

Eurico Marcos Diniz de Santi
Rodolfo Gil Moura Rebouças
Talita Pimenta Félix
Laura Romano Campedelli
Caio Leonardo Corralo Tornincasa
Bruna Menelau Bezerra da Cunha
(Coordenadores)

NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA

Análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)

Adler Van Grisbach Wozikosky, Alexandre Abud, Alexandre Evaristo Pinto, Alexandre Moretti França, Alice Marinho, Aline Akemi Soares Kavashita, Aloísio Flávio Ferreira de Almeida, Ana Carolina Carpinetti, André Menon, Antonio Machado Guedes Alcoforado, Beatriz Cavallieri Zanetti, Bento Antunes de Andrade Maia, Bianor Arruda Bezerra Neto, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Bruna Menelau Bezerra da Cunha, Caio Leonardo Corralo Tornincasa, Camila Abrunhosa Tapias, Camila Galvão, Cristiane da Costa Nery, Cristiano Luzes, Daniel Monteiro Peixoto, Daniel Moreti, Danilo Barth Pires, Dhiulia de Oliveira Santos, Diane Borges de Carvalho, Diogo Corrêa Stepple Hiluey, Fábio Pugliesi, Isabella Fochesatto Panisson, Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz, Jardes Costa de Oliveira, José Barroso Tostes Neto, José Eduardo de Paula Saran, Karina Pompeu de Lima, Leandro Paulsen, Letícia Tourinho Dantas, Lina Braga Santin Cooke, Lucas Giarola e Silva, Luciana Moscardi Grillo, Luís Eduardo G. Barbieri, Luiz Roberto Peroba, Manuela Balarotti, Marcia Rossi, Marco Antônio Abdo, Marco Aurélio Louzinha Betoni, Mário Luiz Oliveira da Costa, Maurício Barros, Mércia Cristina de Paiva Braga, Nereida Horta, Octávio Giacobbo da Rosa, Paulo Fernandes Campilongo, Raphael Fonseca de Marins Daou, Raphael Nobrega de Andrade, Renata de Cássia Andrade, Rita Dias Nolasco, Rita Eliza Reis da Costa, Rodolfo Gil Moura Rebouças, Rodrigo Antonio Dias, Rodrigo Frota da Silveira, Rodrigo Martone, Roseli de Assunção Nunes, Sérgio Henrique Cavalcanti Vasco, Sérgio Luiz Zannon Passos, Stael Freire, Stella Oger Santos, Talita Pimenta Félix, Thais Ribeiro Bernardes Casado, Thais Romero Veiga Shingai, Thiago Álvares Feital, Valério de Castro Neto, Valério Pimenta de Moraes, Vanderson Martins e Victoria Puperi da Rosa

**Max
LimonaD**



Série Tributação & Desenvolvimento

FGV DIREITO SP
NÚCLEO DE
ESTUDOS FISCAIS

Conselho Editorial

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno
Charles Alexandre Souza Armada
Homero Chiaraba Gouveia
João Simões Cardoso Filho

PATROCINADORES DO NEF/FGV



NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA

**Análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e
do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do
IBS, ITCMD e ITBI)**

Adler Van Grisbach Wozikosky, Alexandre Abud, Alexandre Evaristo Pinto, Alexandre Moretti França, Alice Marinho, Aline Akemi Soares Kavashita, Aloísio Flávio Ferreira de Almeida, Ana Carolina Carpinetti, André Menon, Antonio Machado Guedes Alcoforado, Beatriz Cavallieri Zanetti, Bento Antunes de Andrade Maia, Bianor Arruda Bezerra Neto, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Bruna Menelau Bezerra da Cunha, Caio Leonardo Corralo Tornincasa, Camila Abrunhosa Tapias, Camila Galvão, Cristiane da Costa Nery, Cristiano Luzes, Daniel Monteiro Peixoto, Daniel Moreti, Danilo Barth Pires, Dhiulia de Oliveira Santos, Diane Borges de Carvalho, Diogo Corrêa Stepple Hiluey, Fábio Pugliesi, Isabella Fochesatto Panisson, Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz, Jardes Costa de Oliveira, José Barroso Tostes Neto, José Eduardo de Paula Saran, Karina Pompeu de Lima, Leandro Paulsen, Letícia Tourinho Dantas, Lina Braga Santin Cooke, Lucas Giarola e Silva, Luciana Moscardi Grillo, Luís Eduardo G. Barbieri, Luiz Roberto Peroba, Manuela Balarotti, Marcia Rossi, Marco Antônio Abdo, Marco Aurélio Louzinha Betoni, Mário Luiz Oliveira da Costa, Maurício Barros, Mércia Cristina de Paiva Braga, Nereida Horta, Octávio Giacobbo da Rosa, Paulo Fernandes Campilongo, Raphael Fonseca de Marins Daou, Raphael Nobrega de Andrade, Renata de Cássia Andrade, Rita Dias Nolasco, Rita Eliza Reis da Costa, Rodolfo Gil Moura Rebouças, Rodrigo Antonio Dias, Rodrigo Frota da Silveira, Rodrigo Martone, Roseli de Assunção Naves, Sérgio Henrique Cavalcanti Vasco, Sérgio Luiz Zannon Passos, Stael Freire, Stella Oger Santos, Talita Pimenta Félix, Thais Ribeiro Bernardes Casado, Thais Romero Veiga Shingai, Thiago Álvares Feital, Valério de Castro Neto, Valério Pimenta de Morais, Vanderson Martins e Victoria Puperi da Rosa

NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA
Análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP
108/2024 (Comitê Gestor, Contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)

Versão PDF

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi et al.

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da
Éditions Gallimard

ISBNpara PDF: 978-65-01-18182-0

SA235n Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.
Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do
PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê
Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI) / Eurico
Marcos Diniz de Santi, et al. - São Paulo: Editora
Max Limonad, 2024.

Coordenadores.

Importação e exportação.

