

1ª Edição – 09 de agosto de 2023

INFORMATIVO

Reforma Tributária



Ferreira e Ferreira
Advocacia Tributária e Empresarial

1. Introdução

O presente boletim já poderia ter sido publicado. Contudo, avaliou-se ser prudente aguardar a divulgação do projeto definitivo da Câmara de Deputados, o que ocorreu no final da semana passada com a entrega ao Presidente do Senado Federal.

Feito esse registro, anota-se que não cabe mais discutir sobre a oportunidade da reforma tributária em destaque, uma vez que a PEC 45/2019 foi aprovada na Câmara dos Deputados e tende a ser referendada no Senado. Impõe-se, assim, a sua avaliação.

O projeto que seguirá ao Senado Federal cria um Imposto de Valor Agregado (IVA Dual), com a previsão de uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirá o PIS/COFINS, e um imposto sobre Bens e Serviços (IBS subnacional), que tomará o lugar do ICMS e do ISSQN. Será também instituído um Imposto Seletivo, da competência da União, que incidirá sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Diante dessa centralização legislativa, surge a crítica de que o nosso país se tornaria um Estado unitário, o que seria inconstitucional, já que o artigo 60, § 4º, I, da Constituição Federal veda emenda constitucional “tendente a abolir a forma federativa”.

Trata-se de uma questão importante e delicada que poderá chegar ao Supremo Tribunal Federal. Contudo, há elementos que podem ajudar na convicção de que não haverá essa ofensa.

Em primeiro lugar, não há espaço para atribuir à União a responsabilidade pela iniciativa, uma vez que a PEC 45 é da autoria da Câmara dos Deputados. Não é do Poder Executivo central. Ademais, materialmente, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal continuam titulares de imposto próprio com assim gravado no título e nas regras do artigo 156-A da Emenda Constitucional ora avaliada: “DO IMPOSTO DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS”.

1. Introdução

E para que não paire dúvida, o *caput* do Art. 156-A grava:

Art. 156-A. Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Examinado o dispositivo com a devida cautela, percebe-se os Estados passam a tributar a prestação dos serviços e os Municípios as operações com mercadorias. Assim, o âmbito material de tributação desses entes federados foi ampliado. Ademais, cada ente federado poderá fixar a sua alíquota ou a sua “sub-alíquota”.

Na realidade, os entes federativos não perderam a autonomia legislativa - a exercem em conjunto - como também não perderam capacidade arrecadatória. Apenas, em vez de haver 27 legislações estaduais e mais 5.500 leis municipais, passa a existir uma lei centralizadora de caráter nacional que preserva tais direitos, inclusive contra a denominada “guerra fiscal”.

A tendência é que a arrecadação tributária seja beneficiada, com o aumento das operações tributadas, em face da redução do custo dos produtos comercializados, por conta da simplificação e da redução do custo de conformidade tributária. No final, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal passam a ser titulares de um imposto moderno incidente sobre o consumo de fácil arrecadação e protegido contra a evasão.

Por fim, como a tributação no consumo pressupõe alcançar o último elo da cadeia, o que se concretiza com a tributação no destino, resta aconselhável recordar que, de fato, a tributação sempre alcança a renda. No primeiro estágio, quando auferida; no elo final, quando consumida.

Apresentadas essas ressalvas, passa-se ao exame do denominado IVA DUAL instituído pela PEC 45-A, de 2019.

2. Elementos Centrais do IVA DUAL

Inicialmente, cabe apresentar breve esquema prático contemplando os elementos centrais do IVA Dual (IBS e CBS).

Base de Cálculo	Operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços.
Cálculo por fora e cobrança no destino (final)	Os tributos não comporão a própria base de cálculo e os critérios para a definição da cobrança no destino serão estabelecidos em lei complementar. O projeto já adianta, no entanto, que poderá ser o local da entrega, da disponibilização, da localização do bem, da prestação do serviço, domicílio ou localização do adquirente.
Princípio da Não Cumulatividade	Terá a denominada “não cumulatividade plena”, que atende ao princípio da neutralidade e permite o creditamento de todo o tributo que foi pago nas etapas anteriores.
Igualdade entre IBS e CBS	Terão os mesmos fatos geradores, base de cálculo, hipótese de não incidência e imunidade, sujeitos passivos, regimes específicos, favorecidos e diferenciados.
Alíquota IBS	Será fixada por lei específica dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Deverão ser somadas, resultando na alíquota final. Resolução do Senado Federal fixará alíquotas de referências, mas os entes federativos terão autonomia para seguir a alíquota padrão ou não (desde que não ultrapasse o limite estabelecido pelo Senado Federal). Salvo exceções, será igual para operações com bens e prestação de serviços.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

1. O Sistema Tributário Nacional - artigo 145, §3º - recebeu as seguintes balizas: “deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da defesa do meio ambiente”. Faltou a segurança jurídica.

2. **Adoção do IVA DUAL:** sendo o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) da competência dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, que substitui o ICMS e o ISSQN, e CBS (Contribuição Social sobre Bens e Serviços) da competência da União, que substitui o PIS e a COFINS.

