

A inconstitucionalidade da incidência do IBS e da CBS sobre operações não onerosas de uso e consumo pessoal

Rafael Pandolfo¹

O advento do novo sistema de tributação do consumo, ocorrido por intermédio da Emenda Constitucional nº 132, de 2023 (EC 132/2023), redesenhou o arquétipo constitucional tributário brasileiro. As novas competências tributárias precisam ser delineadas pela doutrina para que o exercício da atividade legiferante, no plano infraconstitucional, respeite as balizas que lhe foram estabelecidas pelo poder constituinte derivado.

Os dois primeiros Projetos de Lei Complementar (PLP) que desdobrarão o novo sistema tributário já estão em tramitação no Congresso Nacional². O PLP 68/2024, de autoria do Poder Executivo, tramita no Senado Federal, após aprovação na Câmara dos Deputados, e pretende instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de dar outras providências. O PLP 108/2024, por outro lado, também de autoria do Poder Executivo, ainda tramita na Câmara dos Deputados e dispõe sobre o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (CG-IBS), sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), além de dar outras providências.

Ao definir a materialidade dos dois novos tributos sobre o consumo, o PLP 68/2024, no artigo 4º, estabelece a incidência do IBS e da CBS sobre “operações onerosas com bens ou com serviços” (inciso I) e sobre “operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar” (inciso II). Esta última hipótese de incidência, que sequer

¹ Sócio-fundador do escritório Rafael Pandolfo Advogados Associados. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Econômico e Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Coordenador do IBET/RS. Consultor da Fecomércio/RS. Conselheiro do CONTEC-FIERGS. Membro do Instituto de Pesquisas Tributárias (IPT), do Conselho Editorial da Fundação da Escola Superior de Direito Tributário (FESDT) e da Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Palestrante da Associação Paulista de Direito Tributário (APET). Ex-Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), entre março/2011 e maio/2015. Membro e Ex-Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

² Data de fechamento do artigo: 25 de outubro de 2024.

foi discutida durante a tramitação da PEC 45/2019, parece desbordar da própria concepção de “tributação sobre o valor agregado”, razão pela qual é necessário melhor compreendê-la.

Assim, de maneira direta e objetiva, este artigo pretende, em um primeiro momento, analisar elementos essenciais à compreensão da nova moldura constitucional-tributária relativa ao IBS e à CBS, o que permitirá a adequada análise da pretendida incidência dessas exações sobre as operações não onerosas, considerando os projetos de lei existentes.

1. O IBS e a CBS: competência tributária definida na EC 132/2023

A EC 132/2023 estabeleceu que o IBS será de competência compartilhada dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 156-A da Constituição Federal). A CBS, por sua vez, será de competência da União (art. 195, inciso V, da Constituição Federal). Ambos os tributos devem ser instituídos pela mesma lei complementar (art. 124, § único, do ADCT), sendo esse o principal requisito formal de constitucionalidade do IBS/CBS.

Ademais, em razão do disposto nos artigos 149-B, incisos I e IV, e 195, § 16º, da Constituição Federal (CF), tudo que diz respeito à hipótese de incidência e às regras de creditamento do IBS deve valer para a CBS³. Desse modo, as considerações a seguir dizem respeito aos dois tributos indistintamente.

1.1 Critério material do IBS/CBS na Constituição Federal

O art. 156-A, § 1º, inciso I, da Constituição Federal determina que o critério material da hipótese de incidência do IBS/CBS é *realizar* (verbo subentendido) *operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços* (complemento).

Seguindo a proposta do Centro de Cidadania Fiscal (Santi; Machado, 2023, p. 189) que embasou a PEC 45/2019 e conforme as balizas atuais da doutrina e da jurisprudência⁴, o termo “operação” deve ser compreendido como *negócio jurídico*, o que, à luz do art. 104 do Código Civil, exige agente capaz, objeto lícito, possível, determinado (ou determinável) e forma prevista (ou pelo menos não vedada) em lei.

³ A respeito do tema, vide o artigo *A simetria entre IBS e CBS (art. 195, § 16, da CF)*, de Rafael Nichele e Ulisses Santafê Aguiar Pizzolatti (2024).

