



POR JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA

José Luis Ribeiro Brazuna Advogado tributarista em São Paulo e Brasília. Fundador do BRATAX (www.bratax.com.br). Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e autor de livros e artigos especializados, com destaque para *Direito Tributário Aplicado*, em sua 2ª edição, publicado pela editora Almedina.

O ASSUNTO DO MOMENTO: A REFORMA TRIBUTÁRIA

O assunto do momento é Reforma Tributária. Finalmente, parece que saímos do lugar. E, quem sabe, até o final do ano, tenhamos a tão aguardada reformulação do nosso sistema de tributação indireta.

Em edições anteriores, nos anos de 2017 e 2020, o assunto foi abordado nesta coluna, mas em contextos diferentes. Naquele primeiro ano, havia três projetos de reforma que já se apresentavam ao Congresso Nacional, na forma das propostas de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly, do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) e do Movimento Brasil Eficiente. Os dois primeiros propugnavam a eliminação de tributos sobre transações, substituindo-os por um imposto unificado sobre bens e serviços (IBS).

Já, em 2020, pressionado pelo então presidente da Câmara dos Deputados, para que apresentasse a sua “própria” proposta de reforma, o Ministro da Economia submeteu ao Legislativo o Projeto de Lei nº 3887/2020, que propunha a unificação, no âmbito federal, da constituição ao PIS e da Cofins, o que resultaria na instituição da contribuição sobre bens e serviços (CBS).

Agora, o que temos é uma PEC (nº 45/2019), derivada daquele projeto do CCiF, mas à qual foram agregados ajustes ao longo das negociações na Câmara dos Deputados, dentre eles a bipartição do IBS originalmente proposto, passando a haver ao seu lado uma CBS, de idêntico e igual alcance.

De certo modo, vingou uma abordagem similar à existente no Canadá e na Índia, onde há a chamada cobrança **dual** de impostos sobre uma mesma base – bens e serviços / valor

agregado – permitindo-se a manutenção de uma arrecadação própria e direta por diferentes esferas de governo (central e estadual / local) daqueles países.

O que será substituído?

No nosso caso, somos obrigados a conviver com diferentes tributos incidentes sobre transações, os quais seguem regimes muito distintos de incidência (ver tabela abaixo).

Quando se fala em incidência não cumulativa, o cenário é ainda mais confuso, na medida em que a contribuição ao PIS, a Cofins, o IPI e o ICMS não seguem um mesmo padrão na determinação daquilo que dá ou não direito a crédito para o contribuinte.

Chegamos a conviver também com hipóteses nas quais o ISS, muito embora seja considerado cumulativo, permite ao seu contribuinte a eventual dedução de valores da base de cálculo tributável. Uma espécie, portanto, de não cumulatividade, igualmente diversa daquelas normatizadas para aqueles demais tributos.

Adicionalmente, sobrevivemos em um “manicômio” tributário no qual tais tributos muitas vezes incidem uns sobre os outros, além de incidirem sobre si próprios, criando um ambiente de negócios onde uma planilha bem-feita, um sistema de faturamento bem programado ou um software de precificação de produtos e serviços valem ouro!

Convivemos, além disso, com impostos altamente regulados na Constituição Federal, mas que também são objeto de incontáveis normas e regulamentos editados de modo complementar.

Nível	Tributo	Base de Cálculo	Regime de Incidência		Alíquota
			Cumulativo	Não-cumulativo	
Nível Federal	PIS/Cofins	Receita bruta / faturamento	Cumulativo		4,65%
			Não-cumulativo		9,25%
	IPI	Operações com produtos industrializados		Não-cumulativo	0% - 300%
	IOF	Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários		Cumulativo	0% - 25%
Nível Estadual	ICMS	Operações de circulação de mercadorias	Não-cumulativo	Tributação na origem	4% - 39%
		Serviços de comunicação			
		Transporte intermunicipal e interestadual			
Nível Municipal	ISS	Prestação de serviços, incluindo transporte intramunicipal	Cumulativo	Tributação na origem e no destino	2% - 5%

Em matéria de ICMS, além de leis complementares de alcance nacional e de normas editadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), lidamos: com vinte e sete legislações estaduais; quatro diferentes alíquotas interestaduais; uma profusão de alíquotas para operações dentro de cada estado (a depender do tipo de mercadoria ou serviço); regras de substituição tributária; benefícios fiscais e regimes especiais dos mais variados; guerra fiscal; tributação no destino, em alguns casos excepcionais etc.