3. Regra de incidência única: no tocante à estrutura normativa, há nítida padronização do IBS e da CBS, assim gravada no artigo 149-B: “Os tributos previstos no artigo 156-A (IBS) e no artigo 195, V (CBS), terão:

I - os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - as mesmas imunidades;

III - os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; e

IV - as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento;

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no artigo 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.

Assim, o IBS e a CBS têm a mesma estrutura normativa, ficando em aberto a definição da alíquota. Quanto à imunidade, ficou definida a aplicação das regras do artigo 150, VI e não o § 7º do artigo 195 que trata da seguridade social. Certamente, isso será tratado na lei complementar.

No final, o IBS e a CBS são tributos idênticos, embora de distinta titularidade, sendo o IBS da competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e a CBS da União vinculada à Seguridade Social, visto que a partir de 2027 serão extintas as contribuições da COFINS e do PIS, conforme estatuído no artigo 125.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

3.1. Incidência sobre operações atualmente não tributadas - § 1º, I, Artigo 156-A: o imposto previsto no caput “incidirá sobre operações como bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

3.2. Assim, poderá haver a incidência sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; e c) locação de bens. Isso será importante para a economia digital.

4. Legislação única. Terá legislação única aplicável em todo o território nacional (artigo 156-A, IV). A simplificação do sistema representa a marca da nova legislação.

5. Faltou a indicação da alíquota. É a única variável em aberto para a decisão dos titulares da competência normativa. Contudo, é uma liberdade relativa, com assim definido: “cada ente federativo fixará sua alíquota por lei específica” (artigo 156-A, V), sendo “a mesma para todas as operações com bens e serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição” (artigo 156-A, VI).

6. Tributação no destino. O IBS será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação (artigo 156-A, VII). Essa é outra grande novidade da nova legislação dos tributos da competência dos Estados e dos Municípios, qual seja, a tributação no destino.

6.1. Certamente, essa mudança teve como foco a intenção de eliminar a denominada “guerra fiscal”, que interferia na decisão da localização das empresas no território nacional, com as distorções conhecidas. Assim, nas operações interestaduais e intermunicipais:

- a. incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;
- b. o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino;
- c. a lei complementar estabelecerá os critérios para a definição do ente de destino.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

O artigo 156-A, IV, § 5º aponta os critérios para a definição "do ente de destino da operação", que poderá ser o local da entrega, da disponibilização ou localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço.

6.2. Proibida a concessão de incentivos fiscais. Artigo 156, § 1º, X. Pode ser o fim da denominada guerra fiscal. Vedados: regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação. Em complemento, quanto ao IBS, o artigo 156-A, § 6º, I, dispõe que "a isenção e a imunidade não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes". O inciso II grava que acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo na hipótese da imunidade, quando determinado em contrário a lei complementar.

7. Não cumulatividade plena. O inciso VIII, § 1º, artigo 156-A, repetido no artigo 195, garante a não cumulatividade plena centrada na garantia da neutralidade.

8. O artigo 156-A, VIII é um dispositivo que merece ser destacado:

VIII - com vistas a observar o princípio da neutralidade, 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, nos termos da lei complementar, e as hipóteses previstas nesta Constituição.

8.1. Nota-se que o termo "neutralidade" passa a mensagem do impedimento de medidas artificiais tendentes a restringir a não cumulatividade. Por outro lado, os termos "uso pessoal ou consumo pessoal", à evidência, visam impedir a tomada de créditos de bens não utilizados pela pessoa jurídica.

9. Proteção contra a declaração de inidoneidade da documentação fiscal. Ainda no âmbito da não cumulatividade, cabe exame da regra do artigo 156-A, § 5º, II.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

Art. 156-A. § 5º Lei complementar disporá sobre: (...)

II - O regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto sobre a operação desde que:

- a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas operações de bens ou serviços; ou
- b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

9.1. Esse dispositivo não pode ser entendido como uma restrição à não cumulatividade plena do artigo 156-A, §1º, VIII. Na realidade, o dispositivo em questão cria uma espécie de substituição tributária que protege o adquirente ao criar mecanismo que evita a declaração de inidoneidade da documentação do fornecedor, que tanto problema cria para os grandes adquirentes.

10. Fim do lançamento por homologação. Segundo dispõe o artigo 150 do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação ocorre nos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

10.1. Assim, nesse tipo de lançamento, que representa a regra, para cumprir essa determinação, o sujeito passivo (a empresa) tornava-se o primeiro intérprete e aplicador da lei, aguardando a conferência da administração tributária nos próximos cinco anos. A insegurança jurídica era absoluta.

10.2. Não mais será assim. A interpretação e a aplicação da legislação do imposto, a arrecadação do imposto, a compensação e a distribuição do produto da arrecadação será atribuição do Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, no rigor do artigo 156-B.