⁴ A locução “operações” foi utilizada pelo legislador constituinte para definição da competência tributária de outras exações fiscais, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por exemplo, estando seu alcance suficientemente assentado no Poder Judiciário (Paulsen, 2017, p. 267 e 311).

Essa premissa afasta, de pronto, a incidência do IBS/CBS sobre atividades consideradas ilícitas, criando o primeiro corte no universo de sujeitos que poderão ser atingidos pelos novos tributos. Sendo assim, seria inconstitucional que a lei complementar instituidora do IBS/CBS determinasse, para fins de incidência dos tributos, serem irrelevantes a forma, a validade ou os efeitos dos negócios jurídicos praticados⁵.

O inciso II do § 1º do art. 156-A, prescreve, de sua vez, que o IBS e a CBS incidirão *também* sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, *ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*. Essa ressalva da habitualidade contida no inciso II revela, por contraste, o requisito indispensável ao alcance da competência tributária desenhada pelo inciso I do § 1º do art. 156-A, qual seja: a habitualidade.

Isso significa dizer que, *enquanto quaisquer importações poderão ser tributadas pelo IBS/CBS – sejam elas operações realizadas com habitualidade ou não –, apenas quem pratique, com habitualidade, operações com bens, direitos e serviços, poderá ser elencado como contribuinte da CBS e do IBS nas operações internas* (Pandolfo, 2024).

A habitualidade, em realidade, denota o exercício de uma *atividade econômica* por parte do contribuinte e desnuda outra característica fundamental para que se compreenda a real dimensão dessas novas competências tributárias (CBS e IBS), que é a *onerosidade*.

Essa finalidade econômica, própria das operações internas, revela-se insofismável diante da leitura, *a contrario sensu*, da parte final do inciso II em comento: enquanto não há uma finalidade específica à incidência dos tributos no caso de importação (“qualquer que seja a finalidade”), a operação interna demanda uma finalidade específica, qual seja, uma finalidade econômica alimentada por operações onerosas.

Os negócios jurídicos onerosos são aqueles nos quais os sujeitos situados nos polos opostos da relação contratual possuem vantagens e contraprestações. Assim ocorre na prestação de serviços, por exemplo. O tomador está obrigado ao pagamento e é titular do direito à prestação do serviço; o prestador, por sua vez, está obrigado contratualmente a prestar o serviço e tem o direito de exigir o respectivo pagamento.

⁵ No mesmo sentido, vide Ávila (2024, p. 715). Não obstante, o PLP 68/2024 estabelece, no artigo 4º, § 3º, serem irrelevantes, para a caracterização das operações do IBS/CBS: “o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor” (inciso I); “a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos” (inciso II); “a obtenção de lucro com a operação” (inciso III); e “o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas” (inciso IV). Essa previsão merece uma análise crítica própria que fugiria ao tema ora proposto, mas é possível constatar de pronto essa flagrante inconstitucionalidade.

No entanto, quando uma só das partes auferir vantagens, sem qualquer contraprestação ou compensação patrimonial, tem-se um negócio jurídico gratuito. A gratuidade, como se observa, escapa ao desenho constitucional elaborado pela EC 132/2023. Assim, sujeitos que realizarem doações de bens ou direitos incondicionadas⁶, ou que praticarem qualquer atividade humana graciosa e desvinculada da sua atividade econômica, não estarão submetidos à incidência da CBS e do IBS, nessas hipóteses.

Como se observa, a materialidade do IBS/CBS pode ser sintetizada nos seguintes termos: (a) *nas operações internas*, diz respeito aos negócios jurídicos onerosos, habituais, envolvendo bens, direitos ou serviços, realizados no exercício da atividade econômica do contribuinte; e (b) *nas importações*, refere-se à importação de bens, direitos ou serviços, mesmo que sem habitualidade e independentemente da finalidade ou destinação conferida ao bem, direito ou serviço⁷.

As conclusões até aqui evidenciadas vão ao encontro do próprio arquétipo vislumbrado pelos idealizadores da reforma tributária, os quais elegeram como elementos mínimos para caracterização da materialidade do IBS os seguintes critérios: “(i) negócio jurídico, (ii) cujo objeto sejam bens e serviços, (iii) oneroso, (iv) realizado no desenvolvimento de atividade econômica e (v) também, a importação de bens e serviços” (Appy; Rocha, 2023, p. 189).