No caso do ISS, além da legislação nacional: são cinco mil, quinhentas e setenta e uma legislações municipais; tributação na origem e tributação no destino, a depender do tipo de serviço; divergências das mais diversas sobre o conceito de serviços; interpretações não uniformes sobre a definição da base de cálculo tributável; guerra fiscal entre municípios e alíquota mínima de dois por cento, dentre outras complexidades.

Isso, ainda, sem contar o IPI, que pode incidir conjuntamente com o ICMS, mas com duas formas distintas de cálculo: “por dentro” ou “por fora” da base de cálculo do ICMS. Temos, ainda, uma questão mal resolvida entre União e Municípios, quanto à possibilidade ou não de incidência do IPI juntamente com o ISS, quando se está diante de um serviço exercido sobre bens do cliente, mediante processo que possa ser considerado industrialização.

Em paralelo a tudo isso, as pequenas empresas podem escapar para o Simples Nacional, regime que permite que pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 4.8 milhões (o que representa aproximadamente 90% das empresas nacionais) realizem o pagamento mensal unificado dos seus tributos, com base na sua receita bruta e sem direito a créditos de nenhuma natureza.

O Simples Nacional viabiliza a unificação não apenas dos tributos indiretos incidentes sobre as transações da empresa, como também dos seus tributos diretos (imposto de renda e contribuição social), além das contribuições sociais, inclusive sobre folha de salários, a depender da situação.

Não é um regime fácil, apesar do nome, mas de fato permite a sobrevivência de muitas atividades econômicas, cujo porte tornaria inviável a gestão dos nossos tributos pelo seu regime normal de incidência.

O que a Câmara dos Deputados aprovou?

Resumidamente, a Câmara dos Deputados aprovou a substituição do ICMS, IPI, ISS, da contribuição ao PIS e da Cofins, pelo imposto sobre bens e serviços (IBS), a ser cobrado por Estados e Municípios, e pela contribuição sobre bens e serviços (CBS), de competência da União.

Remanescerá o IOF – que, na proposta do Deputado Luiz Carlos Hauly, também deveria ser eliminado – e será criado um novo imposto – chamado de “imposto do pecado” – a incidir sobre a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio-ambiente.

Além disso, no apagar das luzes da votação da PEC n.º 45/2019, os deputados acrescentaram a criação de uma contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados, cujo propósito será o de servir ao investimento em obras de infraestrutura e habitação, substituindo o depósito exigido por estados, com base no Convênio ICMS n.º 42/2016, sobre benefícios fiscais concedidos aos contribuintes do ICMS.

Em resumo:

Nível Federal	IOF	<ul style="list-style-type: none"> Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários 	Cumulativo	0% - 25%
	Imposto do pecado	<ul style="list-style-type: none"> Produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio-ambiente 	Integrará a base de cálculo do ICMS, ISS, CBS e IBS	
Níveis Estadual e Municipal	CBS	<ul style="list-style-type: none"> Operações com bens materiais ou imateriais Direitos Serviços 	Não-cumulativo	Tributação no destino
	IBS			
Contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados		<ul style="list-style-type: none"> Utilizada para investimento em obras de infraestrutura e habitação 	<ul style="list-style-type: none"> Substitui a contribuição (depósito) para fundos estaduais, prevista no Convênio ICMS 42/2016 	Vigência transitória até 2043



COLUNA TRIBUTAÇÃO NA TEORIA E NO PAPEL

Como principais características, tanto o IBS quanto a CBS:

- deverão incidir sobre uma base mais ampla de tributação, alcançando transações com quaisquer tipos de bens (tangíveis ou intangíveis), serviços, direitos ou utilidades destinados ao consumo;
- deverão ter legislação única para todo o território nacional, a ser estipulada mediante lei complementar;
- deverão respeitar um regime único e amplo de não cumulatividade, inclusive com a possibilidade de créditos presumidos;
- não poderão prever a inclusão de nenhum outro tributo nas suas próprias bases de cálculo, exceto o imposto do pecado;
- não poderão ser objeto da concessão de benefícios fiscais, de modo a não serem utilizados como ferramenta para estímulos estatais à econômica, o que deverá ser feito mediante investimento público direto, e não por meio de renúncia fiscal;
- poderão alcançar pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, mas que ofereçam os seus bens ou serviços ao consumidor no Brasil;
- deverão prever um regime de *cash-back* para pessoas físicas, de modo a reduzir desigualdades de renda, permitindo a esse tipo de consumidor reaver o IBS e a CBS incidentes sobre as suas aquisições de bens ou serviços; e
- deverão assegurar diferencial competitivo para a Zona Franca de Manaus.

Especificamente com relação ao IBS, deverá ser criado um Conselho Federativo, com competências para: (i) controlar e

distribuir a arrecadação do novo imposto; (ii) editar normas infralegais pertinentes; (iii) uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação; e (iv) resolver o contencioso administrativo tributário referente ao novo tributo.

Uniformidade "mais ou menos"

Apesar do mantra de que IBS/CBS deverão ser uniformes, sem nenhum tipo de diferenciação com relação ao tipo de bem ou serviço consumido, a Câmara dos Deputados atendeu ao pleito de diferentes setores e aprovou algumas exceções (ver quadros abaixo).

Admite-se, além disso, que a legislação complementar estabeleça regimes especiais de tributação para: (i) combustíveis e lubrificantes; (ii) serviços financeiros, operações imobiliárias, planos de saúde e concursos de prognósticos / loterias; (iii) operações com a administração pública; (iv) sociedades cooperativas; e (v) serviços de hotelaria, parques de diversão / temáticos, restaurantes e aviação regional.

Transição

Caso aprovado pelo Senado Federal, a implementação do novo regime observará regras de transição distintas para o IBS e para a CBS.

No caso da contribuição federal, a sua adoção ocorreria entre 2026 e 2027, instituindo-se, no primeiro ano, uma alíquota de 0,9%, a ser deduzida da base da contribuição ao PIS e da Cofins. Em 2027, essas duas contribuições seriam eliminadas, juntamente com o IPI, mediante a definitiva implantação da

Redução de 100% (IBS + CBS) (dependendo de lei complementar)