ISBN para PDF: 978-65-01-18182-0

1. Reforma tributária. 2. IBS. 3. CBS. 4. EC
123/2023. I. Santi, Eurico Marcos Diniz de, et al.

CDD 340

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	13
A TRAVESSIA DA TRIBUTAÇÃO ATÉ A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023.....	15
<i>Dhiulia de Oliveira Santos</i>	
A ATUAÇÃO DO COMITÊ GESTOR E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NA FISCALIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO. 25	
<i>Rodrigo Martone</i> <i>Stella Oger Santos</i>	
A DIMINUIÇÃO DA COMPLEXIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS EM FACE DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	33
<i>Antonio Machado Guedes Alcoforado</i>	
A EXTENSÃO E ALCANCE DA RESPONSABILIDADE DAS PLATAFORMAS DIGITAIS PELO IBS E PELA CBS.....	47
<i>Ana Carolina Carpinetti</i> <i>Victoria Puperi da Rosa</i>	
A FINALIDADE EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SELETIVO	57
<i>Breno Ferreira Martins Vasconcelos</i> <i>Thais Romero Veiga Shingai</i>	
A NÃO-CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO IBS E CBS NAS OPERAÇÕES COM GÁS NATURAL	65
<i>Bruna Menelau Bezerra da Cunha</i> <i>Camila Galvão</i> <i>Octávio Giacobbo da Rosa</i>	
A NECESSIDADE DE REPRESENTATIVIDADE DOS CONTRIBUINTES NA UNIFORMIZAÇÃO DO CONTENCIOSO DO IBS E DA CBS	75
<i>Diogo Corrêa Stepple Hiluey</i>	

A PARIDADE NA COMPOSIÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS: DEVIDA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO	85

Daniel Moreti

ANÁLISE SOBRE O PLP 68/2024: A NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS DO IBS E DA CBS	97

Thais Ribeiro Bernardes Casado

AS DIRETRIZES DA OCDE SOBRE O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E O PLP N. 68/2024	109

Nereida Horta

COMENTÁRIOS SOBRE A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITCMD: TRANSFERÊNCIAS CAUSA MORTIS E DOAÇÕES DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DE EMPRESAS DE CAPITAL FECHADO – CENÁRIO PROPOSTO PELO PLP 108/2024	123

Alexandre Abud

COMITÊ GESTOR DO IBS: PROPOSTAS PARA APRIMORAMENTO DOS PLP 68 E 108/2024	135

José Barroso Tostes Neto

José Eduardo de Paula Saran

Karina Pompeu de Lima

CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO DO IBS NO PL 108/2024: ANÁLISE DOS PONTOS POSITIVOS E DE APRIMORAMENTO TÉCNICO VISANDO A PREVENÇÃO E RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS EM UM CONTEXTO DE (DES)CONTENCIOSO	149

Adler Van Grisbach Wozikosky

Talita Pimenta Félix

Rita Dias Nolasco

DESAFIOS DO PLP 68/24: TRIBUTAÇÃO DO “IVA DUAL” (IBS E CSB) SOBRE AS OPERAÇÕES COM BENS IMÓVEIS NO BRASIL 161

Rodrigo Antonio Dias

Isabella Fochesatto Panisson

FISCALIZAÇÃO E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO À LUZ DOS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR N. 50, 68 E 108/24 177

Camila Abrunhosa Tapias

IBS E CBS NA ATIVIDADE DE LOTEAMENTOS E VENDAS DE LOTES PRONTOS. ANALISANDO O PLP 68/2024..... 187

Manuela Balarotti

IBS NOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES: OS AVANÇOS DA REFORMA NA TRIBUTAÇÃO SUBNACIONAL INDIRETA 205

Maurício Barros

IMPACTOS DO IVA DUAL ÀS IMPORTAÇÕES INDIRETAS . 221

Beatriz Cavalhieri Zanetti

Aline Akemi Soares Kavashita

IMPOSTO SELETIVO NA EXTRAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL 231

Diane Borges de Carvalho

Thais Romero Veiga Shingai

IMPOSTO SELETIVO SOBRE BEBIDAS ALCOÓLICAS..... 243

Breno Ferreira Martins Vasconcelos

Thais Romero Veiga Shingai

IMUNIDADE RECÍPROCA..... 251

Fábio Pugliesi

ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS..... 257

Lina Braga Santin Cooke

LINHA CRUZADA: COMO FICA A UNIFORMIZAÇÃO JURISPRUDENCIAL NO NOVO CONTENCIOSO DO IBS E DA CBS?.....	277
<i>Jardes Costa de Oliveira</i>	
MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DA RESOLUÇÃO CONSENSUAL PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	285
<i>Cristiane da Costa Nery</i>	
MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES COM SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E NEUTRALIDADE	303
<i>Caio Leonardo Corralo Tornincasa</i>	
<i>Raphael Fonseca de Marins Daou</i>	
<i>Talita Pimenta Félix</i>	
MULTAS ELEVADAS COMO DESESTÍMULO À CONFORMIDADE	311
<i>Renata de Cássia Andrade</i>	
NECESSÁRIA UNIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ATINENTES AO IBS E À CBS.....	319
<i>Mário Luiz Oliveira da Costa</i>	
NEUTRALIDADE E BENS DE USO MISTO CONTINUADO....	333
<i>Thiago Álvares Feital</i>	
<i>Rita Eliza Reis da Costa</i>	
NEUTRALIDADE E OS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS DE INCENTIVO À EXPORTAÇÃO: <i>DRAWBACK</i> E RECOF	341
<i>Luís Eduardo G. Barbieri</i>	
<i>Marco Antônio Abdo</i>	
O ATUAL MODELO DE CONSENSUALIDADE INCIDENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PAULISTA: A SUA INFLEXÃO PERANTE A NORMATIVIDADE DO PLP N. 108/2024	351
<i>Valério Pimenta de Moraes</i>	

COMITÊ GESTOR DO IBS: CRONOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO,
INDICAÇÃO DOS REPRESENTANTES AO CONSELHO
SUPERIOR E OBRIGAÇÕES LEGAIS CONTINUADAS 367

Luciana Moscardi Grillo

Rodrigo Frota da Silveira

IMPOSTO SELETIVO, IPI, SELETIVIDADE E INDUÇÃO DE
COMPORTAMENTOS..... 385

Talita Pimenta Félix

Lucas Giarola e Silva

Adler Van Grisbach Wozikosky

PLP 68 – DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS FINANCEIROS 391

Alexandre Evaristo Pinto

O FUNCIONAMENTO DO FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS CRIADO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA
..... 399

Luiz Roberto Peroba

Marco Aurélio Louzinha Betoni

O IMPOSTO SELETIVO SOBRE BEBIDAS AÇUCARADAS.... 405

Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz

Letícia Tourinho Dantas

O PAPEL DUAL DA UNIÃO NA FEDERAÇÃO: COMITÊ
GESTOR E COMPETÊNCIA JURISDICIONAL 413

Bianor Arruda Bezerra Neto

O PRINCÍPIO DO DESTINO NO IVA-DUAL BRASILEIRO..... 431

Ana Carolina Carpinetti

Alice Marinho

O SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO, OS SERVIÇOS DE
TELECOMUNICAÇÕES E O IBS/CBS..... 443

Sérgio Henrique Cavalcanti Vasco

Sérgio Luiz Zannon Passos

O TRATAMENTO FAVORECIDO À ZONA FRANCA DE
MANAUS..... 449

Bento Antunes de Andrade Maia

OS DITAMES DE CONSENSUALIDADE NA REFORMA
TRIBUTÁRIA – A NECESSÁRIA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
DO NOVO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS 463
Danilo Barth Pires