10.3. Tem-se, agora, uma espécie de lançamento por declaração (artigo 142, caput do CTN), sob a responsabilidade do Conselho Federativo.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

11. Destaque ou cálculo “por fora”. Dispõe o artigo 156-A, § 1º, IX, que é repetido no artigo 195, que: o tributo “*não integrará sua própria base de cálculo (IBS), nem a dos impostos previstos nos artigos 153, VIII (IS), 155, II (ICMS), 156, III (ISSQN) e 195, V (CBS)*”. Não integrará os tributos antigos e os novos. Com efeito, a alíquota deverá incidir “por fora”, ou seja, não integrará sua própria base de cálculo nem dos demais tributos. Isso permitirá o conhecimento da real tributação.

12. Incidência sobre Importações. dispõe o artigo 156-A, §1º, II, repetido no artigo 195, que haverá incidência sobre importações, com nítida repercussão na economia digital,

13. Não incidência sobre Exportações. Em contrapartida, dispõe o artigo 156-A, §1º, III, repetido no artigo 195, que não haverá incidência sobre as exportações

13.1. Manutenção dos créditos. A grande novidade é que, embora não seja tributada a exportação, será assegurada a manutenção dos créditos relativos às operações vinculadas à exportação, o que exigirá a devolução desses valores (artigo 156-A, § 1º).

14. Conselho Federativo do Imposto. Os Estados e o Distrito Federal terão 27 membros, um para cada ente federativo; os Municípios e o Distrito Federal serão representados por 27 membros, 14 eleitos com base em votos igualitários e 13 com base nos votos ponderados pelas respectivas populações (artigo 156-B, § 3º). Segundo o artigo 14 da EC 45-A/2019 a União custeará, com posterior ressarcimento, as despesas necessárias para a instalação do Conselho ora destacado.

15. Regimes específicos. Lei Complementar disporá, ainda, sobre regras específicas de tributação para: a) combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez; b) serviços financeiros, operações com bens móveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos (artigo 156-A, § 5º, V).

15.1. Quanto aos serviços financeiros não significa proteção aos Bancos, mas, tão-somente, em relação às operações de empréstimos, a fim de não atingir os tomadores do crédito. A propósito, cabe anotar que o artigo 10, I, da EC 45-A/2019 traz a definição de serviços financeiros:

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

- a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos; e
- b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais, e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

16. Exceções À Alíquota Única Do IVA. A Lei Complementar poderá prever os regimes diferenciados de tributação.

16.1. Haverá 100% redução para: a) Cesta básica nacional (CBS e IBS); b) Produtos hortícolas, frutos e ovos (CBS e IBS); c) Prouni, serviços de educação superior (CBS); d) Perse, serviços do setor de eventos (CBS até 28/02/27).

16.2. Haverá 60% de redução para: a) serviços de educação; b) serviços de saúde; c) dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; d) medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; e) serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, de caráter urbano, semiurbano, metropolitano, intermunicipal e interestadual; f) produtos agropecuários, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; g) insumos agropecuários, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal; e h) produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais.

17. Do Simples Nacional. Artigo 4º e artigo 146, III, “d”, ambos da Constituição Federal. O Simples Nacional não sofrerá alterações com a reforma tributária. A reforma vai unificar 5 impostos: o PIS, Confins, IPI, ISSQN e ICMS, em um IVA, Imposto sobre Valor Adicionado.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

Haverá apenas uma mudança de nomenclatura nos impostos para as empresas do Simples. Assim, o IBS e CBS serão incorporados ao Simples, mas as regras do programa serão mantidas.

17.1 As empresas do Simples não geram créditos tributários. A situação das empresas enquadradas no Simples não sofrerá abalo, pois elas poderão optar pelo recolhimento do IBS/CBS pelo regime normal, aplicável a todas as empresas, mantido o Simples para os demais tributos. Neste caso, poderão transferir créditos no montante cobrado a título de IBS e CBS", como afirmou o Ministério da Fazenda, em nota, o que impede que essas empresas venham a perder mercado.

18. Produtor Rural Pessoa Física. O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R\$ 3.600.000,00, atualizada anualmente pelo IPCA, poderá optar por ser contribuinte dos novos tributos (artigo 9^a, §4^o, PEC 45-A/2019).

19. Fundo de Compensação dos Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais. Serão compensadas até 31 de dezembro de 2032 as pessoas jurídicas beneficiárias de isenção, incentivos e benefícios fiscais do ICMS (artigo 155, II da Constituição Federal), compensação concedida por prazo certo e sob condição.

20. Zona Franca de Manaus. As leis que instituírem os novos tributos deverão estabelecer os mecanismos necessários para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona franca de Manaus, nos mesmos níveis estabelecidos pelos tributos que serão extintos. Deverão ser utilizados instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, ampliando a incidência do Imposto Seletivo. Também será instituído o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

21. Cashback do Consumo. Possibilidade de devolução do imposto a pessoas físicas (artigo 156-A, § 5^o, VIII), inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

3. Avaliação Dos Elementos Da Regra De Incidência Do IBS/CBS

22. Contribuição Sobre Produtos Semielaborados. No último momento, no rigor do artigo 19 (penúltimo artigo), foi definido que os Estados e o Distrito Federal “poderão instituir contribuição sobre produtos primários e semielaborados produzidos nos respectivos territórios”, cujos recursos seriam destinados para investimento em obras de infraestrutura. Certamente, adotou-se o título de contribuição para evitar a partilha com os Municípios.