Noutras palavras, as operações internas com bens, direitos e serviços tributáveis devem estar inseridas “num ciclo econômico envolvendo várias etapas que vão da sua produção até o seu consumo” (Ávila, 2024, p. 728). Nessas etapas, apenas os negócios jurídicos onerosos praticados habitualmente entre os agentes econômicos e entre eles e os seus consumidores é que são tributados pelo nosso “IVA-Dual”.

1.2 Regras de creditamento do IBS/CBS na Constituição Federal

Outra característica importante do IBS/CBS, enquanto um IVA-Dual, é a sua informação pelo *princípio da neutralidade* (art. 156-A, § 1º, *caput*, da CF). Esse princípio visa

⁶ Em razão da falta de onerosidade nas doações incondicionadas, não há dúvidas de que tais doações fogem às balizas constitucionais para a instituição do IBS e da CBS. Todavia, há contornos próprios nas doações com encargo (que também podem ser chamadas de onerosas ou condicionadas). Se por um lado é verdade que as doações com encargo devem ser tributadas pelo ITCMD e que, por isso, pode-se suscitar a inconstitucionalidade na sobreposição ordinária de competências tributárias (Ávila, 2024, p. 719-720), também é verdade que, nestas doações, há de algum modo o requisito da onerosidade (entendida como contraprestação). Um estudo detalhado a respeito do tema pressupõe um recorte metodológico próprio, o que fugiria ao escopo deste trabalho.

⁷ A incidência do IBS/CBS nas importações, segundo esses critérios, tem como objetivo equiparar a carga tributária dos produtos internos como a dos produtos oriundos do exterior, o que prestigia não apenas a tributação no destino típico do sistema de imposto sobre o valor agregado (IVA), mas também as práticas do comércio internacional.

a garantir que a incidência desses tributos não impacte as decisões dos agentes econômicos e faz com que, juridicamente, o IBS e a CBS sejam “não cumulativos”⁸. Esse regime jurídico estabelece o dever de ser compensado o tributo devido com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais o contribuinte seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço (art. 156-A, § 1º, inciso VIII, da CF).

Diferentemente do modelo dos Estados Unidos da América, único país membro da OCDE que tributa por meio do “*retail sales tax*” (isto é, que tributa apenas a etapa final da cadeia produtiva⁹), o modelo de IVA cobra diretamente de todos os integrantes da cadeia produtiva o que eles acrescem de valor ao bem ou serviço. Como contrapartida, deve ser assegurado crédito amplo e imediato àquele que acresce valor ao bem ou serviço. Ou seja, deve-se assegurar que cada integrante da cadeia produtiva pague os tributos apenas sobre seu próprio acréscimo de valor.

No texto constitucional, o regime não cumulativo pleno parece, em um primeiro momento, estar assegurado na parte inicial do inciso VIII do § 1º do art. 156-A, com redação dada pela EC 132/2023¹⁰. A redação contida no final desse inciso, no entanto, pode frustrar expectativas, pois ressalva do direito ao crédito as operações consideradas de “uso e consumo pessoal especificadas em lei complementar”.

Já abordamos, em outras publicações, os problemas atinentes a essa redação e aos critérios utilizados pelo constituinte derivado para a restrição ao direito de crédito no sistema instituído¹¹. Agora, nesta oportunidade, apenas importa destacar que, à luz da Constituição

⁸ Conforme Neto, Oliveira Júnior e Carvalho (2023, p. 1.110), “É imperioso destacar que o enunciado da neutralidade é essencialmente pertencente à seara do subsistema econômico; todavia, ela também permeia o subsistema jurídico-tributário, vez que sua fluidez se dá nesse quadrante por meio da não cumulatividade. Dessa maneira pode-se afirmar que a neutralidade tributária é um dos valores perseguidos pelo nosso ordenamento jurídico, que objetiva a diminuição dos efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequentes ineficiências na atividade econômica”.

⁹ A respeito, vide OCDE (2022).

¹⁰ *In verbis*:

“Art. 156-A. [...] VIII – [O IBS/CBS] 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;”.

¹¹ A restrição desperta dúvidas e preocupações.