OS RISCOS DE AUMENTO DE LITIGIOSIDADE NO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO COM A REFORMA
TRIBUTÁRIA 479
Roseli de Assunção Nunes
Stael Freire

PLATAFORMAS DIGITAIS E A REFORMA TRIBUTÁRIA:
NOVOS PARADIGMAS DE RESPONSABILIDADE 487
Luiz Roberto Peroba
Alice Marinho
Alexandre Moretti França

POR UMA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO (IBS E CBS) DE
BAIXA LITIGIOSIDADE: O APERFEIÇOAMENTO DO PLP
108/2024 COM CAPÍTULOS SOBRE PREVENÇÃO E
RESOLUÇÃO EXTRAJUDICIAL DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS
..... 495
Leandro Paulsen

RACIONALIDADE LEGISLATIVA E A NECESSIDADE DE
HARMONIZAR O PL 2.483/2022 E O PLP 108/2024 507
Thiago Álvares Feital

REFLEXÕES E CASOS REFERENTES A NEUTRALIDADE NA
REFORMA TRIBUTÁRIA 515
Rodolfo Gil Moura Rebouças
Vanderson Martins

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS PLATAFORMAS
DIGITAIS (ENFOQUE SOBRE AS OPERAÇÕES DOMÉSTICAS
NO PLP 68/2024) 529
Daniel Monteiro Peixoto
André Menon
Mércia Cristina de Paiva Braga

RESPONSABILIZAÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO FISCAL
DAS PLATAFORMAS DIGITAIS..... 541

Marcia Rossi

Raphael Nobrega de Andrade

TRIBUTAÇÃO DE MARKETPLACES E A REGULAMENTAÇÃO
DA REFORMA TRIBUTÁRIA 553

Aloísio Flávio Ferreira de Almeida

TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS FINANCEIROS NO IBS E NA
CBS: ANÁLISE DO PLP 68/2024..... 569

Cristiano Luzes

Valério de Castro Neto

BREVES NOTAS SOBRE O IMPOSTO SELETIVO COMO
INSTRUMENTO EXTRAFISCAL NA REPARAÇÃO DE DANOS
AMBIENTAIS NA PERSPECTIVA DE MUNICÍPIOS
MINERADORES 589

Stael Freire

OPERAÇÕES COM BENS IMÓVEIS – CALIBRAÇÃO DAS
ALÍQUOTAS DO IBS/CBS EM FACE DA SELETIVIDADE E
IGUALDADE.....599

Paulo Fernandes Campilongo

PREFÁCIO

A qualidade das instituições é fator determinante para o desenvolvimento econômico e social de uma nação. É a partir dessa perspectiva que a agenda das pesquisas em Direito & Desenvolvimento da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas resgata a importância do direito na proposição de políticas e soluções práticas para a superação dos problemas que se opõem à realização do Estado Democrático de Direito e que inibem o desenvolvimento nacional.

Desde a sua fundação, em 2009, o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP (NEF/FGV) adota a perspectiva do Direito e Desenvolvimento em seu DNA, promovendo pesquisas empíricas com o propósito de avaliar os efeitos sociais das normas tributárias e a sua relação com o desenvolvimento do Brasil.

Foi nesse contexto que surgiu, em 2014, a linha de pesquisa NOSSA REFORMA TRIBUTÁRIA com o propósito de repensar o desenho do sistema tributário brasileiro. Esse projeto se materializou na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45 que, ao lado da PEC n. 110, possibilitou a edificação dos pilares que sustentam a Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC 132/23), sem dúvida a reforma da tributação sobre o consumo mais importante de nossa história desde o período da redemocratização.

Foi através da EC 132/23 que as diretivas da SIMPLICIDADE, TRANSPARÊNCIA, NEUTRALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA, há muito debatidas e defendidas pelo NEF/FGV, foram alçadas ao patamar de princípios constitucionais, agora expressos na redação do Artigo 145 da CF/88.

Mas o trabalho do NEF/FGV não parou por aí. Com a aprovação da EC 132/23, no biênio 2023/2024, o núcleo promoveu eventos e debates com o objetivo de colaborar com o aprimoramento das Leis Complementares do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), da Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seleti-

vo, bem como analisar e propor soluções para a melhoria da tributação sobre a renda e métodos alternativos de solução de conflitos,

É momento de celebrar: o novo sistema tributário, a revolução tecnológica, o abandono dos velhos paradigmas e as novas possibilidades de legalidade, transparência, segurança jurídica e cidadania.

O resultado deste livro retrata a intensa atividade de 25 Grupos de Trabalho, produzindo debates, apresentações e lives semanais do canal “Tributação do Século XXI”, do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP.

O resultado do trabalho dos pesquisadores, mobilizados pelos parceiros e patrocinadores do NEF/FGV, foi impressionante: cerca de quinze lives transmitidas por semana, durante os últimos meses, pelos grupos de trabalho: GT1 – Neutralidade, GT2 – Federalismo Cooperativo, GT3 – Responsabilidade, GT4 – Seletivo, GT5 – Lançamento, Decadência e Prescrição, GT6 – Destino, GT7 – Plataformas, GT8 – Financeiro, GT9 – Telecom, GT10 – Combustíveis, GT11 – Infrações, GT12 – Contencioso, GT13 – Descontencioso, GT14 – Importação, GT15 – Tecnologia, GT16 – Imobiliário, GT17 – Renda, GT18 – Preço de Transferência, GT19 – Folha, GT20 – Comitê Gestor, GT21 – IVA no Século XXI, GT22 – Sucessão, GT23 – Penal, GT24 – Infrações e GT25 – Zona Franca de Manaus.

Os 49 artigos deste livro representam o esforço dos pesquisadores do NEF/FGV, analisando a EC 132/23 e os Projetos de Lei Complementar n. 68/2024 e n. 108/2024.