Representa a última tentativa de perpetuar os incentivos fiscais garantidos aos Estados até o ano de 2043, conforme gravado no parágrafo único do artigo destacado. Cabe acompanhar o trâmite no Senado, em especial pela evidente reação dos Municípios.



4. Transição: Como Será Implantada

Dispõe o artigo 123 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que a transição entre a extinção do IPI (artigo 153, IV), ICMS (artigo 155, II), ISSQN (artigo 156, III), COFINS (artigo 195, I, “b” e IV) e da Contribuição ao PIS (artigo 239), e a instituição do IBS (artigo 156-A) e a CBS (artigo 195, V), atenderá os critérios estabelecidos nos artigos 124 a 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

1. CALENDÁRIO DA TRANSIÇÃO

1.1. PARA QUEM PAGA

Dispõe o artigo 123 que a transição para a nova estrutura de tributação será ultimada de forma programada, segundo os critérios definidos nos artigos 124 a 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

a) PIS/Cofins versus CBS:

Em **2026**, haverá a instituição da CBS à alíquota de 0,9%, como dispõe o artigo 124.

Haverá convivência temporária entre a CBS e o PIS/COFINS. O valor recolhido a título da CBS poderá ser deduzido do PIS e da COFINS (artigo 124, § 1º). Se apurado saldo credor, poderá ser compensado com outro tributo federal ou ressarcido no prazo de até 60 dias (artigo 124, §2º).

A partir de **2027**, ficam extintas as contribuições do PIS/COFINS, passando a ser cobrada a CBS, inclusive na importação, segundo o caput do artigo 125, ratificado pelo artigo 20, I.

b) IPI

Extinto a partir de **2033**, conforme artigo 128, ratificado pelo artigo 20, II.

4. Transição: Como Será Implantada

c) ISSQN/ICMS versus IBS:

Em **2026**, haverá a instituição do IBS (artigo 156-A) à alíquota de 0,1%, como dispõe o artigo 124. O valor arrecadado será destinado ao financiamento do Conselho Federativo, ou para compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros do ICMS (artigo 124, §3º).

De **2029** a **2032**, redução proporcional das alíquotas do ICMS e do ISSQN, bem como dos incentivos fiscais, conforme o seguinte cronograma definido pelo artigo 127:

Art. 127 (...).

I - 9/10 (nove décimos), em 2029;

II - 8/10 (oito décimos), em 2030;

III - 7/10 (sete décimos), em 2031; e

IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

Os benefícios ou incentivos fiscais relativos ou ISSQN e ao ICMS, não alcançados pelo disposto na Lei Complementar 160/2017, serão reduzidos na mesma proporção.

Em **2033**, ocorrerá a extinção do ICMS e ISSQN, como definido no artigo 20, II.

1.2. PARA QUEM RECEBE - IBS

Dispõe o artigo 156-A, §5º que Lei Complementar tratará das regras para a distribuição do produto da arrecadação, as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação, a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.

Do ângulo da visão federativa, inquestionavelmente, a mudança da tributação para o destino poderá afetar significativamente a atual composição de receitas tributárias, em face do novo IBS, sobretudo dos estados produtores ou consumidores.

4. Transição: Como Será Implantada

Certamente considerando esses elementos, o artigo 130 estabelece um cronograma de 50 anos (de 2029 a 2078) para a transição da partilha da arrecadação.

2. IMPOSTO SELETIVO - ARTIGO 153, VIII

O denominado Imposto Seletivo (IS) será um tributo federal que incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

- **Fatos geradores:** Produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei. Imposto vinculado às externalidades negativas (artigo 153, VIII).
 - **Nota:** o IPI não incidirá sobre os produtos tributados pelo IS (artigo 153, V, § 3º).
 - Não incidirá sobre operações de exportação (artigo 153, § 6º, I).
- **Alíquotas:** O Poder Executivo poderá alterar as alíquotas (artigo 153, § 1º) - exceção ao princípio da legalidade.
- **Princípio da anterioridade:** A imposição do imposto ou o aumento da sua alíquota poderá produzir efeito no mesmo exercício financeiro (ano civil), desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 153, § 1º).
- **Impactos na CBS e no IBS:** O IS comporá a base de cálculo da CBS e do IBS, assim como do ICMS e do ISSQN, enquanto existirem (artigo 153, § 6º, II). É para garantir que o adquirente tenha direito ao crédito tributário pleno, embora contrarie a regra da simplificação.

