

A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha

Non Cumulative Regime and the Restriction on the Deduction of IBS and CBS Credits on Acquisitions of Goods and Services of Personal Use or Consumption: what to expect? An Analyses in Light of the Experience of VAT in Portugal and VAT in Spain

Fabiana Carsoni Fernandes

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw.

LLM em Direito Societário pelo Insper. Conselheira e Professora do IBDT.

E-mail: fabiana.carsoni@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.58.16.2024.2658>

Resumo

O artigo analisa a restrição à apropriação de crédito de IBS e CBS nas aquisições de bens de uso ou consumo pessoal, prevista no art. 156-A, § 1º, inciso VIII, da Constituição, e cuja regulamentação é prevista no Projeto de Lei Complementar n. 68, de 2024. O artigo analisa a legislação de Portugal e da Espanha sobre imposto de valor adicionado, especificamente as normas que tratam da não cumulatividade e as restrições ao aproveitamento de crédito sobre bens de uso ou consumo pessoal. A experiência dos referidos países demonstra que a restrição gera litígios entre fisco e contribuintes. Propõe-se, no artigo, que o Brasil adote normas semelhantes às que tratam da dedutibilidade, perante o imposto de renda, das despesas necessárias à atividade e à manutenção da fonte produtora da renda, assim como normas que exigem a tributação de operação alheia – ou potencialmente alheia – à atividade econômica, realizada em proveito de funcionários, sócios ou administradores da pessoa jurídica. Aponta-se que essa solução foi, em parte, atendida pelo Projeto de Lei Complementar n. 68, 2024, havendo espaço para litígio e, em decorrência, afronta à neutralidade e à não cumulatividade.

Palavra-chave: IBS, CBS, bens de uso ou consumo pessoal, não cumulatividade, neutralidade.

Abstract

The article examines the restriction on the appropriation of IBS and CBS credit in the acquisition of goods for personal use or consumption, provided for in art. 156-A, paragraph 1, item VIII, of the Constitution, and whose regulation is provided for in Complementary Bill no. 68, 2024. The article analyzes the legislation of Portugal and Spain on value added tax, specifically the rules that deal with non-cumulative regime and restrictions on the use of credit on goods for personal use or consumption. The experience of these countries demonstrates that the restriction generates disputes between tax authorities and taxpayers. The article proposes that Brazil should adopt standards similar to those that deal with the deductibility on the calculation of income tax of expenses necessary to the activity and to maintain the source of income, as well as standards that require the taxation of operations carried out for the benefit of employees, partners or administrators of the legal entity and not for the benefit of the economic activity development. It is noted that this solution was, in part, met by Complementary Bill no. 68, 2024, with room for litigation and, as a result, an affront to neutrality and non-cumulative regime.

Keywords: IBS, CBS, IVA, personal use and consumption, non cumulative regime, neutrality.

1. Introdução

Neutralidade e não cumulatividade: uma e outra informam o imposto sobre bens e serviços (IBS) e a contribuição sobre bens e serviços (CBS), de que tratam os arts. 156-A, § 1º e inciso VIII, e 195-A da Constituição Federal, introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023. Uma e outra andam lado a lado, na medida em que a não cumulatividade apresenta-se como metodologia capaz – ou potencialmente capaz – de mitigar os impactos da tributação do consumo sobre a tomada de decisões. “Não há maior inimigo da neutralidade que os impostos cumulativos”, nos dizeres de Isaias Coelho, porque tais tributos incidem em cascata, incorporando-se ao custo de produção ou revenda, em cada etapa da cadeia produtiva ou de distribuição¹. Daí a não cumulatividade apresentar-se como amiga – inseparável – da neutralidade na tributação sobre o consumo.

Para assegurar a neutralidade por meio de sistema não cumulativo, a rigor, não se pode criar restrições ao direito de dedução, autorizando-se que o contribuinte se aproprie do imposto que recai sobre bens e serviços relacionados a qualquer atividade econômica tributável pelo mesmo imposto. Restrições ao direito à dedução, porém, são comuns em sistemas tributários que oneram o consumo por meio de tributo sobre valor agregado (IVA), como acontece nos países-

¹ COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 15 abr. 2024.

membros da União Europeia². Restringe-se o crédito, por exemplo, quando os bens ou serviços adquiridos forem utilizados para fins não empresariais, a exemplo do consumo privado³.

Com efeito, na União Europeia, a neutralidade do IVA está assentada sob as premissas de que as aquisições sujeitas ao IVA (i) estejam conectadas com as atividades econômicas do contribuinte e (ii) integrem o “custo” do bem ou serviço comercializado pelo contribuinte. Com relação ao item (i), dúvidas emergem sobre o grau dessa conexão das aquisições com as atividades do sujeito passivo⁴. Sem prejuízo, rejeita-se o direito à dedução de créditos sobre despesas que não tenham carácter estritamente direcionada ao negócio, tais como gastos relacionados a bens ou serviços luxuosos, recreativos ou de entretenimento (art. 176 da Diretiva EC n. 2006/112).

É comum, nesse contexto, que limitações sejam criadas em relação a gastos com veículos, combustíveis, restaurantes e refeições em geral, alojamento em hotéis, entretenimento. Tratar-se-ia de uma presunção – absoluta, em alguns casos – de que dispêndios de tal natureza representam consumo pessoal, desvinculado da atividade empresarial. Críticas são tecidas a esse modelo, tido por alguns como contrário à ideia de que o IVA incidente sobre todos os gastos com bens e serviços usados no negócio do contribuinte deve ser elegível ao creditamento⁵. Seja como for, normas dessa natureza buscam evitar a dedução de despesas que podem mascarar usos privados (como pode ocorrer com veículos e viagens), para o que, não raro, são criadas vedações amplas, as quais, em que pese possam sacrificar a neutralidade em alguma medida, são preferíveis comparativamente à distorção causada pelo potencial uso fraudulento dessas despesas⁶.

² Sobre o afastamento do IVA europeu ao que seria um modelo ideal de IVA, assim entendido um IVA sem cumulatividade residual e com neutralidade, vide: MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 47-66.

³ COMISSÃO EUROPEIA. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (accompanying document to the *Green paper on the future of VAT – towards a simpler, more robust and efficient VAT system*). Bruxelas, 2010, p. 39. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/494f70a7-9c8f-4549-b5f6-7cc65143d375_en?filename=com%282010%29695_en.pdf. Acesso em: 15 abr. 2024.

⁴ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 60.

⁵ Críticas nesse sentido foram tecidas em respostas a consulta pública da Comissão Europeia sobre os problemas do modelo de IVA europeu, incluindo problemas de não cumulatividade (COMISSÃO EUROPEIA. Summary report of the outcome of the public consultation on the *Green paper on the future of VAT – towards a simpler, more robust and efficient VAT system* (1 December 2010 – 31 May 2011). Bruxelas, 2011, p. 20. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/c6cd64bf-14d0-405f-9f8d-d098ade1ed8a_en?filename=sec%282010%291455_en.pdf. Acesso em: 15 abr. 2024).

⁶ OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y

A despeito das possíveis críticas, esse parece ter sido o caminho trilhado pelo constituinte derivado na Emenda Constitucional n. 132, de 2023, ou seja, um caminho em que a não cumulatividade é a regra, com vistas a viabilizar a neutralidade, impedindo-se, porém, o crédito do imposto sobre bens, serviços e direitos usados, não pelo contribuinte, mas para uso ou consumo individual das pessoas naturais que trabalham para ou com o contribuinte, ou que com ele se relacionem.

Com efeito, no art. 156-A, § 1º e inciso VIII, diz-se que IBS e CBS, além de informados pela neutralidade, serão não cumulativos, compensando-se o tributo “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”.

Trata-se de norma destinada a coibir fraudes, ou irregularidades. Isso porque, o crédito financeiro do IVA em um sistema de não cumulatividade ampla abarca todos os dispêndios que compõem o custo dos bens e serviços comercializados, não alcançando, portanto, aquisições para uso ou consumo de pessoas naturais, aquisições essas estranhas à atividade do contribuinte. É o caso, no feliz exemplo de Hugo de Brito Machado Segundo, do sócio-diretor de farmácia que adquire veículo, combustível, alimentos para sua residência e escola dos filhos, imputando tais gastos, indevidamente, à farmácia, como se fossem passíveis de creditamento⁷. O texto constitucional não admite situações como essa⁸. Admite, porém, tudo aquilo que se conecta à atividade empresarial ou profissional.