Por fim, agradecemos aos patrocinadores que fomentam a pesquisa jurídica, científica e imparcial no âmbito do NEF/FGV: BMA Advogados, Cescon Barrieu, Diageo, Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados, FCR Law, Finocchio & Ustra, Neves & Battendieri, Mannrich e Vasconcelos Advogados, Madrona Fialho Advogados, Machado Meyer Advogados, Machado Advogados, Locatelli Advogados, Gaia Silva Gaede Advogados, Raízen, Salomão Advogados, Salusse Marangoni Parente Jabur Advogados, Serur Advogados, Trech Rossi Watanabe e Utumi Advogados.

Agradecemos também ao Kawan Mandú, pesquisador do NEF/FGV, que teve um papel essencial na organização dos Grupos de Trabalho e na colaboração com as pesquisas para o desenvolvimento deste livro.

São Paulo, 10/09/2024

Coordenadores

A TRAVESSIA DA TRIBUTAÇÃO ATÉ A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132/2023

Dhiulia de Oliveira Santos¹

1. Introdução

Nas palavras de Geraldo Ataliba² “a (...) compreensão das mais revolucionárias inovações estará condicionada ao perfeito conhecimento das situações pretéritas e problemas por elas engendrados”.

Os estudos sobre a reforma tributária e a melhor compreensão do sistema tributário nacional exigem investigação sobre as noções históricas desde a sua concepção até o momento.

Importa saber o que os primeiros arquitetos de um sistema tributário nacional pensaram ao elaborar a planta desse projeto e que estrutura estabeleceram como coluna desse sistema. Que ideais e que valores nortearam esse sistema e, a que pretexto, ele foi e tem sido modificado até os dias de hoje.

Com isso, o artigo proposto tem por objetivo sumarizar a evolução do sistema tributário no cenário nacional até a Constituição de 1988, a fim de auxiliar na melhor compreensão do sistema tributário nacional, incluindo as alterações propostas com a última reforma tributária, na Emenda Constitucional n. 132 de 2023.

¹ Advogada do escritório Penna Marinho e Rebouças Advogados. Professora-
seminarista do IBET. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e Gradua-
da em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UnICEUB).

² ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Editó-
ra Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968, p. 40.

2. A travessia da tributação até a EC n. 132/202

A existência de um sistema tributário brasileiro, segundo Rubens Gomes de Sousa³, ocorreu apenas a partir do Império. Geraldo Ataliba⁴ também afirma que o primeiro sistema constitucional tributário brasileiro surgiu somente com a Constituição do Império de 1824.

Antes disso, não havia um sistema constitucional tributário brasileiro propriamente dito. Entre 1500 e 1808, no período colonial, o Brasil estava sujeito ao regime administrativo e econômico de Portugal e não comportava a elaboração de um sistema tributário.

Portugal não era capaz de assegurar um desenvolvimento econômico ao Brasil e, assim, a colônia era explorada tendo em vista o maior proveito econômico com o mínimo de investimento.

Nessa época, as indústrias extrativas de madeira, especiarias, matérias primas vegetais e animais e mineração se desenvolveram no país. Mas, com o objetivo de manter o monopólio sobre produtos manufaturados, a Metrópole restringia e até mesmo proibia a instalação de indústrias no Brasil.

Não havia campo para que se desenvolvesse um sistema tributário robusto, já que não havia um comércio ou indústria próprios, como registra Rubens Gomes de Sousa⁵. Sob o pouco que se produzia, havia apenas quintos e dízimos, impostos de 20% e 10%, sobre os produtos das indústrias extrativas.

Com a vinda da família real ao Brasil, em 1808, o cenário econômico brasileiro começou a experimentar algumas mudanças. Os portos foram abertos a nações amigas de Portugal, permitindo a importação e exportação diretas, antes possíveis apenas através de Portugal.

Surgiu, então, uma tarifa alfandegária, com alíquota única de 24%. Mas com alíquota diferencial de 16% para Portugal e 15%

³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 151.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 41.

⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 151.

para Inglaterra. Na visão de Rubens Gomes de Sousa⁶, essa tarifa aduaneira não tinha capacidade de contribuir para o desenvolvimento econômico do país. Para o autor, o interesse em sua instituição era muito mais político do que econômico. Aliás, era exatamente por isso que a Inglaterra possuía uma alíquota privilegiada.

Em 1822, no Brasil Império, após a proclamação de independência, o país foi dividido em províncias. Embora isso, o regime político era unitário e não federal. As províncias não possuíam autonomia política e nem rendas próprias. Como observa Rubens Gomes de Sousa⁷:

(...) as províncias não tinham rendas próprias: apareciam no orçamento do Império simplesmente como dotação de verbas para as despesas dos seus serviços, exatamente como os Ministérios e outros departamentos do governo, sendo a arrecadação centralizada pela Corte.

É interessante notar que a Constituição do Império de 1824, já previa valores que são preservados até hoje em nosso ordenamento, como o princípio da capacidade contributiva, cujo art. 179, XV, previa que “ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Isso aponta para uma preocupação antiga: proporcionar uma tributação mais justa aos cidadãos.

Em 1834, a Constituição do Império de 1824 é reformada, sendo concedida autonomia política às províncias. A concessão de autonomia política às províncias pressupunha a concessão de autonomia financeira a elas, ou seja, as províncias precisariam ter suas próprias receitas, sob pena de não alcançarem a autonomia.

Surge, então, a partir daí, um problema comum aos países federais: definir a fonte de receita de cada uma das unidades políticas, em um país que passou a ser dividido em: governo central, províncias e municípios.

Com o objetivo de apaziguar essas questões, é promulgada a Lei n. 99 de 1835, atribuindo certos tributos privativamente ao governo central, e possibilitando às províncias a criação de quaisquer outros tributos. Cabia às províncias definirem quais tributos caberiam aos seus municípios.

⁶ *Ibidem*, p. 152.

⁷ *Ibidem*.

Geraldo Ataliba⁸ aponta que o sistema constitucional tributário do Brasil Império era extremamente flexível. Segundo o autor, a Constituição enunciava apenas princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário. Observado esses princípios, o legislador dispunha de ampla liberdade para instituição de tributos.

Em 1889, as províncias foram transformadas em Estados e, em 1891, houve a promulgação da primeira Constituição Republicana. Com esse novo marco, houve duas grandes novidades: (1) a forma de governo republicano; e (2) a criação de um sistema federal.

Segundo Rubens Gomes de Souza⁹, a Constituição de 1891 não trouxe melhoras no sistema de competências para instituição de tributos, apontando como defeitos: (1) a possibilidade de instituição de tributo iguais e simultâneos pela União, Estado e Municípios; e (2) a outorga aos Estados a competência para definir os tributos cabíveis aos municípios.