4. Transição: Como Será Implantada

- **Regime de incidência:** Não há referência à aplicação de sistemática não cumulativa (registro de créditos para compensação), ou monofásica (etapa única). Tudo indica que será monofásico, como esclareceu o relator da PEC 45. É um imposto sobre a produção. Por isso, o IS comporá a base de cálculo da CBS e do IBS da empresa produtora.
- **IS e Zona Franca de Manaus:** O IS poderá ser utilizado como instrumento para manter a competitividade das empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (artigo 92-B, artigo 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).
- **Legislação:** A instituição do IS será por lei ordinária (artigo 153, VIII).

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Apresentados os pontos centrais das regras da Reforma Tributária aprovada na Câmara dos Deputados, cabe a avaliação técnica do projeto aprovado na sua primeira fase.

O mestre Samuel Pessoa fez um paralelo pertinente entre o plano real e a presente reforma tributária no tocante às suas repercussões futuras. A história atesta que as medidas tomadas para debelar a inflação permitiram a reorganização interna das empresas, visto que a moeda recuperou a sua função de valoração das operações praticadas pelos agentes econômicos.

Atualmente, o cenário é bem parecido diante da incrível complexidade da nossa legislação tributária. Assim, a mera simplificação do sistema tributário, em especial na tributação sobre o consumo, pode abrir espaço para a alavancagem da nossa economia, como ocorreu na época do plano real.

Não obstante, causa espanto constatar que o substitutivo da PEC 45 encaminha extensas e minuciosas alterações do texto constitucional, a exemplo do artigo 156-A que trata do IBS, significando que a alternativa adotada aprofunda a constitucionalização do nosso sistema tributário. Fica a dúvida se tais alterações não serão levadas à apreciação da Suprema Corte, repetindo as questões e o caminho que permeou a existência do ICMS e do PIS/COFINS.

Apontada essa correlação histórica, passa-se à avaliação dos elementos principais da presente Reforma tributária, anteriormente destacados, sem, evidentemente, esgotar as possibilidades de avaliação.

1. POSSIBILIDADE DA ABERTURA E DO CRESCIMENTO DA ECONOMIA PELA ADOÇÃO DO IVA

Trata-se de uma questão de domínio dos economistas. Contudo, agora, pode-se dizer que a nossa tributação sobre o consumo deixa de destoar da tributação mundial. Isso poderá contribuir para a abertura da nossa economia, já que as distorções do sistema de preço em comparação com as demais economias foram atenuadas.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

É fato que a reforma tem longo prazo para sua maturação, horizonte de sete anos. Contudo, o contato com empresários faz lembrar uma máxima do âmbito dos negócios, qual seja, “já colocou no preço”. Assim, se concretamente for alcançada a simplificação anunciada, podem ser antecipados os efeitos da reforma. Para tanto, é imperativo que as administrações tributárias não criem problemas injustificados no decorrer dessa transição.

Assim, não é despropositado cogitar do crescimento da economia no decorrer do período de transição para o novo modelo de tributação.

2. VISIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO: A CARGA TRIBUTÁRIA PASSA A SER CONHECIDA

Visibilidade significa atributo do que é ou pode ser visível. Também significa estar disponível para o público. Ora, em relação aos impostos incidentes sobre o consumo o anonimato era a regra.

Com efeito, em relação aos antigos impostos incidentes sobre o consumo, a visibilidade era dificultada dado que a alíquota revelada não correspondia à aplicada, além da ausência de clareza da regra de incidência dos tributos que abria amplo espaço para os eternos litígios.

Diante desse cenário, a Folha de São Paulo no editorial de 15 de junho usou o título de “Impostos às claras”, ao se referir à reforma tributária em tramitação, o que não havia no sistema que será substituído, uma vez que o imposto incidia sobre ele mesmo, não apenas sobre o valor do produto.

Essa questão foi enfrentada na presente reforma com o comando do artigo 156-A, § 1º, IX que estabeleceu que o imposto previsto no caput não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos artigos 153, VIII, 155, II, 156, III, e 195, V. Ficará no passado a sistemática do ICMS com aplicação da alíquota “por dentro”.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Agora, haverá efetiva transparência na cobrança dos denominados tributos incidentes sobre o consumo, permitindo ao cidadão o acompanhamento e cobrança sobre a decisão que resulte no aumento da tributação, como também ao destino dado aos recursos arrecadados.

3. “FIM” DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PARA NOS NOVOS TRIBUTOS

O denominado “lançamento por homologação” previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional sempre foi um problema.

Com efeito, cabia ao sujeito passivo (o contribuinte) interpretar a lei, apurar o imposto devido, ultimar o recolhimento, e aguardar por cinco anos a possível conferência pela autoridade administrativa. A insegurança era absoluta, já que o negócio realizado cinco anos atrás poderia receber nova qualificação jurídica.

Examinando a estrutura dos novos tributos, com a participação do Conselho Federativo, surge a indagação se concretamente haverá mudança no tipo de lançamento, em especial no tocante ao lançamento por homologação.

É possível afirmar que o novo sistema se aproxima mais do lançamento por declaração, previsto no artigo 147 do mesmo Código Tributário. Nesse tipo de lançamento, ele é efetuado com base na declaração do sujeito passivo prestada à autoridade administrativa, o que há elementos para levantar essa discussão.

