstitucionalidade do mecanismo adotado pela legislação infraconstitucional.

A previsão de tantos regimes específicos de tributação também é ponto de atenção na reforma realizada, especialmente porque quaisquer reduções na arrecadação em verdade significam aumento da carga efetiva dos outros setores da economia não beneficiados. Ademais, há normas que permitem o afastamento da não cumulatividade

em relação a determinados regimes específicos de tributação o que, por sua vez, atenta contra a própria natureza do IVA e de um sistema que deve buscar a neutralidade.

Já a limitação dos créditos nas hipóteses de uso e consumo exclusivamente pessoal é um problema de ordem geral nos países que adotam o IVA, implicando algum contencioso especialmente de ordem interpretativa. O problema brasileiro nos parece poderá ser agravado no que concerne a eventual limitação ao crédito, tanto na legislação infraconstitucional, como nas interpretações que poderão advir da Receita Federal do Brasil e do Comitê Gestor, inclusive por suas respectivas autoridades fiscalizadoras.

Nos parece que a previsão constitucional se afastou um pouco das próprias premissas e princípios que estipulou como orientadores do IVA-Dual. Mais aflitiva é a conclusão de que as disposições constitucionais deixaram tantas definições relevantes para a legislação complementar, mormente questões relacionadas à não cumulatividade dos regimes diferenciados, e as hipóteses em que se aplicará o *split payment*, com a nefasta condicionante do creditamento condicionado ao pagamento efetivo, pelo contribuinte anterior na cadeia econômica.

**5. A não cumulatividade da CBS/IBS como prescrita pela Emenda Constitucional nº 132/23 garante ao sistema a sua plena efetividade, ou ainda há risco de mitigação dos efeitos dessa norma, a exemplo do que se sucedeu com o ICMS e o PIS/COFINS? Quais medidas seriam necessárias para mitigar a instituição de medidas restritivas à não cumulatividade?**

A rigor, se o legislador complementar respeitar as disposições constitucionais que delimitam o arquetipo do IVA-Dual, e interpretá-las de modo integrado com os princípios que regem a tributação e especialmente o referido tributo, não seriam necessárias medidas para mitigar os riscos de ofensa à não cumulatividade.

Considerando que, como dito acima, a não cumulatividade é princípio a ser respeitado fundamentalmente na interpretação, regulamentação e aplicação do IVA-Dual, ao lado da neutralidade e dos demais princípios tributários, especialmente o da isonomia, é evidente que quaisquer regras infraconstitucionais que porventura acarretarem ofensa direta ou indireta a tais primados, devem ser rechaçadas.

Infelizmente temos em nosso País uma cultura legislativa que não se atenta aos princípios que servem não só para garantir segurança às relações, mas especialmente aos contribuintes de boa fé que navegam por um sistema complexo (ainda que se diga que o atual é mais simples do que o que estamos habituados a lidar). Na ânsia de tributar sem que se perca receitas, as normas no mais das vezes impõem ônus não apenas demasiados para os contribuintes - sob o argumento sempre lançado de "preservar a arrecadação" - como acabam por ofender os princípios e normas fundamentais do sistema. Se no caso da reforma tributária tivesse sido dada a oportunidade de entidades de classe, representantes dos contribuintes e operadores do direito se manifestarem e participarem do processo de construção das mudanças normativas, é provável que tamanhos excessos não fossem cometidos tanto pelo Executivo - na propositura dos projetos de lei complementares em tramitação - quanto pelo Legislativo, na ânsia de

aprovar rapidamente a reforma tributária em sua legislatura, promovendo apenas ajustes pontuais nas normas, para favorecimento de um ou outro interesse setorial ou governamental.

---