A Constituição de 1891 contém algumas estruturas que permanecem até hoje no sistema tributário nacional, a exemplo: (1) a necessidade de que os impostos decretados pela União sejam uniformes em todos os Estados (art. 7º, § 2º); (2) a imunidade recíproca dos entes da federação (art. 10); (3) a vedação à prescrição de leis retroativas (art. 11, 3º); e (4) necessidade de lei que autorize a incidência e cobrança de impostos (art. 72, § 30).

Sobre a questão da competência entre a União, os Estados e os Municípios, Rubens Gomes de Sousa¹⁰ afirma que a Constituição de 1934 corrigiu esses defeitos com a vedação à bitributação, para afastar a duplicidade de impostos idênticos entre a União e os Estados (art. 11).

Geraldo Ataliba¹¹ afirma que, a partir desse momento, o sistema constitucional tributário brasileiro começou a tomar con-

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968, p. 40.

⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 153.

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 153.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968, p. 61.

tornos mais rígidos e inflexíveis, desenvolvendo uma rigidez que se mantém até hoje.

A Constituição de 1937 manteve o sistema de 1934, com pequenas modificações quanto aos tributos atribuídos a cada uma das entidades políticas. A Constituição de 1946 também conservou o sistema de discriminação das rendas, modificando apenas e novamente os tributos atribuídos aos entes federados.

Ao analisar o sistema tributário nacional à época, a partir da Constituição de 1946, Rubens Gomes de Sousa¹² apontou como defeitos do sistema: (1) a insuficiência de fontes de receita tributária aos municípios; (2) a rigidez da discriminação de rendas, que não permitia aos Estados iniciativa, dependendo unicamente de um imposto, o de vendas e consignações; e (3) a excessividade de apoio na tributação indireta, em detrimento da tributação direta, especialmente do imposto de renda.

Como aspecto positivo, o autor¹³ aponta a segurança jurídica do sistema através de discriminação nominal dos tributos. Segundo ele, a delimitação das competências tributárias é essencial em um regime federal.

Posteriormente à Constituição de 1946, veio a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 que trouxe mudanças estruturais ao sistema tributário nacional, com significativas alterações. Essa emenda serviu de base ao Código Tributário Nacional de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 e vigente no ordenamento jurídico até os dias de hoje.

Segundo Ives Gandra da Silva Martins¹⁴, a Emenda Constitucional n. 18 de 1965: (1) reforçou a competência dos Estados; (2) fortaleceu a função dos Estados na arrecadação e administração das receitas; (3) redistribuiu a receita dos entes federativos; (4) unificou o imposto sobre circulação de mercadorias; e (5) estabeleceu regras para concessão de incentivos fiscais para evitar guerras fiscais e promover a harmonização das políticas tributárias regionais.

¹² SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 161-162.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financieiras S.A., 1960, p. 161-162

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro**: história perfil constitucional e proposta de reforma. *Revista Analisis Tributária* n. 150, 2000, p. 4.

Conforme Francisco Dornelles¹⁵, a Emenda Constitucional n. 18 de 1965 tinha por premissas básicas: (1) a redução do número de impostos; (2) a criação de um modelo de repartição de impostos entre União, Estados e Municípios; e (3) a substituição de fatos geradores sem significação econômica por outros a renda, o consumo e o patrimônio.

Os objetivos da reforma de 1965, segundo o autor¹⁶, foram grandiosos e objetivavam: (1) criar um sistema tributário integrado, harmônico e nacional; (2) reduzir o número de impostos; (3) racionalizar a arrecadação dos tributos; (4) remodelar certos impostos, como o da renda e o da produção industrial, a fim de viabilizar uma melhor distribuição da carga tributária, promovendo justiça fiscal.

Essas premissas e objetivos da reforma de 1965 foram incorporados ao Código Tributário Nacional de 1966 e, posteriormente, à Constituição de 1967. Quando da promulgação da Constituição de 1988 houve discussões sobre a necessidade de uma nova reforma tributária. Mas, na visão de Francisco Dornelles¹⁷, a Constituição de 1988 manteve praticamente a estrutura da Emenda Constitucional n. 18 de 1965.

Segundo Melina de Souza Rocha Lukic¹⁸, à época da promulgação da Constituição de 1988 houve diversas discussões com proposições de reforma tributária. Nesse cenário, duas correntes se destacaram: a primeira com projeto da Comissão Afonso Arinos e projeto proposto por Ives Gandra Martins, que propunha apenas correções pontuais no sistema. E o segundo, o projeto IPEA-SEPLAN (Secretaria de Planejamento) que propunha uma mudança mais radical no sistema. Nessa época, as discussões já enfrentavam assuntos como a criação de um imposto sobre valor agregado (IVA), a adoção do princípio do destino, a repartição de

¹⁵ DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. DANTAS, Bruno et al (orgs.). **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois**. v. IV. Brasília: Senado Federal, 2008. p. 4.

¹⁶ DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. DANTAS, Bruno et al (orgs.). **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois**. v. IV. Brasília: Senado Federal, 2008. p. 4-5.

¹⁷ *Ibidem*, p. 7.

¹⁸ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 144.

receitas de modo a preservar a autonomia dos Estados e Municípios.

A autora¹⁹ afirma que, em comparação ao sistema tributário anterior, houve algumas mudanças, mas também continuidade de medidas já instituídas. Segundo ela²⁰, “as mudanças mais importantes dizem respeito à redistribuição de poder entre as partes da Federação, em um processo de descentralização através da repartição de competência e receitas fiscais”.

A autora também registra que a reforma de 1988 restou inacabada, em razão de uma necessidade de satisfazer interesses de coalizões, o que culminou na ausência de uma reforma mais profunda²¹.

Após a Constituição de 1988, o sistema tributário nacional passou por algumas alterações, por intermédio de emendas constitucionais. E, por último, passou por uma reforma tributária profunda, a partir da Emenda Constitucional n. 132/2023, cuja necessidade vinha sendo discutida a alguns anos.

Dentre as principais alterações promovidas por essa última reforma, há (1) a adoção de um IVA-dual, com a criação de novos impostos, a contribuição sobre bens e serviços (CBS) e o imposto sobre bens e serviços (IBS); (2) a criação de nova modalidade de competência, a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios; (3) a instituição de um Comitê Gestor do IBS; e (4) a criação do imposto seletivo (IS) sobre a produção, extração, comercialização ou importação de produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Boa parte dessas alterações e a instituição desses novos tributos exige a edição de lei complementar, atualmente instrumentalizada nos Projetos de Lei Complementar n. 64/24 e 108/24. Também, a mudança completa para esse novo sistema, nos moldes proposto, segue um regime de transição, considerada a capacidade de alteração na arrecadação dos entes federativos.