A primeira é se o termo “pessoal” qualifica o uso e o consumo, ou apenas o consumo. Para evitar qualquer controvérsia, o melhor, talvez, fosse utilizar o plural (pessoais), em vez do singular (pessoal).

A segunda é que o texto deveria esclarecer, de maneira objetiva, se a exceção ora analisada está relacionada às operações destinadas ao uso e/ou consumo da pessoa jurídica ou ao uso e/ou consumo dos sócios. Quer dizer, “pessoal” aqui deve ser entendido como uma alusão aos sócios ou à própria pessoa jurídica contribuinte? Essa previsão, tanto confusa quanto desnecessária, certamente acarretará essas e outras disputas semântico-normativas entre fisco e contribuintes.

Além do termo “uso e consumo pessoal” ser ambíguo no plano constitucional, o dispositivo delega à lei complementar a regulamentação dessa previsão. A tímida evolução implementada pelo substitutivo do Senado em relação à versão oriunda da Câmara dos Deputados, quando da tramitação da PEC, dá a entender que a lei

Federal: (i) essa ressalva relativa a operações envolvendo bens e serviços de “uso ou consumo pessoal” diz respeito apenas às possibilidades de se restringir o direito de creditamento no âmbito do IBS e da CBS; e (2) a definição do que são “bens, direitos e serviços de uso ou consumo pessoal”, para fins de restrição ao crédito dos novos tributos, deverá ocorrer através de lei complementar.

Em qualquer hipótese, a obstaculização do direito ao crédito não poderá ser arbitrariamente expandida pelo legislador infraconstitucional, extrapolando os limites cravados pela EC 132/2023, nem poderá deixar de considerar “a relação intrínseca dos bens e serviços com a atividade econômica principal sujeita à tributação” (Machado Segundo, 2024, p. 328). Tampouco poderão os conceitos de “uso ou consumo pessoal” serem transpostos para outros fins que não o de restringir o direito ao crédito dos contribuintes em hipóteses taxativas e excepcionais.

Um recorte mais preciso deverá ocorrer na respectiva Lei Complementar, mas, como se verifica, nem tudo está ao alvitre do legislador infraconstitucional. Os limites constitucionais ora referidos, que dizem respeito às regras de creditamento do IBS/CBS, deverão, também, ser respeitados, sob pena de inconstitucionalidade.

2. O IBS/CBS no PLP 68/2024: uso e consumo, materialidade e não cumulatividade

Tendo o conhecimento prévio a respeito dos limites instituídos pela EC 132/2023, percebe-se, mesmo em uma leitura superficial do artigo 4º do PLP 68/2024¹², que o projeto de lei complementar extrapola as balizas constitucionais ao tributar “operações não onerosas”. Conforme visto, a gratuidade escapa ao desenho constitucional consagrado pela emenda constitucional promulgada, a qual está adstrita, nas operações internas, àquelas decorrentes do desenvolvimento de atividade econômica, com habitualidade e mediante negócios jurídicos onerosos.

complementar deverá estabelecer as hipóteses enquadradas como uso e consumo. Mesmo assim, o território de incertezas é muito grande.

O texto constitucional não deveria deixar frestas para restrições discricionárias à não cumulatividade do IBS e da CBS, sob pena de presenciarmos uma crescente redução desse direito de crédito, tal qual ocorreu com os regimes não cumulativos de PIS/COFINS. Por isso, à época da tramitação da PEC 45/2019, sugerimos que a exceção contida na parte final do inciso VIII do § 1º do art. 156-A da PEC nº 45-A fosse suprimida (Pandolfo, 2023).

¹² *In verbis*:

“Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

I - operações onerosas com bens ou com serviços; e

II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar”.

Desse modo, sujeitos que realizarem doações de bens ou direitos incondicionadas – ou que praticarem, graciosamente, operações desvinculadas da sua atividade econômica – não poderão estar elencados pelo legislador complementar como contribuintes do IBS e da CBS. No entanto, o PLP 68/2024 prevê que uma série de operações não onerosas seriam tributadas pelo IBS e pela CBS, as quais iriam além das doações incondicionadas¹³. Dentre elas, a que causa especial preocupação diz respeito à “incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas”, contida no art. 39 do PLP 68/2024.