A restrição ao crédito nas hipóteses de “uso ou consumo pessoal” tem o potencial de suscitar debates, a depender da moldura da lei complementar. Pior: mais do que debates, a restrição, se for demasiado abrangente, pode mitigar o sistema não cumulativo e, por conseguinte, a neutralidade. É por isso que outras jurisdições estudam soluções para evitar litígio em torno da relação ou

propuestas de armonización. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udimá n. 405, 2012, p. 55-94, p. 74. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15 abr. 2024.

⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma Tributária: Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 91.

⁸ O objetivo de coibir desvios está descrito no parecer do Deputado Federal Baleia Rossi, que acompanhou a Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019, a qual deu origem à Emenda Constitucional n. 132/2023. Do referido parecer, consta o seguinte: “É preciso ter cuidado, no entanto, para que bens e serviços de consumo pessoal não sejam contabilizados como insumos e não sejam tributados. A função da não cumulatividade é garantir o ressarcimento integral do imposto incidente sobre bens e serviços utilizados na atividade produtiva, mas não desonerar o consumo dos proprietários e dos empregados das empresas, o qual deve ser tributado normalmente.” (BRASIL. Justificativa da Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 15 abr. 2024).

da pertinência entre a utilização empresarial e a utilização privada de bens e serviços⁹.

Neste estudo, por meio da análise da legislação do imposto sobre o consumo editada em Portugal e Espanha, verificaremos as regras que norteiam a não cumulatividade de tal tributo, identificando se eventuais restrições estão relacionadas a bens e serviços de “uso ou consumo pessoal” e, em caso positivo, em que medida essas restrições se apresentam.

Advirta-se, desde logo, que o Tribunal de Justiça da União Europeia tem rejeitado normas gerais, ou muito amplas, ou que contenham restrições desproporcionais ao direito de dedução sobre despesas de potencial uso privado, como anota José Manuel Macarro Osuna, professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Pablo de Olavide, em Sevilha. Fosse isso permitido, uma infinidade de bens e serviços não seria elegível ao direito, o que tornaria o IVA cumulativo. Mais isso certamente encorajaria os Estados a não destinarem recursos à fiscalização tributária, optando por um caminho simples e cômodo de estabelecer proibições gerais, contrárias à neutralidade fiscal e à natureza do IVA de um imposto sobre o consumo e sobre o valor agregado¹⁰. Por isso, Portugal e Espanha delimitam os bens e serviços de uso potencialmente estranhos à atividade econômica do contribuinte. Vejamos como o fazem.

2. O IVA português

Em Portugal, a tributação sobre o consumo é feita, dentre outros, por meio de um imposto geral chamado “imposto sobre o valor acrescentado” (IVA), cuja criação é fruto de reforma tributária ocorrida no país na década de 1980, impulsionada pelo direito comunitário¹¹. O referido imposto é regulamentado pelo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)¹², recaindo sobre transmissão de bens, prestação de serviços, importações e aquisição de bens intracomunitárias.

⁹ Como apontado pela Comissão Europeia, o uso de uma alíquota fixa e inferior à do IVA incidente na aquisição (“flat-rate restriction”) pode ser um caminho para que se atinja esse desiderato, desde que o critério eleito para tanto seja consistente com a realidade econômica, e não um meio para aumentar a arrecadação (COMISSÃO EUROPEIA. *Green paper on the future of VAT – towards a simpler, more robust and efficient VAT system*. Bruxelas, 2010, p. 11. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/494f70a7-9c8f-4549-b5f6-7cc65143d375_en?filename=com%282010%29695_en.pdf. Acesso em: 15 abr. 2024).

¹⁰ OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udima n. 405, 2012, p. 55-94, p. 75-76. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15 abr. 2024.

¹¹ Tal reforma é considerada por alguns como a mais relevante reforma tributária de Portugal por criar o mais importante imposto do sistema fiscal português (VASQUES, Sérgio. A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 10, n. 60. Belo Horizonte, nov./dez. 2012).

¹² PORTUGAL. Código do imposto sobre o valor acrescentado (Decreto-lei n. 394-B/84). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/iva26.aspx. Acesso em: 15 abr. 2024.

Nas operações sujeitas ao regime geral de incidência do IVA, busca-se a neutralidade do imposto por meio da dedução de crédito em metodologia indireta subtrativa, verificada pela diferença entre o montante que resulta da aplicação da alíquota sobre o valor das vendas ou prestações de serviços e o montante do imposto suportado nas aquisições, inclusive importações, durante o mesmo período. Trata-se, pois, de um regime não cumulativo¹³.

Os arts. 19 e seguintes do CIVA disciplinam a não cumulatividade. Em regra, admite-se o crédito sobre o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações de transmissão de bens e serviços sujeitas ao imposto e dele não isentas (art. 20). Não se trata de um regime amplo, pleno, que autoriza o creditamento sobre toda e qualquer operação. O crédito é vedado nas aquisições de bens ou serviços não empregados na atividade da pessoa jurídica. Assim, por exemplo, o item 7 do art. 19 diz estar impossibilitada a apropriação de crédito do IVA relativo a bens imóveis da empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma. O art. 26, em acréscimo, dispõe sobre a metodologia de regularização das deduções relativas a imóveis não utilizados em fins empresariais.

O art. 21 estabelece outras restrições ao direito de crédito. Essas restrições podem estar relacionadas a atividades do sujeito passivo tributáveis pelo imposto. Ainda assim, nega-se o crédito. Por exemplo, o creditamento não é permitido, em regra, sobre viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões e motos; combustíveis utilizados em automóveis; despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal; despesas de alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções; despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

A despeito da amplitude das restrições listadas acima, o próprio art. 21 cuida de criar exceções, admitindo o crédito sobre os referidos dispêndios quando estiverem conectados à atividade da empresa. De fato, os impedimentos são afastados, por exemplo, para: as despesas relacionadas a veículos cuja venda ou exploração constitua objeto de atividade do sujeito passivo; as despesas de combustíveis, salvo quando adquiridos para revenda; as despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, dormitórios e similares, ou seja, gastos para o desenvolvimento da atividade empresarial; as despesas com veículos, combustíveis, transportes, viagens de negócios, alojamento e alimentação, quando efetua-

¹³ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 438.

das por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso; despesas de transportes, viagens de negócios, alojamento e alimentação efetuadas para as necessidades diretas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, ou relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou por meio de entidades legalmente habilitadas para tanto e que comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis (a dedução, nestes casos, é limitada a 50% ou 25% pelo CIVA) (item 2 do art. 21).

Note-se que, de acordo com a legislação portuguesa, as aquisições em geral sujeitas ao IVA são elegíveis ao creditamento. O crédito é vedado, porém, quando o bem ou serviço for empregado em atividade alheia àquela da empresa. É o que pode acontecer, por exemplo, em relação aos gastos para recepção de pessoas estranhas à empresa, que nela não trabalham, nem para ela contribuem, tampouco para a geração de operações tributáveis.

Se o uso do bem ou serviço for misto, a apropriação do crédito deve ser proporcional, cabendo ao sujeito passivo efetuar a dedução segundo a afetação real de todos ou parte dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de sua utilização em operações que conferem direito a dedução e em operações que não conferem esse direito (art. 23, item 2).

Situações há em que a lei, reconhecendo que o bem adquirido pode ser destinado ao uso de pessoas naturais, imputa IVA sobre tal uso. Com efeito, o art. 4º do CIVA, ao explicar o que se considera como prestação de serviços para efeito de incidência do IVA, qualifica como prestações de serviços a título oneroso a utilização de bens da empresa para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma e ainda em setores de atividade isentos quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto. Quer dizer, se o sujeito passivo adquire bem para uso em suas atividades, apropriando-se do crédito, mas depois fornece esses bens a pessoas naturais, inclusive seus sócios e diretores ou demais funcionários, para uso pessoal, tal utilização ficará submetida ao IVA. Com isso, neutraliza-se, no todo ou em parte, o creditamento anterior. Trata-se de mecanismo orientado pela Diretiva n. 2006/112 EC, em seus arts. 16¹⁴ e 26¹⁵.