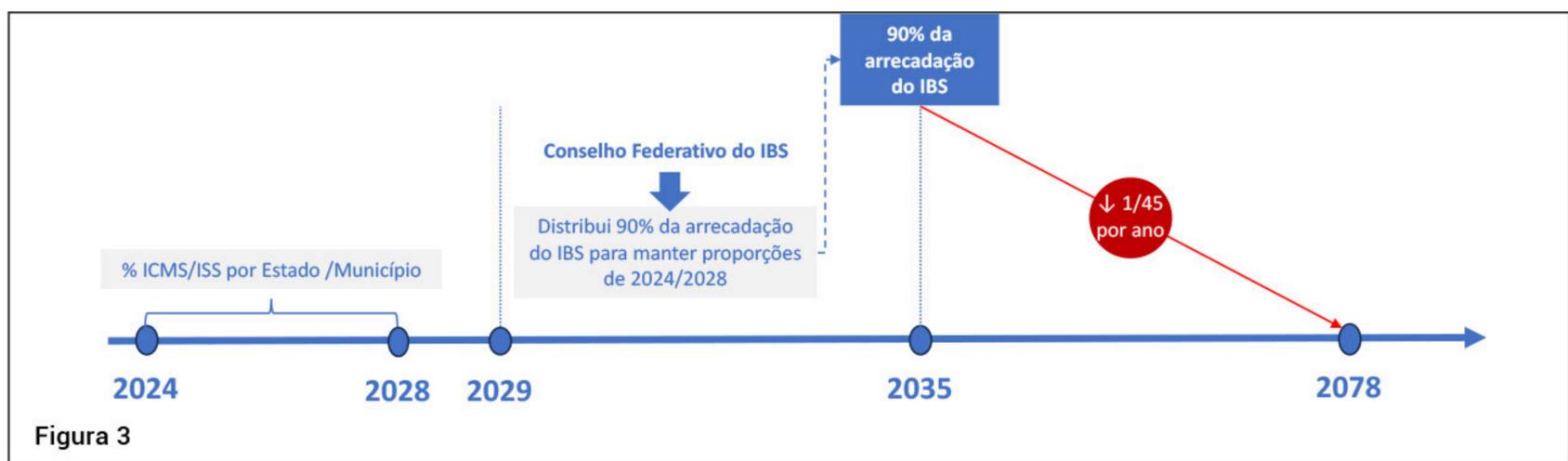
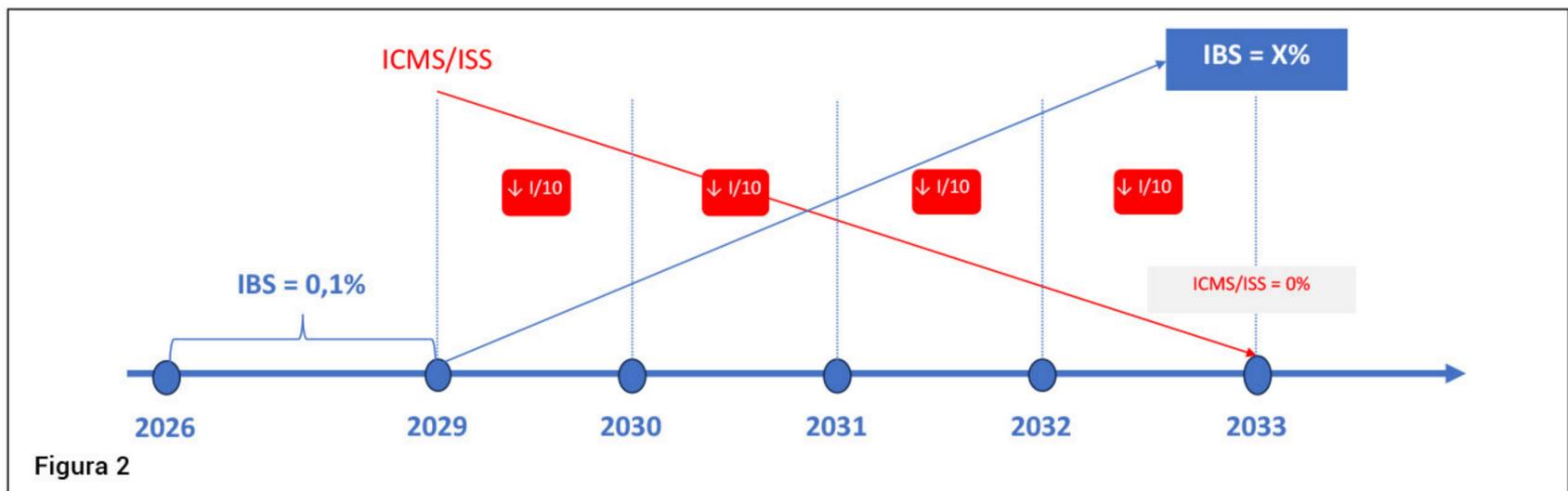
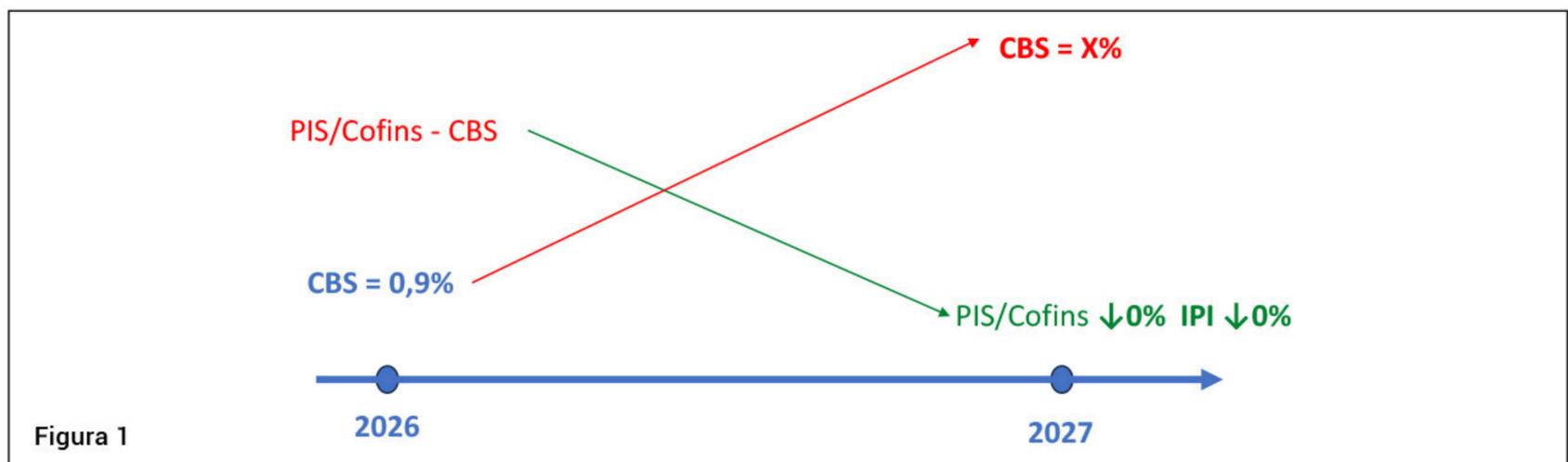
- Cesta Básica Nacional de Alimentos
- Categorias de transporte público de passageiro
- Categorias de dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência
- Categorias de medicamentos e produtos para a saúde menstrual
- Produtos hortícolas, frutas e ovos de que trata o artigo 28, inc. III, da Lei n.º 10.865/2004
- Atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística

Redução de 100% (CBS)

- Serviços de educação de ensino superior no Proni
- Serviços do Perse (turismo e eventos), até 28.2.2027

Redução de 60% (IBS + CBS) (dependendo de lei complementar)

- Serviços de educação
- Serviços de saúde
- Dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência
- Medicamentos e produtos para a saúde menstrual
- Transporte coletivo de passageiros
- Produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura
- Insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal
- Produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais e atividades desportivas
- Bens e serviços relacionados à segurança e soberania nacional, segurança da informação e segurança cibernética



CBS, em percentual necessário para substituir a arrecadação de PIS/Cofins e IPI, deduzido aquilo que se arrecadar com o imposto do pecado, até o ano de 2033 (ver Figura 1).

Quanto ao IBS, deverá ser instituído e cobrado de 2026 a 2029, mediante uma alíquota de 0,1%. De 2029 a 2032, as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas em 1/10 a cada ano, encerrando-se 2032 com a cobrança de 6/10 dos percentuais iniciais desses dois impostos.

Na contramão, de 2029 a 2033, o IBS será gradualmente elevado, para percentuais que se mostrem necessários para a substituição da arrecadação reduzida do ICMS e do ISS, até 2032, e da arrecadação totalmente eliminada em 2033, quando ambos os impostos serão definitivamente extintos (ver Figura 2).

Do ponto de vista financeiro, estados e municípios receberão, até 2035, percentuais da maior parte da arrecadação do IBS (90%) nas mesmas proporções da sua arrecadação de ICMS e ISS observada de 2024 a 2028. Essa distribuição será feita pelo Conselho Federativo do IBS.

A partir daí, de 2035 a 2078, essa distribuição garantida da arrecadação do IBS será gradualmente reduzida – à proporção de 1/45 por ano – de tal modo que, de 2079 em diante, se tenha um regime inteiramente novo de partição da arrecadação do novo imposto, a ser determinada pela lei complementar e pelas regras do Conselho Federativo que vierem a ser aprovadas (ver Figura 3). ■

PERGUNTAS E SUGESTÕES de temas específicos para esta coluna poderão ser enviadas para brz@bratax.com.br