4. NEUTRALIDADE EM LUGAR DA NÃO CUMULATIVIDADE

Como visto, o artigo 156, § 1º, VIII, gravou que “com vistas a observar o princípio da neutralidade, o IBS será não cumulativo...”. Nota-se que a neutralidade é o objetivo a ser alcançado, o que não se alcançava apenas com a não cumulatividade.

Sabidamente, o IVA foi criado com o propósito de propiciar receita tributária com o mínimo de impacto na economia, o que não combina com os impostos cumulativos, cujo real contribuinte é o adquirente e não o produtor.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Para tanto, torna-se imperativo que para a empresa produtora o imposto incida sobre o montante por ela agregado. Daí o real significado do termo neutralidade gravado no artigo 156-A. E não mais apenas a não cumulatividade, que sempre foi desrespeitada. Ademais, a tributação antiga sempre foi definida em face do tipo do produto, o que tornava o sistema complexo e fonte de litígios infundáveis.

Na realidade, no sentido econômico seria aconselhável cobrar o imposto sobre o consumo na última etapa da cadeia. Isso não era adotado por conta da sonegação fiscal. Agora, a cobrança efetiva será na última etapa da comercialização e sob o controle do Conselho Federativo Fiscal, o que exigirá rigor nos controles fiscais.

5. INTELIGÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA REGRA DE TRANSIÇÃO

O período definido para a transição representa um dos pontos altos da reforma tributária. Claramente, a transição foi dividida em dois tópicos: quem paga versus quem recebe.

O primeiro tópico, que envolve as pessoas jurídicas na condição de contribuinte de direito, apresenta uma transição num período mais curto e com calendário de passagem que permite a substituição programada dos recolhimentos para o novo sistema com a convivência com o antigo, o que evita a desorganização do sistema. Segundo o artigo 125, a Contribuição para o PIS e COFINS serão, de fato, extintas em 2027. E no rigor do artigo 128, a partir de 2033, ficam extintos o IPI, o ICMS e o ISSQN. O prazo poderia ser inferior, a fim de reduzir complexidade que as empresas serão obrigadas a enfrentar.

É preciso considerar também que a complexidade mencionada não estará apenas na apuração desses nossos tributos em concomitância com os tributos já existentes e que ainda não terão sido extintos. Como se pode imaginar, novas obrigações acessórias dentro do ambiente SPED deverão ser lançadas. Ou, no mínimo, atualizadas para que seja possível a imputação de informações desses novos tributos.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Serão, portanto, ao menos 02 novas obrigações acessórias, com dois novos prazos de envio e dois novos vencimentos de tributos que deverão ser incluídos nas rotinas das empresas.

O segundo tópico (quem recebe), que se vincula à questão federativa, centrada na partilha programada dos tributos sobre o consumo arrecadados, teve prazo mais longo, de 2029 a 2078, segundo o cronograma financeiro do artigo 130, a fim de não vulnerar os entes federativos que dependiam do sistema antigo de tributação, o que contribuiu para a aprovação da reforma na Câmara dos Deputados e deve garantir a aprovação no Senado. Essa questão não envolve os contribuintes do imposto. É do âmbito dos titulares do imposto, os Estados e os Municípios.

Há, portanto, justificativas plausíveis para o longo prazo de transição.

6. REDEFINIÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DAS EMPRESAS COM O FIM DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Como visto, o artigo 156, §1º, X, prescreve que o IBS não será objeto de incentivos fiscais. Fica, então, a pergunta: que medidas tomarão as empresas que decidiram localizar seu estabelecimento em regiões distantes do mercado consumidor? Esses planejamentos devem ser revistos.

7. PROTEÇÃO ÀS PRESTADORAS DE SERVIÇO

Aparentemente, as prestadoras de serviço deverão ter carga tributária aumentada. Isso aparenta ser inevitável, já que a economia moderna não mais resta centrada na industrialização e sim sobre os serviços.

É preciso considerar que as prestadoras que se inserem no processo industrial não serão atingidas, contudo, pois participam da formação do crédito apropriado pelas contratantes. A situação crítica envolve as demais prestadoras de serviço. Em alguns casos, elas foram protegidas com a previsão de tributação especial, a exemplo dos serviços financeiros e planos de assistência de saúde.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Ademais, o artigo 156-A, § 7º dispõe que a lei complementar de que trata o caput desse artigo poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada com operação com bens. Trata-se de uma medida que visa garantir a participação dos municípios na partilha da arrecadação.

Ainda em relação à participação na arrecadação, o artigo 156-A, § 8º, dispõe que qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS deverá ser compensada pela elevação ou redução da alíquota de referência.

Torna-se necessária mais uma breve referência às empresas optantes pelo Simples que estão protegidas. Fica a dúvida, no entanto, se continuará ser uma opção justificada, já que as contratantes podem considerar a questão do crédito, o que exige a tributação do IBS e CBS pelas suas regras, que apresenta uma tributação bem maior.