¹⁹ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014, p. 200.

²⁰ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014, p. 200.

²¹ LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil**: ideias, interesses e instituições. Curitiba: Juruá, 2014, p. 207.

Muitas alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 132 de 2023 representam respostas ou, pelo menos, tentativas de respostas, a problemas antigos, já verificados no passado. Embora isso, a última reforma promovida ainda não conseguiu afastar algumas preocupações antigas, que persistem no sistema.

Uma dessas preocupações diz respeito à competência tributária e a repartições de receitas entre os entes. Desde a divisão do país em províncias, há discussões acerca da autonomia dos entes federados e os elementos necessários para tanto.

A Emenda Constitucional n. 132 de 2023 trouxe ainda mais luzes sobre essa preocupação, principalmente, em razão de nova modalidade de competência tributária, a competência compartilhada, a ser repartida entre Estados, Distrito Federal e Municípios, em relação ao IBS, cuja receita será administrada por um órgão federal, o Comitê Gestor.

Grandes autores como Rubens Gomes de Sousa²² e Geraldo Ataliba²³, relacionam a ideia de um estado unitário a mecanismos de centralização de arrecadação e posterior repartição de receitas entre seus componentes. Os entes componentes de um estado unitário não possuem autonomia política, já que não detêm rendas próprias.

A autonomia política dos entes federados está relacionada diretamente à sua autonomia financeira. Inexistindo autonomia financeira, inexistem autonomia política e inexistem estados federais, mas apenas um estado unitário.

Frente a esses aspectos, muito se pergunta se a criação de uma competência compartilhada, cujo produto da arrecadação é administrado por um Comitê Gestor Federal, aproximaria o país de um estado unitário ao invés de uma federação.

Por vezes, questiona-se também se a Emenda Constitucional n. 132 de 2023 poderia ter modificado a competência tributária dos entes federados ou se ela teria violado a forma federativa de Estado, tornando-se inconstitucional.

Embora a Emenda Constitucional n. 132 de 2023 tenha alargado a competência dos Estados e Municípios para possibilitar

²² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960.

²³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968.

a tributação compartilhada sobre bens e serviços, isso não parece afetar a forma federativa do Estado, uma vez que ambos os entes federados permanecem com suas autonomias financeiras e políticas preservadas. Não há redução na competência tributária dos Estados e Municípios.

Um outro ponto alvo de críticas, diz respeito à excessiva tributação indireta, em relação à tributação direta. Embora o sistema tenha passado por uma profunda reforma, se afirma que essa questão não teria recebido a atenção devida. Contudo, devemos analisar esse ponto a partir de evolução sistêmica.

A reforma da tributação sobre o consumo promulgada recentemente aparenta trazer uma maior progressividade sobre este tipo de tributação para, em momento após à sua sedimentação, vindicar uma melhor calibragem na tributação sobre a renda (art. 18, I, do ADCT), e possibilitar uma redução posterior na tributação sobre o consumo, como medida de melhoria na atividade econômica.

São inúmeros os desafios a serem enfrentados pela Emenda Constitucional n. 132 de 2023 e muitos deles exigem a edição das respectivas leis complementares para devida implementação, o que parece ter recebido o devido endereçamento das leis complementares atualmente em trâmite no Congresso Nacional.

3. Conclusão

A análise da evolução do sistema tributário brasileiro demonstra como a sua complexidade foi se moldando às necessidades políticas e econômicas ao longo do tempo. Desde o Brasil Império até a recente Emenda Constitucional n. 132 de 2023, as bases do sistema foram e têm sido alteradas profundamente. Apesar disso, existem colunas nesse sistema que, embora sejam antigas, são estruturantes até os dias de hoje.

A necessidade de preservação do pacto federativo, desde a autonomia das províncias, é uma dessas estacas estruturantes do sistema. Por isso, a rigidez e inflexibilidade na delegação das competências tributárias. A forma federativa de Estado foi e é uma preocupação antiga, mas também atual no sistema tributário.

Embora alvo de críticas, é preciso reconhecer que a Emenda Constitucional n. 132 de 2023 busca modernizar o sistema

e promover uma maior justiça fiscal, ao mesmo tempo em que preserva a autonomia da União, Estados e Municípios, resguardando o pacto federativo. A implementação das leis complementares e a transição para o novo modelo exigirão ajustes, mas representam passos importantes rumo a um sistema tributário mais eficiente e equilibrado.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1968.
- DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988.
- DANTAS, Bruno et al (orgs.). **Constituição de 1988: o Brasil 20 anos depois**. v. IV. Brasília: Senado Federal, 2008.
- LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições**. Curitiba: Juruá, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história perfil constitucional e proposta de reforma**. Revista Analisis Tributária n. 150, 2000.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária: Parte Geral**. 3ª Edição; Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960.

A ATUAÇÃO DO COMITÊ GESTOR E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NA FISCALIZAÇÃO DAS EMPRESAS DE TELECOMUNICAÇÃO

Rodrigo Martone¹
Stella Oger Santos²

1. Introdução

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) tem como pressuposto a adoção do princípio do destino para a definição do fato gerador. Este critério, que determina o local do destino das operações como ponto relevante, apresenta desafios significativos, especialmente no setor de telecomunicações, devido à complexidade e dinamismo das operações praticadas e diversidade de serviços que são oferecidos. A implementação do IBS, um imposto de competência conjunta dos Estados e Municípios, que unifica as alíquotas do ICMS e do ISS, pode gerar questionamentos e conflitos de competência entre os entes federativos. Este artigo tem por objetivo explorar esses desafios e a importância de um Comitê Gestor

¹ Mestre (LL.M) em Direito Tributário pela Georgetown University, Washington, D.C., onde recebeu a bolsa de estudos Graduate Tax Scholarship, Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo e Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sócio da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. Também é consultor em direito estrangeiro pelo Estado de Nova York e foi associado estrangeiro do escritório Davis Polk & Wardwell de Nova York.

² Mestre (LL.M) em Direito Tributário Internacional pela New York University (NYU), Nova York, N.Y., Bacharel em Direito pela Escola de Direito de São Paulo Fundação Getúlio Vargas (FGV). Associada sênior da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados.

forte, que garanta uma transição eficiente para o novo sistema tributário nacional.

O Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024 (PLP 108/24), que institui o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), dispõe sobre o processo administrativo tributário no tocante aos lançamentos de ofício do IBS, sobre a repartição das receitas de arrecadação entre os entes federativos e dá outras providências.