A chancela quanto à utilização da expressão “uso e consumo pessoal” no exercício da competência tributária, conforme já referido, encontra fundamento no VIII do § 1º do artigo 156-A da Constituição Federal e está ligada exclusivamente às restrições quanto ao direito de crédito do IBS e da CBS. Nesse sentido, o art. 28 do PLP 68/2024, abaixo reproduzido, reproduz o comando constitucional:

Art. 28. O contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS poderá apropriar créditos desses tributos quando ocorrer o pagamento dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, *excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar.* (destaques nossos)

O artigo 30 do PLP 68/2024, logo em seguida, veda a apropriação de créditos do IBS e da CBS sobre a aquisição de específicos bens e serviços de uso e consumo pessoal. Uma leitura

¹³ *In verbis*:

“Art. 5º. O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações, ainda que não onerosas:

I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal:

- a) do próprio contribuinte, quando este for pessoa física;
- b) das pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei;
- c) dos empregados dos contribuintes de que tratam as alíneas a e b deste inciso;

II - fornecimento de brindes e bonificações;

III - transmissões, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos in natura ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenha permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte; e

IV - demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

[...]

Art. 7º O IBS e a CBS não incidem sobre:

[...]

VIII - doações sem contraprestação em benefício do doador;

[...]

§ 2º Caso as doações de que trata o inciso VIII do caput deste artigo tenham por objeto bens ou serviços cuja aquisição tenha permitido a apropriação de créditos pelo doador, na ocorrência da doação:

I - os créditos deverão ser anulados; ou

II - por opção do contribuinte, a doação será tributada de acordo com as mesmas regras aplicáveis ao fornecimento de bens para uso ou consumo pessoal previstas no art. 39 desta Lei Complementar”.

simples e isolada desse dispositivo tranquilizaria os contribuintes, diante do método denotativo utilizado (lista de itens¹⁴). Afinal, todos os bens de uso e consumo pessoal darão direito ao crédito de IBS/CBS, com exceção dos expressamente referidos pelo enunciado normativo (*numerus clausus*).

Ocorre que a expressão “uso e consumo pessoal” também foi utilizada, pelo art. 39 do mesmo Projeto, com alcance próprio e finalidade distinta, qual seja: incluir essas operações – mesmo as não onerosas – no campo de incidência do IBS e da CBS. Veja-se o que dispõe o referido enunciado normativo:

Art. 39. *A incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas, de que tratam o inciso I do caput e o inciso II do § 1º do art. 5º desta Lei Complementar, dar-se-á na forma do disposto nesta Seção. (destaques nossos)*

Ao dispor sobre a cobrança desses tributos sobre o oferecimento não oneroso de bens de uso e consumo pessoal pelas empresas aos seus sócios e empregados, o projeto utiliza uma lista *meramente exemplificativa*, como revela o dispositivo abaixo transcrito (com destaques nossos):

Art. 39, § 1º Os bens e serviços fornecidos para uso e consumo pessoal de que trata o caput deste artigo abrangem, inclusive:

- I - disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas à sua manutenção;
- II - disponibilização de veículo, bem como despesas relativas à sua manutenção, seguro e abastecimento;
- III - a disponibilização de equipamento de comunicação;
- IV - serviços de comunicação;
- V - serviços de saúde;
- VI - educação; e
- VII - alimentação e bebidas.

O § 2º do artigo 39, por sua vez, estabelece que não serão considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal, para os fins do caput, *aqueles utilizados exclusivamente na atividade*

¹⁴ *In verbis*:

“Art. 30. Fica vedada a apropriação de créditos do IBS e da CBS sobre a aquisição dos seguintes bens e serviços, que serão considerados de uso e consumo pessoal, exceto quando forem necessários à realização de operações pelo contribuinte:

- I - joias, pedras e metais preciosos;
- II - obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico;
- III - bebidas alcoólicas;
- IV - derivados do tabaco;
- V - armas e munições; e
- VI - bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos”.

*econômica do contribuinte*¹⁵. O critério empregado é conotativo, como se observa. Aqui se estabelece um conceito, não uma lista.

Ao transpor esse conceito para casos práticos, os problemas aparecem. Por exemplo: estaria sujeito aos novos tributos um computador portátil (laptop), cedido gratuitamente a um empregado por uma empresa, no qual, além do trabalho, o empregado prepara aulas em algum curso por si ministrado e se comunica com o filho que mora no exterior?