Quanto aos serviços financeiros, é preciso considerar que a situação especial não alcança todas as operações dos Bancos, mas apenas a operação impactada pelos juros no contrato de empréstimo que, no final, acabaria atingindo o contratante.

8. REFLEXO DA TRIBUTAÇÃO NO DESTINO PARA O EQUILÍBRIO FEDERATIVO

Fica evidente que os Estados mais produtores, como o caso do Estado de São Paulo, devem perder parte da arrecadação que era garantida com a tributação na origem. Por sua vez, com a tributação no destino, os Estados consumidores devem aumentar a arrecadação. Isso poderá tornar mais equilibrada a nossa federação. Ademais, resta certo de que a denominada “guerra fiscal” tende a reduzir ou ser eliminada, por se tornar inviável ou injustificada materialmente a concessão dos incentivos fiscais.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

9. REDUÇÃO CUSTO DE CONFORMIDADE

O custo de conformidade traduz o trabalho de aplicação das regras tributárias sob a responsabilidade das empresas. No nosso sistema, o contribuinte sempre é o primeiro intérprete das regras tributárias, no âmbito do denominado lançamento por homologação.

No ponto, surgem as críticas que apontam que a mudança determinada pela Emenda Constitucional aprovada pela Câmara dos Deputados não teve a amplitude almejada, uma vez que, em lugar de cinco tributos (ICMS, ISSQN, PIS/COFINS e IPI), tem-se agora três (CBS, IBS e IS). Vale dizer: IBS (estadual/municipal); Imposto sobre Bens e Serviços; CBS (federal): Contribuição sobre Bens e Serviços; IS (federal) Imposto Seletivo.

Não teria, assim, havido redução efetiva no quantitativo dos tributos, tampouco da carga tributária. É fato. Contudo, é impossível ignorar que houve uma grande simplificação decorrente da centralização desses tributos em face dos entes federativos. A unificação da tributação, cumulada com a partilha da arrecadação entre os Estados e os Municípios, deverá simplificar o acompanhamento fiscal, bem como tende a reduzir o litígio fiscal.

Dispõe o artigo 156-A da Constituição Federal, incluído pela EC 45-A/2019, que “Lei Complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Com essa centralização, não haverá a discussão se a operação se enquadra na legislação do ICMS ou do ISSQN. Deixarão de existir 26 legislações estaduais e mais de 5.000 leis municipais. Em substituição, será editada uma Lei Complementar. Ora, no particular, a simplificação é enorme, com manifesta redução do custo de conformidade. A adoção da Lei Complementar será avaliada mais adiante. De pronto pode-se anotar, contudo, que essa via deve reduzir a busca imediata da tutela do Supremo Tribunal Federal, uma vez que a concretização da tributação não está centrada no texto constitucional.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Não é só. A eliminação do IPI, com a sua substituição pelo Imposto Seletivo, que terá lista dos produtos, deve dispensar a classificação fiscal que tanto problema cria. Isso também se aplica em relação à CBS, que tomou o lugar do PIS/COFINS.

Fica a dúvida se a classificação fiscal (NCM) continuará a existir nas operações de importação e exportação. Aparentemente, sim, por representar uma questão internacional. Nas operações internas, há indicativos de que não será exigida a classificação fiscal (NCM). Outro litígio que tende acabar é a classificação de bens e serviços que tanto problema causa às empresas.

Os elementos destacados autorizam afirmar que o custo de conformidade será reduzido, além de garantir a certeza da tributação, que reduz o litígio.

10. A QUESTÃO DA NOVA ECONOMIA VERSUS VELHA ECONOMIA

É indiscutível que os serviços, atualmente, têm maior participação na formação da renda nacional. Sendo assim, não tem sentido criar um sistema para ampliar a tributação da velha economia. Significa, portanto, que os serviços serão mais onerados pela tributação. Todavia, ainda assim, grande parte dos municípios terão aumento de arrecadação.

11. A QUESTÃO DAS ALÍQUOTAS

Essa é uma questão que precisa ser considerada, a fim de evitar problemas futuros. O risco é que não se forme uma barreira política para impedir a ampliação das situações especiais que garantem a permanência de privilégios antigos, quase sempre vinculados a incentivos fiscais. O risco estaria centrado na possibilidade de os entes federativos fixar a sua alíquota, o que não representa um poder absoluto, já que serão definidas alíquotas de referência de que trata o artigo 156-A, § 1º, XII. Entretanto, alíquotas de referência não são vinculativas, a despeito do artigo 156-A, § 10, dispor que projeto de lei complementar que reduza ou aumente a arrecadação do imposto deve ser instruído com dados sobre o impacto no valor das alíquotas de referência. Isso porque serão definidas as alíquotas do IBS para as operações de serviços e de mercadorias, além da alíquota da CBS fixada pela União.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

Todavia, percebendo o risco, o relator da PEC no Senado defende alíquotas mínima e máxima para o IVA no texto constitucional, como medida preventiva contra a tentativa de se perpetuar a denominada guerra fiscal, o que aparenta ser prudente, a despeito das ressalvas técnicas da medida, já que essa questão não deveria compor a Constituição.