¹⁴ “Article 16. The application by a taxable person of goods forming part of his business assets for his private use or for that of his staff, or their disposal free of charge or, more generally, their application for purposes other than those of his business, shall be treated as a supply of goods for consideration, where the VAT on those goods or the component parts thereof was wholly or partly deductible. However, the application of goods for business use as samples or as gifts of small value shall not be treated as a supply of goods for consideration.”

¹⁵ “Article 26. 1. Each of the following transactions shall be treated as a supply of services for consideration: (a) (b) the use of goods forming part of the assets of a business for the private use of a

Requer-se como condição ao creditamento, como se nota, que as aquisições estejam vinculadas à atividade do sujeito passivo e a operações sujeitas à incidência do imposto.

No Processo n. 01148/11, julgado em 3 de julho de 2013 pela 2ª Seção, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu pelo direito à dedução com despesas de alojamento reputadas como vinculadas à atividade do sujeito passivo. Afirmou-se que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE – cf. acórdãos de 6 de setembro de 2012, proferido no Processo n. C-496/11 e acórdão AB SKF de 29 de outubro de 2009, C-29/08) admite o direito à dedução em favor do sujeito passivo desde que os custos dos serviços adquiridos façam parte de suas despesas gerais, sendo, nesse contexto, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade econômica do sujeito passivo. Forte nessa premissa, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que, ao assumir custos de construção de habitações no âmbito de um plano de realocização para as famílias de pescadores abrangidos por obra de ampliação de aeroporto no cumprimento de obrigação decorrente do contrato de concessão celebrado com o governo, o contribuinte agiu no âmbito da sua atividade econômica de estudo, planeamento, construção e exploração de aeroportos, existindo entre tais custos e o IVA com eles suportados uma relação direta e imediata com o conjunto daquela sua atividade econômica, na aceção da jurisprudência do TJUE, pelo que há direito à dedução do IVA suportado a montante na construção de tais habitações¹⁶.

Não obstante a referida decisão considere que o direito à dedução está condicionado a que o gasto esteja direta e imediatamente vinculado à atividade econômica, o tema é controvertido no país. Há quem sustente que, para o imposto ser neutro, o exercício do direito à dedução não está condicionado a uma relação direta entre vendas e compras. Autoriza-se a dedução desde que os bens e serviços sujeitos ao IVA sejam destinados a uma atividade tributável¹⁷.

No IVA português, portanto, a legislação não requer que a aquisição se agregue fisicamente ao produto ou serviço. O crédito é financeiro, e não físico. Exige-

taxable person or of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business, where the VAT on such goods was wholly or partly deductible; the supply of services carried out free of charge by a taxable person for his private use or for that of his staff or, more generally, for purposes other than those of his business”.

¹⁶ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 01148/11, julgado em 03.07.2013, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Pedro Delgado. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e-680256f8e003ea931/97230dad0e47628e80257ba40031ef6b?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,ALOJAMENTO#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

¹⁷ NEVES, Filipe Duarte. *Código do IVA – comentado e anotado*. 2. ed. Porto: Vida Econômica, 2012, p. 348.

se, apenas, que a aquisição seja proveniente de atividade tributada e seja empregada em atividade empresarial também tributada pelo IVA¹⁸.

Fisco e contribuinte divergem, no país, sobre essa correlação do bem ou serviço adquirido com a atividade empresarial. Discutem, por exemplo, se o IVA que onera as despesas com refeições de trabalhadores é passível de dedução quando as refeições são fornecidas, não diretamente pelo contribuinte, mas mediante a contratação de empresa para tanto. De acordo com o Supremo Tribunal Administrativo, como o contribuinte não cobra IVA de seus trabalhadores, não exerce uma atividade acessória, ficando excluído o direito à dedução do IVA (alínea *d* do item 1 do art. 21 do CIVA). Para o Tribunal, em que pese a alínea *b* do item 2 do mesmo artigo estabeleça que a exclusão não se aplica a despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, de refeições, alimentação e bebidas, em cantinas, a regra não teria aplicação quando o fornecimento for feito por terceiro, uma vez que ela alude à entrega de produtos alimentícios realizada “pelo próprio sujeito passivo”¹⁹. Será que a entrega feita por terceiro, mas em nome do sujeito passivo, não estaria compreendida na norma? Não seria um mecanismo de assegurar neutralidade, permitindo o crédito sobre tudo o que se relaciona com o negócio do contribuinte? Parece-nos que sim.

Por fim, críticas devem ser tecidas à vedação contida no art. 21 acerca do crédito sobre gastos com divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração. Divertimento e luxo são termos que podem levar a diferentes percepções e conclusões, e que podem variar entre os sujeitos passivos, afinal, o que é luxuoso para uma microempresa pode ser de pequena monta para uma multinacional. Sem prejuízo, a abertura conceitual dá azo a múltiplas interpretações, além do emprego de subjetivismo e casuísmo, todos elementos que, afora o potencial de litígio, podem acabar por comprometer a neutralidade e a não cumulatividade.

No Processo n. 01775/15.8BELRA 01299/17, julgado em 4 de dezembro de 2019, pela 2ª Seção, o Supremo Tribunal Administrativo relatou que o fisco glo-sou crédito de IVA sobre botas reputadas luxuosas. Tratar-se-ia, de acordo com o sujeito passivo, de botas de trabalho adquiridas para o deslocamento dentro dos

¹⁸ VALENTE, Cristiano Mendes Wolney. A não cumulatividade no IVA europeu e nos tributos brasileiros não cumulativos. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 13, n. 73. Belo Horizonte, jan./fev. 2015.

¹⁹ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 0567/06, de 6 de dezembro de 2006, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Costa Reis. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6af5754bccccf2548025724400415dad?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,ALOJAMENTO#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

armazéns, dado que, para tanto, faz-se necessário o uso de calçado de proteção. O fisco, porém, afirmou que as botas possuíam biqueira de aço e eram pesadas, mas, sendo menos rudes, poderiam ser usadas na visita a clientes e a bancos pelo diretor comercial. Nesse contexto, o fisco considerou que, quer pelo preço quer pela loja em que as botas foram adquiridas, o bem seria de luxo, não correspondendo a botas de trabalho²⁰. Há ingerência e subjetivismo do fisco.

Em Portugal, como se nota, o direito à dedução do crédito está condicionado à sua pertinência à atividade do contribuinte. Nega-se, assim, o crédito sobre bens ou serviços de uso ou consumo pessoal, a exemplo de viagens, alimentos, alojamento e divertimento. Há debates, como brevemente relatado, sobre a aplicabilidade das normas, debates esses que conduzem a casuísmo e subjetivismo.

3. O IVA espanhol

A Lei n. 37, de 28 de dezembro de 1992, disciplina o “impuesto sobre el valor añadido” (IVA)²¹. De acordo com o art. 1º, o IVA é um tributo de natureza indireta que recai sobre o consumo, gravando operações relacionadas a entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por empresários ou profissionais liberais no exercício de suas atividades empresariais ou profissionais; a aquisições intracomunitárias de bens; e importação de bens.

O art. 92 admite a tomada de crédito. O direito à dedução constitui, segundo García Novoa²², instrumento básico para que se apure a verdadeira materialidade tributável do IVA, expressando-se, assim, o princípio da neutralidade.

Tal direito, na forma em que delineado na Espanha, somente alcança os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte para uso na realização de operações de venda de bens e prestação de serviços que, em regra, estejam sujeitas ao IVA (art. 94).