A resposta para essa pergunta será dada pelo regulamento do IBS e da CBS a ser elaborado pelo Poder Executivo, pois o § 3º do art. 39 do PLP 68¹⁶ delega a esse diploma infralegal a função de estabelecer critérios para que os bens e serviços sejam considerados como itens utilizados, exclusivamente, na atividade econômica do contribuinte.

O receio do próprio legislador quanto à discricionariedade que será exercida pelo Executivo restou evidenciada no § 2º do dispositivo em comento. Esse comando prevê que situações como o fornecimento de uniformes e de equipamentos de proteção individual estendidos pelas empresas aos seus empregados estariam a salvo da incidência do IBS e da CBS. A ressalva expressa do *óbvio* gera preocupação quanto à discricionariedade na futura definição do *razoável* pelo regulamento.

Como se verifica, a incidência do IBS e da CBS, quanto a essas operações, será definida por mero decreto. Ocorre que essa prerrogativa não apenas prescinde de respaldo constitucional, como afronta a própria materialidade utilizada na minimalista competência tributária inscrita pela EC 132/2023.

Além disso, a indigitada abertura poderá significar uma clara ameaça à não cumulatividade negociada com a sociedade. Isso porque, no exemplo referido, o crédito apropriado sobre o computador, pela empresa, poderia ser economicamente anulado através da exigência do IBS e da CBS sobre a disponibilização desse item, pela empresa, aos seus colaboradores.

¹⁵ *In verbis*:

“§ 2º Para fins do disposto no caput deste artigo, não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal aqueles utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, inclusive:

I - uniformes e fardamentos;

II - equipamentos de proteção individual;

III - serviços de saúde disponibilizados na própria empresa para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho; e

IV - serviços de planos de assistência à saúde e de fornecimento de vale-refeição e vale-alimentação, quando forem destinados a empregados e decorrerem de convenção coletiva de trabalho, cuja contraprestação será calculada de acordo com os respectivos regimes específicos.”

¹⁶ *In verbis*:

“§ 3º O regulamento estabelecerá critérios para que outros bens e serviços fornecidos para uso e consumo pessoal, inclusive os previstos no § 1º deste artigo, sejam considerados como utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte.”

De modo mais claro, poder-se-ia dizer que a tributação dessas operações não onerosas de uso ou consumo pessoal previstas pelo PLP 68/2024, que ficarão ao inteiro alvitre do Poder Executivo, poderão ter o efeito de anular o crédito da entrada com um débito (tributário) equivalente na saída.

Assim, em um primeiro momento, haveria “crédito amplo”, com poucas exceções, de modo a aparentemente ser assegurado o princípio da neutralidade. Todavia, o débito na saída faria com que houvesse uma inconstitucional mitigação do princípio da neutralidade, instrumentalizada por uma hipótese de incidência tributária alheia ao arquétipo constitucional do IBS/CBS. E o pior: o PLP 68/2024 ainda delega ao Poder Executivo a decisão derradeira do que seria considerado “bem de uso ou consumo pessoal” para fins da incidência não onerosa (art. 39, §§ 1º e 3º).

A *tredestinação* de bens adquiridos por empresas em benefício exclusivos de sócios e colaboradores caracteriza simulação e como tal deve ser combatida. Pagamentos que atendam exclusivamente aos interesses dos agentes por detrás da pessoa jurídica sequer podem ser considerados despesas dedutíveis, devendo ser enquadrados como distribuição disfarçada de lucros e/ou pagamento de pró-labore.

Qualquer desvio no creditamento porventura realizado pela pessoa jurídica deve ser atacado mediante a lavratura do respectivo auto de infração que identifique a conduta abusiva. Mas não se pode partir dessa anomalia para restringir o princípio constitucional da não cumulatividade, menos ainda por meio de uma hipótese de incidência tributária alheia à outorga de competência do constituinte derivado.