Por fim, fica a dúvida se a soma das alíquotas irá ultrapassar a barreira dos 25%, o que colocaria o nosso país na situação de receber a maior tributação sobre o consumo.

12. PLANEJAMENTO DOS NEGÓCIOS

Do ângulo das empresas, esse deve ser o ponto principal, o que exigirá estudos detalhados sobre os impactos da reforma para os seus negócios. A lucratividade não poderá ficar centrada na economia tributária. Em especial para as empresas que, hoje, se valem dos incentivos fiscais do ICMS, que deixarão de existir com o fim desse imposto.

Da mesma forma que a implantação da reforma tributária foi diferida no tempo, a reorganização dos negócios pode ser planejada e ultimada segundo calendário próprio, com a participação dos profissionais que militam na área tributária, a exemplo do nosso escritório, que fica à disposição para tratar do assunto, inclusive em reuniões presenciais na própria empresa.

13. VEDAÇÃO AOS INCENTIVOS FISCAIS

Como visto, o artigo 156-A, § 6º, veda a apropriação de crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes, em face da isenção e da imunidade. Grava que acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo em relação à imunidade, se determinado em contrário em lei complementar.

São providências concretas para impedir a continuidade da denominada guerra fiscal, visto que isoladamente o ente federativo não tem o poder para conceder o incentivo fiscal.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

14. PAPEL DO CONSELHO FEDERATIVO

Como visto, os Estados e o Distrito Federal terão 27 membros, um para cada ente federativo; os Municípios e o Distrito Federal serão representados por 27 membros, 14 eleitos com base em votos iguais e 13 com base nos votos ponderados pelas respectivas populações (artigo 156-B, § 3º). Segundo o artigo 14 da EC 45-A/2019 a União custeará, com posterior ressarcimento, as despesas necessárias para a instalação do Conselho ora destacado. Fica claro, portanto, que a União não terá participação nesse Conselho.

Outro ponto a ser destacado é esse Conselho não terá competência para interferir na formatação das regras de tributação do IBS. Contudo, é preciso considerar o papel que desempenhará na coordenação entre os entes (Estados, Distrito Federal e Municípios), acerca da uniformização das interpretações e aplicações legais, papel que no sistema anterior que cabia às Administrações Tributárias.

Tudo indica que seu papel principal será de arrecadador e distribuidor dos recursos entre os entes, segundo diretrizes previamente expressas em comando legal. Poderá, ainda, dirimir questões no âmbito do contencioso administrativo tributário. E tudo centrado numa equipe técnica formada exclusivamente por servidores de carreira dos fiscos ou dos procuradores estaduais e municipais.

Os elementos apontados autorizam afirmar que deverá uma harmonização entre os entes, calcada principalmente na unicidade legal (normativa) e interpretativa, decorrente da atuação do Conselho Federativo, o que beneficiará diretamente os empresários que deixarão de aplicar o cipoal da antiga legislação do ICMS e do ISS quando esses impostos forem extintos.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

15. ITCMD E IPVA

Além das alterações previstas no ISSQN, ICMS, Contribuição ao PIS, Cofins e IPI, mudanças também serão geradas no ITCMD e no IPVA. Apresenta-se abaixo as principais delas.

a) ITCMD

- **Progressividade:** O texto da reforma tributária aprovado na Câmara dos Deputados, mediante a inclusão do inciso VI ao artigo 155 da Constituição Federal, torna obrigatória a incidência progressiva do imposto, até o limite de 8%. Atualmente, apenas alguns estados cobram o tributo de maneira progressiva.
- **Estado Competente:** Dispõe o inciso II acrescido ao texto constitucional que, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, a competência é do Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Antes, podia ser do Estado onde se processava o inventário. A competência sobre bens imóveis continua sendo do Estado da localização dos bens (art. 155, I, CF).
- **Doações Às Instituições Sem Fins Lucrativos:** Dispõe o inciso VII que não incidirá (imunidade) sobre as transmissões e doações às instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

5. Repercussões Técnicas Da Reforma Tributária

b) IPVA

Foram incluídos os seguintes incisos ao § 6º do artigo 155 da Constituição Federal:

Art. 155 (...) §6º (...)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III - incidirá sobre a propriedade de veículos terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e

d) tratores e máquinas agrícolas.

Nota-se que além de atingir os veículos automotores terrestres, o IPVA também incidirá sobre veículos aquáticos e aéreos, excetuadas as situações mencionadas na legislação. Também será aplicada alíquota diferenciada em função do tipo, valor, utilização e impacto ambiental.

Apresentado esse breve resumo, permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais julgados necessários.

FERREIRA E FERREIRA ADVOCACIA

Antonio Airton Ferreira

Camila Mosna Tomazella Jacob

Avenida Barão de Itapura, 950 - 6º Andar
Botafogo - Campinas - SP
(19) 3235-3000
(19) 3235-1669

www.ferreiraadvocacia.com.br
contato@ferreiraadvocacia.com.br



Ferreira e Ferreira
Advocacia Tributária e Empresarial