O art. 93 arrola os requisitos subjetivos da dedução. Diz, dentre outras coisas, que ela pode ser feita, em regra, pelo contribuinte que tenha iniciado a entrega regular de bens ou serviços correspondentes ao seu negócio ou atividade profissional (art. 93, § 1º). As aquisições efetuadas sem a intenção de utilizar os bens e serviços no exercício de atividades empresariais ou profissionais não podem ser

²⁰ SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 01775/15.8BELRA 01299/17, de 4 de dezembro de 2019, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Nuno Bastos. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0c3e6855f09eb90a802584cd0056e4de?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,luxo#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

²¹ ESPANHA. Lei n. 37, de 28 de dezembro de 1992. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>. Acesso em: 15 abr. 2024.

²² GARCÍA NOVOA, César. La deducción en el IVA. *Revista Noticias de la Unión Europea* n. 331, 2012, p. 34.

objeto de dedução, em qualquer medida ou valor, ainda que esses bens ou serviços sejam posteriormente afetados total ou parcialmente às referidas atividades (art. 93, § 4º). Na hipótese de uso misto, se o contribuinte realizar, a um só tempo, operações sujeitas ao IVA e operações a ele não sujeitas poderá deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços destinados simultaneamente à realização dessas operações, desde que adote critério razoável e homogêneo de alocação dos valores correspondentes aos bens e serviços utilizados para o desenvolvimento das operações sujeitas ao IVA (art. 93, § 5º).

O art. 95, por sua vez, estabelece as limitações ao direito de dedução. O § 1º impede a dedução na hipótese de os bens e serviços não serem utilizados, direta e exclusivamente, à atividade empresarial ou profissional do contribuinte. O § 2º presume como aquisições não afetadas às referidas atividades, por exemplo: os bens ou serviços utilizados simultaneamente para atividades empresariais ou profissionais e para necessidades privadas (i.e., pessoais ou particulares); os bens e direitos adquiridos pelo sujeito passivo que não estejam integrados no seu patrimônio empresarial ou profissional; os bens destinados à satisfação de necessidades pessoais ou particulares de empresários ou profissionais, dos seus familiares ou de seus dependentes, com exceção dos destinados ao alojamento gratuito nas instalações da empresa para funcionários responsáveis pela vigilância e segurança desses espaços, e aos serviços econômicos e socioculturais das pessoas a serviço da empresa.

José Manuel Osuna, embora não analisando especificamente o IVA espanhol, mas orientações e diretivas da Comunidade Europeia, apresenta um exemplo que possivelmente poderia ser reputado como gasto voltado a atender “necessidades privadas”. Menciona um empresário de Sevilha que, para fechar um negócio muito importante com um cliente oriental, decide levá-lo a uma apresentação de flamenco. Ao analisar o que se poderia reputar como um gasto “estritamente profissional, o autor afirma que a referida despesa talvez não fosse dedutível pela compreensão de que teria havido mero consumo privado do empresário e de um amigo, fraudando-se o IVA se dedução houvesse. O autor alerta, porém, que se a despesas realmente fossem incorridas para adaptação do potencial cliente aos costumes locais, sem o que seria difícil concluir a contratação, seria contrário ao princípio da neutralidade negar o creditamento, ou mesmo restringi-lo somente aos gastos com o cliente, e não aos gastos do funcionário que lhe acompanha no espetáculo²³.

²³ OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udima n. 405, 2012, p. 55-94, p. 65. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15 abr. 2024.

O art. 95 cuida também da dedução relativa a bens que se incorporam ao ativo imobilizado. O creditamento deve ocorrer, nesses casos, à medida de seu uso no desenvolvimento das atividades empresariais ou profissionais (§ 3º). Em relação a automóveis de passageiros e motocicletas, assim como os respectivos combustíveis e gastos de manutenção e reparo, presume-se sua afetação ao desenvolvimento da atividade empresarial ou profissional na proporção de 50% do investimento (“flat-rate restriction”). A presunção está assentada na praticabilidade, na medida em que dispensa prova do grau de afetação desses bens à atividade econômica. Situações há, porém, em que o crédito pode ser apropriado integralmente. É o que acontece, por exemplo, com veículos utilizados pelos seus fabricantes na realização de testes, ensaios, demonstrações ou promoção de vendas; e aqueles utilizados em serviços de vigilância, nos termos do mesmo art. 95²⁴.

O fisco espanhol, em consulta de caráter vinculante, analisou situação em que o contribuinte consulente era especialista em intervenções assistidas com cães. Para a realização de sua atividade, dispunha, além de outros elementos, de um cão treinado e de um carro utilizado para se deslocar até os centros onde realizava as intervenções. Para o fisco, se o contribuinte utiliza sua habitação simultaneamente para sua atividade profissional e para suas necessidades particulares, o IVA que recai sobre água, luz, gás etc., derivados dos fornecimentos contratados no domicílio, não pode ser deduzido em qualquer medida ou valor. De igual modo, as despesas inerentes ao cuidado do cão – o qual é necessário ao exercício da atividade – somente são passíveis de dedução se for demonstrado que o animal está exclusivamente envolvido na atividade econômica – o que, segundo se nos afigura, põe em dúvida o direito à dedução se, além de trabalhar, o cão servir de companhia de seu tutor nas horas vagas. Se o bem ou serviço for apenas parcialmente afetado à atividade econômica, o crédito é vedado, segundo o fisco. A afetação parcial somente é permitida para bens do ativo imobilizado (e.g., veículo), conforme o art. 95²⁵.

²⁴ A dedução parcial e fixa, decorrente da chamada “flat-rate restriction”, sofre críticas por não responder à realidade específica de cada caso, sendo certo que alguns contribuintes serão beneficiados e outros serão prejudicados, deixando o princípio da neutralidade fiscal de ser atendido. Ainda assim, trata-se de medida menos prejudicial para os agentes econômicos do que a negativa total à dedução (OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udima n. 405, 2012, p. 55-94, p. 69. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15 abr. 2024).

²⁵ ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0354-20, de 14.02.2020, de SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.

Já o art. 96 elenca hipóteses de exclusão ou restrição ao direito de deduzir. Impede, por exemplo, o creditamento sobre joias, pedras preciosas, alimentos, bebidas, tabaco, espetáculos e serviços de natureza recreativa, bem como sobre bens ou serviços destinados a servir clientes, colaboradores ou terceiros. Admite-se, porém, a dedução sobre amostras grátis e objetos publicitários de baixo valor definidos na legislação; bens destinados exclusivamente à venda ou cessão de uso, a título oneroso, que, em momento posterior à sua aquisição, tenham sido utilizados para servir clientes, colaboradores ou terceiros; viagens ou serviços de viagens, hotelaria e restauração, desde que seu valor seja considerado despesa fiscalmente dedutível para efeitos de imposto de renda de pessoas físicas e/ou jurídicas.

À luz do art. 96, permite-se, segundo o fisco espanhol, o creditamento sobre gastos com cursos necessários para o treinamento de funcionários de empresa dedicada ao transporte aéreo, bem como sobre gastos de hotelaria e alimentação de funcionários quando viajam a trabalho, desde que as viagens atendam a necessidades empresariais, e não a necessidades particulares e pessoais dos indivíduos²⁶⁻²⁷.

As Resoluções de 14 de fevereiro de 2007 (RG 3752/2004 –NFJ029274) e de 12 de maio de 2009 (RG 791/2007 – NFJ035160), do Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), concluíram pela possibilidade de dedução do IVA suportado pelo sujeito passivo em relação ao serviço de transporte gratuito para deslocamento de funcionários para o local de trabalho. Com apoio na jurisprudência comunitária (Sentenças do TJUE: C-285/95, de 16 de outubro de 1997, Julius Fillibeck Söhne; C-412/03, 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic; e C-155/01, de 11 de setembro de 2003, Cookies World), entendeu-se que o transporte de trabalhadores não é efetuado para fins alheios à empresa, quando por exemplo, é longa a distância até os centros de trabalho da cidade, é escassa a infraestrutura de transporte público, ou é longa a distância entre os pontos de ônibus e o centro de trabalho. Nesses casos, a prestação do serviço não satisfaz às necessidades privadas dos funcionários, uma vez que a finalidade desses serviços é atender, primordialmente, aos fins da empresa²⁸. Em situação análoga, o fisco espanhol con-

²⁶ ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0050-06, de 12.01.2006, de SG de Impuestos sobre el Consumo. Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.