De forma geral, o CG-IBS será o órgão responsável por coordenar a arrecadação e a distribuição das receitas desse imposto que, como se sabe, engloba os atuais ICMS e ISS, o que significa que essa exação fiscal será de competência estadual e municipal. Além disso, o CG-IBS também ficará responsável por resolver o contencioso administrativo e atuar em cooperação com a Receita Federal do Brasil.

Não são necessárias grandes digressões para que se possa constatar a importância do CG-IBS, especialmente durante o período de transição, em que será necessário viabilizar, gradualmente, a implementação do IBS. Nesse sentido, a Exposição de Motivos que acompanha o PLP 108/24 resume com acerto a importância do CG-IBS:

Em resumo, o Comitê Gestor do IBS – ou seja, a reunião dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para fins do exercício, de forma integrada, de atividades relacionadas ao IBS – se constitui na entidade pública hábil a viabilizar, operacional e administrativamente, a implantação do IBS nos moldes previstos na Constituição da República, o que não seria possível se essas competências administrativas estivessem “pulverizadas” entre quase cinco mil e seiscentos entes federativos distintos. (Exposição de Motivos n. 61/2024)³

³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos n. 61/2024 em Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-108.htm

Para além de coordenar a implantação do IBS, o CG-IBS terá um papel relevante no que se refere às atividades de fiscalização. Isso porque o PLP 108/24 prevê que compete ao CG-IBS coordenar as atividades de fiscalização com relação ao cumprimento das obrigações principal e acessórias relativas ao IBS, sendo vedada a segregação de fiscalização entre esferas federativas por atividade econômica, porte do sujeito passivo ou qualquer outro critério.

Especificamente no que se refere às empresas de telecomunicação, o CG-IBS terá um papel fundamental para dirimir eventuais conflitos de competência entre os entes federativos, tanto com relação à arrecadação do IBS, quanto às atividades de fiscalização.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 132, de 20.12.2023 (EC 132/23), foi introduzido o artigo 156-A, na Constituição Federal, estabelecendo que o IBS será instituído por Lei Complementar, que deverá determinar os critérios para a definição do destino da operação. Muito embora a Lei Complementar em referência ainda não tenha sido promulgada, se considerarmos a redação atual do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP 68/24), teremos que, para a prestação de serviço de comunicação em que há transmissão por meio físico, o local da operação será considerado sempre como sendo o local da recepção dos serviços.

Ainda nesse sentido, o inciso V, do § 2º, do artigo 156-B, da Constituição Federal dispõe que a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao IBS serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cabendo ao CG-IBS a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos.

Nesse cenário, a atuação do CG-IBS é essencial no caso das empresas de telecomunicação, dado que, caso não haja uma coordenação das atividades de fiscalização quanto à interpretação de legislação, essas empresas serão assoladas por um tsunami de fiscalizações instauradas por diversos entes da federação, que certamente trarão seu próprio entendimento quanto à interpretação de cada operação realizada.

Assim, o objetivo deste artigo é apresentar uma visão clara sobre os desafios e justificativas para a implementação do IBS,

ressaltando a importância do CG-IBS para mitigar conflitos de competência que certamente surgirão e promover um novo sistema tributário mais harmonizado e eficiente.

2. Desafios na Definição do Local da Operação

A definição do destino das operações é crucial para evitar conflitos de competência. No setor de telecomunicações, a complexidade das operações pode resultar em questionamentos sobre qual ente federativo detém a competência tributária. A Lei Complementar deve regulamentar as funções do Comitê Gestor do IBS, que integrará as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e judicial do imposto. No entanto, a definição do destino pela Lei Complementar pode não ser suficiente para eliminar tais conflitos, já que diferentes entes federativos poderão ter o entendimento de que determinada operação pode ser tributada por todos.

Conforme indicado na introdução deste artigo, como ainda não houve a promulgação de Lei Complementar, consideraremos, a título exemplificativo, as disposições contidas no atual PLP 68/24.

De acordo com o artigo 11, inciso IX, do PLP 68/24, o local da operação para os serviços de comunicação em que há transmissão por meio físico, será o local da recepção dos serviços. Assim, muito embora o local da operação tenha sido definido, faz-se necessário estipular os limites e o alcance desta proposição, a fim de afastar eventuais divergências interpretativas e, com isso, evitar que os contribuintes sejam tributados mais de uma vez pela mesma operação e por diferentes entes da federação.

A preocupação destacada acima decorre da atual realidade quanto às discussões referentes às normas basilares de Direito Tributário brasileiro. Muitas são as discussões travadas acerca da interpretação dessas regras tributárias, principalmente nos casos em que os conceitos firmados não são adequadamente delimitados. Nesse cenário, a ausência de descrição clara e precisa quanto ao local da operação para fins de incidência do IBS pode, em última instância, implicar no esvaziamento dos princípios da simplicidade, da transparência e da justiça tributária, que serviram como verdadeiros pilares da Reforma Tributária. Apesar de o texto contido no PLP 68/24 representar um avanço na implementação do

princípio do destino, é necessário que haja uma delimitação clara quanto ao alcance das novas regras, bem como que exista uniformidade de interpretação por parte dos tribunais administrativos.

Novamente, o que se constata é que o CG-IBS exercerá uma função extremamente importante, garantido não apenas que o princípio do destino seja plenamente observado, como também para dirimir eventuais conflitos de competência entre os entes federativos em caso de divergências interpretativas quanto à definição do local da operação e a consequente repartição da receita dela decorrente.

3. Conflitos de Competência e a Necessária Atuação do Comitê Gestor

Os conflitos de competência entre os entes federativos em torno da definição do sujeito passivo e a interpretação a ser dada pelos tribunais administrativos certamente surgirão e farão com que o contencioso tributário aumente. Para evitar esses conflitos, é preciso que o CG-IBS tenha a autoridade para resolver questões de competência, prevenindo novos contenciosos semelhantes aos atuais.

Isso porque a implementação do IBS exige uma redefinição clara das competências tributárias entre Estados e Municípios. Dada a complexidade do sistema tributário brasileiro e a diversidade de interpretações sobre competências específicas, é plausível que surjam disputas e conflitos jurisdicionais.

Nesse sentido, dentre as competências do CG-IBS indicadas no artigo 2º, do PLP 108/24 e, naquilo que interessa ao presente artigo, ressaltam-se as disposições relativas à harmonização de normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos às regras comuns aplicáveis ao IBS e à CBS e também à coordenação, com vistas à integração entre os entes federativos, das atividades de fiscalização, lançamento e cobrança.