3. Conclusões

A competência tributária para criação do IBS/CBS pelo legislador infraconstitucional foi delineada pela EC 132/2023 do seguinte modo: (a) *nas operações internas*, diz respeito aos negócios jurídicos onerosos, habituais, envolvendo bens, direitos ou serviços, realizados no exercício da atividade econômica do contribuinte; e (b) *nas importações*, refere-se à importação de bens, direitos ou serviços, mesmo que sem habitualidade e independentemente da finalidade ou destinação conferida ao bem, direito ou serviço.

A chancela quanto à utilização da expressão “uso e consumo pessoal”, pelo legislador infraconstitucional, no exercício da competência tributária, encontra fundamento no VIII do § 1º do artigo 156-A da Constituição Federal e está ligada exclusivamente às restrições quanto ao direito de crédito do IBS e da CBS.

O artigo 30 do PLP 68/2024 veda a apropriação de créditos do IBS e da CBS sobre a aquisição de específicos bens e serviços de uso e consumo pessoal. Dessa forma, todos os bens de uso e consumo pessoal darão direito ao crédito de IBS/CBS, com exceção dos expressamente referidos pelo enunciado normativo (*numerus clausus*).

Ocorre que a expressão “uso e consumo pessoal” também foi utilizada, pelo art. 39 do mesmo Projeto, com alcance próprio e finalidade distinta, qual seja: incluir essas situações no campo de incidência do IBS e da CBS.

Ao dispor sobre a cobrança do IBS e da CBS sobre o oferecimento não oneroso de qualquer bem de uso e consumo pessoal que não seja utilizado, exclusivamente, na atividade econômica do contribuinte, o PLP 68/24 desborda claramente da autorização constitucional. A afronta à Constituição é agravada quando a definição de operações com bens de uso e consumo pessoal é endossada, pelo PLP 68/24, ao Poder Executivo. Como resultado, tem-se, também, a mitigação da não cumulatividade e da neutralidade.

Excepcionais desvios no creditamento porventura realizado pela pessoa jurídica deveriam ser combatidos mediante a lavratura do respectivo auto de infração que identifique a conduta abusiva, e não por meio de uma redação normativa que parece suscitar mais dúvidas quanto ao alcance do direito ordinário ao crédito do que certezas quanto ao impedimento de sua inadequada fruição.

O PLP 68/2024 precisa de profundos aprimoramentos, seja para respeitar os limites definidos pela EC 132/2024, seja para atender às expectativas geradas na sociedade e nos agentes econômicos, eixos centrais da reforma de tributação do consumo no Brasil.

REFERÊNCIAS

APPY, Bernard; ROCHA, Melina. XIII – Texto-base da lei complementar do IBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços*. 2. ed. São Paulo: Editora Max, 2023. p. 183-258.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 701–730, mai. 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2542>. Acesso em: 16 out. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito - IVA-Dual: pode a Lei dispor livremente sobre o que são Bens Destinados ao Uso ou ao Consumo Pessoal(is)?. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 317-328, mai. 2024. p. 328. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2541>. Acesso em: 17 out. 2024.

NETO, José Alves Fogaça; OLIVEIRA JÚNIOR, José Mauro de; CARVALHO, Osvaldo Santos de. Não cumulatividade como estruturação do valor neutralidade do IBS: O papel cardeal da lei complementar para garantia dos créditos. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário fundamentos jurídicos da incidência.* São Paulo: Noeses, 2023. p. 1.091-1.122).

NICHELE, Rafael; PIZZOLATTI, Ulisses Santafé Aguiar. A simetria entre IBS e CBS (art. 195, § 16, da CF). *In: CALIENDO, Paulo; GUIMARÃES, Melissa; KOCH, Mariana Porto (coord.). O IBS e a CBS na Constituição.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024. p. 593-612.

OCDE. 2022. *Consumption Tax Trends - United States.* Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-united-states.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

PANDOLFO, Rafael. A sujeição passiva tributária da CBS (e do IBS) na Constituição Federal. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). A reforma tributária nacional sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico: o texto da Emenda Constitucional 132/2023.* São Paulo: Noeses, 2024. p. 135-142.

PANDOLFO, Rafael. Sugestões para que a PEC n. 45-A, de 2019, se aproxime do que dela se espera. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XX Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência.* São Paulo: Noeses, 2023, p. 1.153-1.179.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência.* 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre bens e serviços.* 2. ed. São Paulo: Editora Max, 2023.