²⁷ LAFUENTE, Antonio Longás. Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udima n. 430, 2012, p. 5-42, p. 22. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3807/3299>. Acesso em: 15 abr. 2024.

²⁸ A posição do fisco, antes da Lei n. 37, de 28 de dezembro de 1992, era contrária, tendo sido negado, em 1986, o direito ao crédito para serviços de hotelaria para tripulação de companhias aéreas (LAFUENTE, Antonio Longás. Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill. *Revista de Contabi-*

cluiu pelo direito ao crédito sobre IVA suportado no transporte gratuito de funcionários por considerar não se tratar de autoconsumo, cuidando-se, na verdade, de serviço direta e exclusivamente afetado do desenvolvimento da atividade empresarial, vinculando-se a seus fins²⁹.

Na Resolução de 23 de outubro de 2017 (RG 1886/2014 – NFJ068437), nega-se o direito à dedução do IVA suportado sobre despesas de um clube. Conclui-se que embora sejam locais onde podem ser realizadas atividades de interesse profissional, trata-se de clubes com natureza dúplice (social e recreativa), na medida em que possuem restaurantes, ginásios, exposições, conferências sobre temas diversos e jornadas gastronômicas. Assim, ainda que suas instalações possam ser utilizadas para fins empresariais, não tendo o contribuinte aportado prova nesse sentido, o crédito deve ser negado.

As restrições descritas no art. 96 ficam afastadas para: bens considerados de aplicação exclusiva em atividade industrial, comercial, agrícola, clínica ou científica; bens destinados exclusivamente à venda ou cessão de uso a título oneroso, por empresários ou profissionais regularmente dedicados à realização de tais operações; os serviços recebidos para serem prestados como tais a título oneroso por empresários ou profissionais regularmente dedicados à realização das referidas operações (art. 96, § 2º).

Veja-se que, na Espanha, o direito ao crédito é admitido quando o bem ou serviço adquirido estiver conectado com a atividade do contribuinte. Impede-se, nesse contexto, a dedução de gastos relativos a itens de uso pessoal, a exemplo de alimentos, bebidas, espetáculos e alojamentos. Mas, mesmo para itens de uso pessoal, o creditamento é autorizado se tiver baixo valor e fins propagandísticos, afinal, nestes casos, o gasto estará conectado à atividade empresarial ou profissional sujeita ao IVA.

4. Considerações finais: a legislação brasileira (des)conhece os bens e serviços de uso ou consumo pessoal?

Viu-se, a partir da análise da legislação de Portugal e Espanha, que a restrição à não cumulatividade do IVA está atrelada, em regra, a bens e serviços fruídos ou utilizados, ainda que potencialmente, por pessoas naturais, não se conectando, portanto, à atividade econômica do contribuinte.

Há algo semelhante na legislação brasileira?

lidad y Tributación. CEF – Udimia n. 430, 2019, p. 5-42, p. 24. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3807/3299>. Acesso em: 15 abr. 2024).

²⁹ ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0946-09, de 30.04.2009, de SG de Impuestos sobre el Consumo. Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

Revista Direito Tributário Atual v. 58. ano 42. p. 362-388. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2024.

Em matéria de ICMS, IPI, PIS e Cofins, a não cumulatividade desses tributos é bastante restrita. Para o IPI, o crédito é físico. Para o ICMS, a Lei Complementar n. 87, de 1996, em seu art. 33, não autoriza o crédito sobre bens de uso e consumo. Não se acrescenta o adjetivo “pessoal”. Ou seja, a restrição vai muito além daquilo que predica o art. 156-A, § 1º e inciso VIII, da Constituição Federal. Mas, afóra situações expressamente previstas na lei complementar, vigora a regra de que o crédito de ICMS é permitido se estiver relacionado à entrada de mercadorias e serviços sujeitos à tributação, desde que relacionados à atividade do estabelecimento ao qual se destinam (art. 20, § 1º). Quer dizer, sendo alheio a tal atividade, o crédito é vedado. Presumem-se como alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal (art. 20, § 4º). A presunção é relativa, admitindo prova em contrário, afinal, situações haverá em que o transporte terá por fim viabilizar a atividade econômica do estabelecimento, permitindo, por exemplo, que funcionários cheguem a locais de trabalho. No PIS e na Cofins, o creditamento é admitido somente sobre uma relação de bens e serviços taxativamente eleitos pelo legislador ordinário³⁰. Dentre as autorizações legais, cabe citar o caso dos insumos e dos bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível (art. 3º, incisos II, VI e XI, da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003), que sejam utilizados na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens destinados à venda. A norma, como se nota, não admite o crédito sobre os dispêndios pertinentes ou vinculados à atividade empresarial. Restringe-se o direito somente àquilo que se conecta à prestação de serviços ou à fabricação de bens objeto de comercialização³¹.

Note-se que as restrições ao direito de dedução de créditos de IPI, ICMS, PIS e Cofins não dizem respeito, somente, aos bens e serviços de uso ou consumo pessoal.

Os quatro tributos não cumulativos acima referidos, como se vê, não são neutros. Não são, porque sua não cumulatividade sofre toda sorte de limitações. Para nenhum deles a não cumulatividade assegura o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços vinculados à atividade empresarial e profissional, vedando-se o crédito somente sobre gastos destinados à fruição por pessoas naturais quando estranhos àquela atividade.

³⁰ Sobre a taxatividade da lista e sua constitucionalidade, vide Tema n. 756 do Supremo Tribunal Federal, no qual restou assentado que: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e Cofins e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança.”

³¹ No Tema Repetitivo n. 779, o Superior Tribunal de Justiça definiu que, em matéria de PIS e Cofins, “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Ocorre que, com a inserção do art. 156-A, § 1º e inciso VIII, na Constituição Federal, passou a haver um mandamento constitucional de que o IBS e a CBS sejam neutros por meio de um sistema não cumulativo amplo, cujos créditos somente serão obstados quando se desviarem do exercício da atividade econômica do contribuinte.

A legislação tributária brasileira conhece semelhante delimitação? Sim. Não em matéria de tributação do consumo, mas sim da renda.

De fato, na legislação do imposto de renda, o direito à dedução de despesas é autorizado em relação a todos os dispêndios vinculados à produção do acréscimo patrimonial, ou seja, todos os gastos relacionados à atividade empresarial ou profissional. Essas despesas são chamadas de “necessárias” à manutenção da fonte produtora de renda. Muito do que se disse, no âmbito acadêmico, ou do que se decidiu, na jurisprudência, sobre o tema das despesas necessárias pode contribuir para situar e delimitar o trabalho do legislador complementar, das autoridades fiscais e dos contribuintes na regulamentação e na aplicação do art. 156-A, § 1º e inciso VIII, da Constituição Federal. Vejamos.

No regime do lucro real, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período (rendimentos menos gastos) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período, e não refletidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade organizada e ajustado, quando for o caso, segundo as prescrições da legislação tributária³². Sem o cômputo desses gastos (despesas, custos ou encargos), não haverá a correta mensuração do acréscimo patrimonial da pessoa jurídica tributada com base na sistemática do lucro real, nos termos e para os efeitos do art. 43 do CTN.

A princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis do lucro real, mesmo que não haja disposição legal declarando sua dedutibilidade. É que, nos termos do art. 6º, *caput* e § 1º, do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o ponto de partida do lucro real é o lucro líquido, cuja apuração dá-se após o lançamento a débito do resultado de custos e despesas. Cabe à lei tributária, neste contexto, estabelecer as exceções³³.

Muito embora a dedutibilidade de dispêndios incorridos pela pessoa jurídica prescindir de autorização legal expressa, é possível encontrar na legislação tributária normas permissivas da dedução. É o caso, por exemplo, do dispositivo que versa sobre a dedutibilidade das “despesas necessárias”, qual seja, o art. 47 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, consolidado no art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018).

³² NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 507.

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 670.

A despesa é necessária quando pertinente ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica da pessoa jurídica, ou para a manutenção das respectivas fontes produtoras de rendimentos. Trata-se da existência de vínculo com a atividade do contribuinte. Por sua vez, a despesa é normal ou usual quando habitual ou quando justificável no contexto da atividade econômica empreendida pelo contribuinte³⁴. Não se requer frequência da despesa para que ela seja usual. Mesmo a despesa excepcionalmente incorrida, mas que se relaciona com os negócios da pessoa jurídica, encaixa-se na norma legal³⁵.

Por outro lado, são indedutíveis as despesas consistentes em meras liberalidades, ou atos de favor, que não apresentam nenhuma vinculação ou vantagem, direta ou indireta, à atividade econômica da pessoa jurídica. É o que pode acontecer com atos gratuitos de disposição patrimonial em favor de sócios da pessoa jurídica.

Isso não quer dizer que gastos de uso ou consumo pessoal são impassíveis de dedução. No âmbito do IRPJ, diversas despesas de uso ou consumo por pessoas naturais são dedutíveis, como acontece com os gastos de transporte, alimentação e acomodação. São dedutíveis, não porque a legislação daquele imposto autoriza a dedução de despesas de mero desfrute ou deleite pessoal, mas em virtude de tais gastos estarem conectados com a atividade da empresa. O funcionário se transporta, se alimenta e se acomoda *para* o trabalho, e não para deleite próprio. Indedutibilidade haverá se, e somente se, tais dispêndios forem feitos para fins estranhos aos da pessoa jurídica – como aconteceria se ela custeasse um jantar para celebração do noivado de seu sócio fundador.

São igualmente dedutíveis as despesas com benefícios indiretos (“fringe benefits”) concedidos a diretores e administradores da pessoa jurídica, tais como despesas com clubes, alimentação fora do estabelecimento da empresa e contra-prestações de arrendamento mercantil de veículos. Trata-se de gastos de uso ou consumo pessoal. Porém, neste caso, aceita-se a dedução sob a condição de que a empresa identifique os beneficiários das despesas e adicione aos respectivos salá-

³⁴ De acordo com o Parecer Normativo CST n. 32, de 17 de agosto de 1981: “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.”

³⁵ Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al* (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 29; e PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 6-21.

rios os valores a elas correspondentes, tributando-os pelo imposto de renda da pessoa física (art. 74 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991). Ou seja, a dedução do IRPJ tem como contrapartida (ou condição) a tributação dos respectivos valores pelo IRPF, afinal, os pagamentos são feitos em proveito, ou para desfrute dos diretores e administradores, pelo que se presumem como remuneratórios.

Ainda na hipótese do parágrafo anterior, se o benefício indireto for de uso misto, parte da despesa não será qualificada como remuneração. Explica-se. De acordo com o Parecer Normativo CST n. 11/1992, se o veículo entregue ao diretor ou administrador for utilizado tanto para o trabalho como para uso privado, o gasto será dedutível em parte como encargo de depreciação, em parte como remuneração. Assim, (i) se o veículo for de uso particular, todo o custo incorrido deverá ser incorporado à remuneração do beneficiário; (ii) já se o veículo caracterizar-se como de utilização mista, isto é, servir na atividade operacional da pessoa jurídica e, ademais, no uso particular do diretor ou administrador, a parcela correspondente à utilização provada deverá ser incorporada à remuneração do beneficiário, sendo dedutível como tal; e (iii) neste caso, na impossibilidade de se quantificar o tempo efetivamente gasto pela utilização privada do veículo, é admissível que a pessoa jurídica adote o critério de proporcionalidade, rateando os custos e encargos em função dos dias úteis e não úteis – se a empresa adotar regime de trabalho de segundas às sextas-feiras, os sábados e domingos serão considerados dias não úteis.

Note-se que, na legislação do IRPJ, salvo eventual vedação expressa, vigora a regra de que os gastos relacionados à empresa são dedutíveis, não o sendo somente aqueles que decorram de mera liberalidade, é dizer, aqueles alheios à atividade empresarial. Até mesmo gastos privados de funcionários são aceitos como dedutíveis, o que a legislação faz por praticabilidade, estabelecendo a presunção de que tais gastos são, na verdade, remuneração, devendo ser como tal tratados fiscalmente, inclusive perante o IRPF, sem debates casuísticos de qualquer ordem sobre seu uso.

Algo semelhante ocorre no IVA português e no IVA espanhol, porque, num e noutro, o direito à dedução de créditos está suportado na pertinência do gasto à atividade empresarial. Tudo aquilo que for estranho a ela não autoriza qualquer dedução, como acontece com dispêndios de espetáculos e acomodações. Sem prejuízo, mesmo nestas hipóteses, a dedução talvez seja possível quando a legislação permitir que o contribuinte faça prova da vinculação do gasto à atividade. O que é certo: em tais países, veda-se o crédito sobre aquisições destinadas a atender, não à empresa, mas a pessoas naturais, em fins alheios, pois, ao desenvolvimento da atividade econômica. Há, no entanto, divergência entre fisco e contribuinte nos referidos países sobre a pertinência do gasto à atividade econômica, conforme se demonstrou acima.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

No Brasil, em matéria de IRPJ, também há debates a respeito das despesas necessárias. Retomando o art. 311 do RIR/18 e como ele pode contribuir para IBS e CBS, doutrina e jurisprudência têm afirmado que a investigação que se deve fazer sobre a relação do gasto com a manutenção da fonte produtora de renda não pode estar impregnada por ilações vazias, subjetivismos ou predileções pessoais. Não pode ser diferente em relação aos bens e serviços de uso ou consumo pessoal do IBS e da CBS, qualquer que seja a delimitação da lei complementar.

Muito embora a análise acerca do cumprimento do art. 311 do RIR/18 deva ser feita de modo objetivo, investigando-se a inerência ou a correlação do gasto com a atividade da empresa ou com o papel social que ela desempenha, não raro, as autoridades fiscais fazem ilações sobre a qualidade, a utilidade ou a relevância dos dispêndios, ingerindo nas decisões empresariais, pondo-se, de certo modo, na posição de administrador da entidade. O art. 311 não admite que se proceda desse modo. Há diversas decisões administrativas no sentido de que o art. 311 não admite apreciações subjetivas acerca dos critérios da necessidade, usualidade e normalidade da despesa³⁶. A existência de centenas ou milhares de decisões revela que o tema é controvertido. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) oscila seu entendimento em relação a determinados dispêndios. Vejamos o caso das despesas de confraternização.

O tema é objeto do Parecer Normativo CST n. 322, de 5 de julho de 1971. Nele, reconhece-se a dedutibilidade de despesas com almoços e reuniões de negócios, bem como com relações públicas, decorrentes de recepções e semelhantes a pessoas com as quais o contribuinte mantém relações. Porém, o fisco destaca que tais despesas somente serão dedutíveis quando guardarem *estrita correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa* e quanto forem de razoável monta. O parecer ressalva as quantias gastas pela empresa em pagamento de despesas particulares de acionistas, sócio, dirigente ou participante nos lucros de pessoas jurídicas, ou dos respectivos parentes ou dependentes, as quais ou serão consideradas formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos, ou remuneração de trabalho assalariado, autônomo ou profissional.

No Acórdão n. 1402-000.085, de 25 de janeiro de 2010, entendeu-se que festas de confraternização são dedutíveis da apuração do IRPJ e da CSL, uma vez que concorrem para melhoria de relacionamento entre os empregados e demais

³⁶ Nesse sentido, cite-se o Acórdão n. 9101-001394, de 17 de fevereiro de 2012, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual condenou interferências do fisco acerca da qualidade de decisões empresariais, ao afirmar que: [...] não se pode descartar a prática espontânea ou involuntária de atos prejudiciais à própria empresa, reconhecidamente sujeita a resultados negativos. Ou seja, uma boa ou má gestão empresarial não é descartável, e não pode ser criticada ou impugnada pelo Fisco, sob pena de se invadir a privacidade das políticas internas adotadas pelas empresas.

colaboradores da pessoa jurídica e, em decorrência, para aumento de sua produtividade. Segundo a decisão, esses não são gastos destinados a puro deleite do contribuinte, mas, sim, gastos voltados ao desenvolvimento da atividade e, assim, à obtenção de lucro.

Já no Acórdão n. 9101-006110, de 12 de maio de 2022, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou a possibilidade de dedução por entender que despesas incorridas com a realização de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram na definição de despesas necessárias, uma vez que não são essenciais na rotina empresarial.

No Acórdão n. 1302-004.990, de 10 de novembro de 2020, negou-se a dedução de despesas havidas com bebidas no valor de R\$ 7.719,78, destinadas à festa de fim de ano de escritório de advocacia. Segundo o contribuinte, a quantidade de bebidas adquirida era compatível com uma festa para 300 pessoas (i.e., número aproximado de colaboradores da contribuinte no período). Porém, o Carf entendeu que a promoção de eventos festivos, por mais louvável que se mostre no âmbito das relações de trabalho, não guarda relação com o desenvolvimento da atividade econômica, constituindo gentileza oferecida aos sócios e empregados, por liberalidade.

Por sua vez, o Acórdão n. 1201-005783, de 15 de março de 2023, admitiu a dedução de gastos com festa de confraternização³⁷. Inicia-se pela constatação de que, na aplicação do art. 311 do RIR/18, o subjetivismo do intérprete não pode suplantar a gerência da sociedade. Prossegue-se pela afirmação de que as pessoas são o patrimônio humano da empresa, sendo esperado que o administrador assumisse a despesa com festividades natalinas, visando ao bem-estar daquelas, à melhoria do ambiente de trabalho e à humanização do relacionamento empresa-empregados – o que nada tem de gracioso, pois visa, alfim, ao benefício da sociedade empresária³⁸.

A decisão acima é acertada, porque o divertimento de funcionários é gasto relacionado ao bem-estar no ambiente corporativo, estando, assim, intimamente ligado à manutenção da empresa e ao desenvolvimento de sua atividade. Com efeito, gastos dessa natureza relacionam-se à atividade empresarial, na medida em que manter o funcionário motivado é manter a empresa ativa e com maior potencial de geração de riqueza. Critérios como o vulto do gasto ou seu caráter luxuoso não deveriam ser tomados como parâmetro para tornar dispêndios dessa

³⁷ A decisão foi posteriormente reformada pelo Acórdão n. 9101-007.134, de 4 de setembro de 2024.

³⁸ Para referência a outros acórdãos sobre a matéria, vide: DANIEL NETO, Carlos Augusto; PINTO, Alexandre Evaristo. Carf analisa dedutibilidade de despesas com festas de confraternização e cestas de Natal. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-31/direto-carf-carf-analisa-dedutibilidade-despesas-festas-confraternizacao-cestas-natal/>. Acesso em: 15 abr. 2024.

natureza alheios à atividade da empresa – conquanto apareçam nesse debate e tenham constado do referido Parecer Normativo CST n. 322/71, além de igualmente constarem do CIVA português.

Mais um exemplo merece destaque. É o caso dos brindes cuja dedução está vedada pelo art. 13, inciso VII, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Contudo, a compreensão da referida norma não pode ser feita de modo dissociado do disposto no art. 54 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, o qual admite a dedução de despesas de propaganda, desde que diretamente relacionadas à atividade explorada pela empresa. E o que isto significa dizer? Quer dizer que, quando constituírem gastos com finalidade propagandística, os brindes serão passíveis de dedução.

Forte nessa premissa, o Acórdão n. 9101-006209, de 14 de julho de 2022, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluiu que os gastos para aquisição e distribuição de objetos de diminuto valor, quando diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, podem ser deduzidos a título de despesas de propaganda.

Embora antes da edição da Lei n. 9.249, o fisco, no Parecer Normativo CST n. 15, de 27 de fevereiro de 1976, afirmou que “a oferta de presentes ou brindes é uma forma habitual de cortesia e, sobretudo, de propaganda de seus negócios”, acrescentando que “desde que representados, exclusivamente, por objetos distribuídos gratuitamente, com a finalidade de promoção, e que sejam de ‘diminuto ou nenhum valor comercial’” e desde que “apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa, são admissíveis como dedutíveis, na apuração do lucro operacional”. Depois, já na vigência da Lei n. 9.249, a Solução de Consulta Cosit n. 4, de 2001, reafirmou tal orientação.

Veja-se que, à semelhança do que ocorre na Espanha, gastos de diminuto valor com fins propagandísticos não são dispêndios de uso ou consumo pessoal, porque não são alheios à atividade empresarial. Corretíssima, portanto, sua dedução, em virtude da correlação à atividade econômica do contribuinte. Não deveria ser diferente na tributação sobre o consumo que se diga neutra.

À vista das considerações precedentes, parece-nos que algumas normas do IRPJ em matéria de dedutibilidade de despesas e a produção acadêmica e jurisprudencial sobre elas podem contribuir para a compreensão do texto constitucional quando, na delimitação da não cumulatividade do IBS e da CBS, impede a dedução dos tributos que recaem em aquisições de bens e serviços de uso ou consumo pessoal. Essas normas poderiam, inclusive, balizar a atividade do legislador complementar, em benefício da simplificação – erigida à condição de princípio explícito informador do sistema tributário nacional (art. 145, § 3º).

Na Espanha, como se viu, a dedução do IVA sobre viagens e hotelaria, por exemplo, está correlacionada à admissão de sua dedutibilidade do imposto de

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

renda de pessoas físicas e/ou jurídicas. É perfeitamente factível, pois, o entrelaçamento dessas normas. Ou então, para contornar debates casuísticos e subjetivos sobre a dedução, autorizando-a desde logo, a legislação pode determinar que o contribuinte recolha o IVA sobre a utilidade entregue ao funcionário, como acontece em Portugal quando se constata que bens da empresa são fornecidos para uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral para fins alheios à mesma; e como acontece no Brasil, para o IRPJ, quanto às utilidades entregues a diretores e administradores.

Algo semelhante foi feito no Projeto de Lei Complementar n. 68, de 25 de abril de 2024, aprovado pela Câmara dos Deputados, para regulamentar o IBS e a CBS. Explica-se.

O art. 2º dispõe que IBS e CBS são informados pelo princípio da neutralidade, o que significa dizer que esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e na lei complementar.

De acordo com o art. 28 do projeto, o contribuinte dos referidos tributos pode apropriar créditos quando ocorrer o pagamento do IBS e da CBS incidentes sobre aquisições de bens ou serviço, excetuadas exclusivamente as operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas na lei complementar.

O art. 30 dispõe que os seguintes serviços são considerados de uso e consumo pessoal: joias, pedras, metais preciosos; obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico; bebidas alcoólicas; derivados do tabaco; armas e munições; e bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos. A lista é restrita e taxativa. Mais, o projeto autoriza a dedução do crédito quando tais bens forem comercializados ou utilizados para a fabricação de bens comercializados, sendo, pois, necessários à realização das operações do contribuinte. Armas e munições, por exemplo, são elegíveis ao crédito, também, quando forem utilizados por empresas de segurança. Bens recreativos também podem gerar crédito quando forem utilizados, preponderantemente, pelos adquirentes em estabelecimento físico. O texto, como se nota, cria presunções de que certos itens não representam uso e consumo pessoal³⁹. Para nós, o parágrafo único contém presunções não exaustivas do uso profissional dos bens e serviços arrolados nos incisos do art. 30. Prova disto está no próprio *caput*, cuja parte final contém uma importante exceção: “quando forem necessários à realização de operações pelo contribuinte”, os bens e serviços não serão considerados de uso e consumo pessoal.

³⁹ 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* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 317-328, p. 326. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.13.2024.2541>. Acesso em: 10 nov. 2024.

A lista restrita e taxativa do art. 30 limita o potencial de litígio. Litígio só haverá, nesses casos, quando o contribuinte apropriar créditos sobre bens da citada lista e se dúvidas houver quanto à sua vinculação à atividade empresarial ou profissional.

O art. 39 também trata de bens e serviço de uso ou consumo pessoal. Porém, o dispositivo não veda o creditamento. Na verdade, o art. 39 estabelece que há 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. Havendo a incidência desses tributos, em contrapartida, mantém-se o direito à dedução, à semelhança do que acontece em Portugal e de modo análogo à mecânica do IRPJ em matéria de benefícios indiretos.

Nos termos do art. 5º, o IBS e a CBS incidem sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal do próprio contribuinte, quando este for pessoa física; ou 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, quando este não for pessoa física; ou dos empregados dos contribuintes; e o fornecimento de brindes e bonificações; o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, das pessoas físicas acima.

O art. 39, cuidando do o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas física, estabelece em seu § 1º que bens e serviços para uso e consumo pessoal incluem, a título exemplificativo: a disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas à sua manutenção; a disponibilização de veículo, bem como despesas relativas à sua manutenção, seguro e abastecimento; a disponibilização de equipamento de comunicação; serviço de comunicação; serviços de saúde; educação; alimentação e bebidas.

De acordo com o § 2º, não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal aqueles utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, podendo o regulamento estabelecer critérios para que os bens e serviços referidos no parágrafo anterior sejam considerados como utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte, devendo considerar, entre outros, uniformes, fardamentos, equipamentos de proteção individual, serviços de saúde disponibilizados na própria empresa para seus empregados e administradores durante a jornada de trabalho e 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 – neste caso, calculados de acordo com os respectivos regimes específicos.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

Em acréscimo, o § 4º do art. 39 prevê que, na disponibilização de bens de uso continuado, incluindo bem imóvel, veículo e equipamento de comunicação, haverá incidência do IBS e da CBS em montantes estabelecidos em lei complementar.

Note-se que o projeto de lei complementar parece prestigiar a não cumulatividade, criando uma lista diminuta de hipóteses em que não se admite o crédito. Mesmo nessas hipóteses, permite-se prova de seu uso na atividade econômica, de tal sorte a viabilizar o direito à dedução. Para as demais situações, ainda que certos bens e serviços sejam de uso e consumo pessoal, o crédito é mantido, porque a lei determina a incidência de IBS e CBS sobre prestações não onerosas ou inferiores a valor de mercado feitas pelo contribuinte em favor de pessoas físicas. O caminho trilhado é análogo àquele da legislação do IRPJ, acima mencionada.

Se assim prosseguir o legislador complementar, dar-se-á um importante passo em prol da neutralidade do IBS e da CBS. Como anotou Isaias Coelho, a impossibilidade de dedução dos tributos pagos na aquisição de bens usados para uso ou consumo pessoal, por exemplo, de diretores, conquanto seja uma preocupação legítima com essa forma de evasão, torna tal exceção arriscada, na medida em que pode reabrir conflitos interpretativos e gerar novos litígios. O ideal, na visão do autor, é autorizar a dedução da totalidade do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, mas determinar a incidência do tributo sobre a cessão ou prestação gratuita de bens e serviços⁴⁰ – como fazem a legislação do IRPJ em relação à remuneração indireta de diretores e, também, a título de exemplo, a norma do IVA português em algumas situações, a Diretiva n. 2006/112 EC, em seus arts. 16 e 26, e como parece fazer o projeto de Lei Complementar n. 68/2024. Esse é um modelo que, a despeito de suas possíveis variações, tem sido amplamente adotado em outros países⁴¹. Trata-se, ademais, de solução compatível com nosso texto constitucional, dado que atende à neutralidade e à simplicidade, estampados nos art. 145, § 3º, e 156-A, § 1º.

É bem verdade que o art. 39 tem potencial de gerar litígio e limitações, inclusive via norma infralegal (regulamento), porque a lista nele contida não é restrita e taxativa como aquela do art. 28. Na tentativa de mitigar controvérsias, do texto aprovado na Câmara dos Deputados, constou autorização para que o contribuinte não recolha o IBS e a CBS, desde que identifique o beneficiário da utilidade e não aproprie o crédito (art. 39, parágrafo 11, III). Ainda que a autorização

⁴⁰ COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 15 abr. 2024.

⁴¹ MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 267-282, p. 280. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.11.2024.2588>. Acesso em: 10 nov. 2024.

possa reduzir o contencioso sobre o alcance do art. 39, seu potencial é de gerar a indesejada cumulatividade. Por isso, ideal seria que a lista do art. 39 fosse restrita e taxativa.

Quanto menores forem as exceções, e quanto menos espaço houver para o casuísimo e o subjetivismo, mais neutra e mais simples será a tributação sobre o consumo. Essa talvez tenha sido a intenção do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024. Esperemos que não ocorra seu desvirtuamento, nem durante o processo legislativo, nem em regulamentação por atos infralegais.

Referências

- BRASIL. Justificativa da Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 15 abr. 2024.
- COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 15 abr. 2024.
- COMISSÃO EUROPEIA. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (accompanying document to the *Green paper on the future of VAT – towards a simpler, more robust and efficient VAT system*). Bruxelas, 2010. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/494f70a7-9c8f-4549-b5f6-7cc65143d375_en?filename=com%282010%29695_en.pdf. Acesso em: 15 abr. 2024.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; PINTO, Alexandre Evaristo. Carf analisa dedutibilidade de despesas com festas de confraternização e cestas de Natal. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-31/direto-carf-carf-analisa-dedutibilidade-despesas-festas-confraternizacao-cestas-natal/>. Acesso em: 15 abr. 2024.
- ESPANHA. Lei n. 37, de 28 de dezembro de 1992. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>. Acesso em: 15 abr. 2024.
- ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0050-06, de 12.01.2006, de SG de Impuestos sobre el Consumo. Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.
- ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0354-20, de 14.02.2020, de SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.
- ESPANHA. Secretaria de Estado de Hacienda. Dirección General de tributos. Consulta n. V0946-09, de 30.04.2009, de SG de Impuestos sobre el Consumo.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

- Disponível em: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0354-20. Acesso em: 15 abr. 2024.
- GARCÍA NOVOA, César. La deducción en el IVA. *Revista Noticias de la Unión Europea* n. 331, 2012.
- LAFUENTE, Antonio Longás. Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udimia n. 430, 2019. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3807/3299>. Acesso em: 15 abr. 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* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.13.2024.2541>. Acesso em: 10 nov. 2024.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma Tributária: Emenda Constitucional* n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2024.
- MELLO, Helio de; LAURENTIIS, Thais De. O tipo IVA e a competência tributária do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.11.2024.2588>. Acesso em: 10 nov. 2024.
- MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.
- MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, ano 37. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015.
- NEVES, Filipe Duarte. *Código do IVA – comentado e anotado*. 2. ed. Porto: Vida Econômica, 2012.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- OSUNA, José Manuel Macarro. Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF – Udimia n. 405, 2012. Disponível em: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT>. Acesso em: 15 abr. 2024.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971.
- PORTUGAL. Código do imposto sobre o valor acrescentado (Decreto-lei n. 394-B/84). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/iva26.aspx. Acesso em: 15 abr. 2024.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida*. In: ZILVETI, Fernando Aurelio *et al* (coord.). *Direi-*

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.

to tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 0567/06, de 6 de dezembro de 2006, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Costa Reis. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6af5754bccccf2548025724400415dad?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,ALOJAMENTO#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 01148/11, julgado em 03.07.2013, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Pedro Delgado. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/97230dad0e47628e80257ba40031ef6b?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,ALOJAMENTO#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. Processo n. 01775/15.8BELRA 01299/17, de 4 de dezembro de 2019, Lisboa, 2ª Seção, Rel. Nuno Bastos. Disponível em: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0c3e6855f09eb90a802584cd0056e4de?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,IVA,DEDU%C3%87%C3%83O,luxo#_Section1. Acesso em: 15 abr. 2024.

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. A não cumulatividade no IVA europeu e nos tributos brasileiros não cumulativos. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 13, n. 73. Belo Horizonte, jan./fev. 2015.

VASQUES, Sérgio. A introdução do IVA na União Europeia e em Portugal. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 10, n. 60. Belo Horizonte, nov./dez. 2012.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. A não Cumulatividade do IBS e da CBS e o Impedimento à Dedução de Créditos sobre Aquisições de Bens e Serviços de Uso ou Consumo Pessoal: o que esperar? Uma Análise à Luz da Experiência do IVA de Portugal e do IVA da Espanha.