A atuação do CG-IBS será crucial para garantir que haja efetiva harmonização da interpretação das normas fiscais, em especial no que se refere à resolução de conflitos de competência causados por divergências interpretativas entre os entes da federação. A ausência de uniformidade interpretativa quanto à matriz de incidência do IBS implicará a manutenção do atual cenário tributá-

rio no Brasil, em que a sede arrecadatória dos entes federativos se sobrepõe à justiça fiscal e leva ao aumento do contencioso fiscal.

A título exemplificativo, no cenário das empresas de telecomunicação, várias são as disputas ocasionadas por conflitos de competência entre estados e municípios. Pode-se citar discussões como a tributação de Serviços de Valor Adicionado, locação de equipamentos relacionados à prestação dos serviços de telecomunicação, entre outras. Em todos esses casos, o que se observa é um verdadeiro cabo de guerra entre estados e municípios que coloca as empresas na insólita situação de se verem obrigadas a travar disputas com ambos os entes pela tributação das mesmas receitas.

Muito embora a implementação do IBS represente um avanço importante para o encerramento deste tipo de disputa, não se pode desconsiderar que ainda há espaço para discussões quanto à competência tributária. Como dito no capítulo anterior, as dificuldades inerentes à definição do local da operação para as empresas de telecomunicação podem sim dar ensejo a disputas entre estados e municípios, no que se refere à arrecadação do IBS.

Nesse cenário, a atuação do CG-IBS ganha ainda mais relevância. O comitê deverá garantir que haja harmonização quanto à interpretação das novas normas instituídas, garantindo isonomia e neutralidade em sua aplicação.

Em nossa visão, nas hipóteses de conflitos entre entes federados quanto à competência para a arrecadação do IBS, o CG-IBS deveria ser o ente responsável por dirimir o conflito, indicando, com base em uma interpretação uniforme das regras instituídas, qual o ente federado competente. Essa delimitação de competência, por sua vez, deveria ser prévia, de forma a não prejudicar a vida das empresas do setor das telecomunicações, mas infelizmente o PL 108/2024 nada tratou acerca dessa possibilidade.

Para além dos conflitos decorrentes de divergência interpretativa entre os entes da federação, entendemos que a atuação do CG-IBS deverá também zelar pela coordenação das atividades de fiscalização, lançamento e cobrança. Novamente, no caso das empresas de telecomunicação, discussões quanto à definição do local da operação podem ocasionar problemas no que se refere às atividades de fiscalização.

Dito de outra forma, caso não haja uma efetiva integração entre os entes federativos quanto às atividades de fiscalização, a imprecisão na definição do fato gerador pode também levar a pre-

juízos operacionais, pois pode legitimar a fiscalização por milhares de municípios brasileiros, complicando ainda mais a situação das empresas de telecomunicação.

Portanto, a criação de um órgão como o CG-IBS, com autoridade suficiente para harmonizar as normas e coordenar as atividades fiscais entre os entes federados, é essencial para a redução de conflitos e para a garantia de um ambiente tributário mais justo e eficiente. Além disso, a uniformidade na interpretação das normas fiscais contribuirá para a diminuição do contencioso tributário, beneficiando tanto o Fisco quanto os contribuintes, ao proporcionar maior segurança jurídica e previsibilidade nas relações fiscais.

4. Conclusão

A criação de um comitê diretivo para dirimir conflitos de competência entre estados e municípios com relação ao IBS é essencial para garantir uma transição suave e eficiente para o novo sistema tributário. Este órgão desempenhará um papel fundamental na promoção da consistência, harmonização e coordenação entre os entes federativos, contribuindo para o sucesso e a sustentabilidade do IBS no Brasil.

A implementação do IBS representa um marco significativo na reforma tributária brasileira, especialmente ao integrar as competências tributárias dos Estados e Municípios. No entanto, essa mudança traz consigo desafios complexos, particularmente no setor de telecomunicações, onde a definição do local da operação e a coordenação das atividades de fiscalização são cruciais para evitar conflitos de competência entre os entes federativos.

O CG-IBS surge como uma peça fundamental nesse cenário, com a responsabilidade de harmonizar normas, integrar atividades de fiscalização e resolver potenciais disputas de competência. A atuação eficiente do CG-IBS é essencial para garantir que o princípio do destino seja plenamente observado, minimizando divergências interpretativas e prevenindo o aumento do contencioso tributário.

Em suma, o CG-IBS não apenas facilita a transição para o novo sistema tributário, mas também assegura um ambiente fiscal mais justo, transparente e eficiente. Sua criação é vital para a redução de conflitos entre os entes federativos, promovendo a seguran-

ça jurídica necessária para que o IBS possa cumprir seus objetivos de simplificação e justiça tributária no Brasil.

A DIMINUIÇÃO DA COMPLEXIDADE NA TRIBUTAÇÃO SOBRE OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS EM FACE DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Antonio Machado Guedes Alcoforado¹

1. Introdução

Foi aprovado na Câmara dos Deputados e está em tramitação no Senado da República o Projeto de Lei Complementar – PLP 68/2024 propenso a instituir o IVA Dual (CBS e IBS) e o Imposto Seletivo – IS, além de outras providências relacionadas com a regulamentação das alterações constitucionais advindas da EC 132/2023, procedente da PEC 45/2019, cuja proposta, idealizada no CCiF, tem, entre suas premissas: a simplificação, a não cumulatividade e o princípio do destino na tributação sobre o consumo.

Dentre os assuntos inseridos no referido projeto, encontram-se a regulamentação do regime específico que prescreve a tributação monofásica do IBS e da CBS nas operações com combustíveis, prevista no art. 156, A, § 6º, I da Constituição.

Nas operações com combustíveis, nas quais atualmente incidem as contribuições federais PIS/Cofins e, com mais relevância na arrecadação nacional, o ICMS, a complexidade é tamanha que, no ano de 2023, o Ministro André Mendonça, no julgamento do tema 694, no STF, constatou que a realidade empírica que ocor-

¹ Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP; Professor nas pós-graduações do IBET, da UFPE e da FBT; Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de PE, ex-Superintendente Jurídico e representante do Comsefaz nos grupos de trabalho de combustíveis e demais regimes específicos no Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo – PAT/RTC. Ex-pesquisador doutorando na FGV/SP, oportunidade em que atuou no Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, na época da concepção da EC 132/2023.

ria na tribuição sobre as operações com o biocombustível etanol anidro combustível – EAC – que está prevista no art. 173 do PLP 66/2024 – era diferente da que estava sendo julgada no *leading case* do RE 781.926/GO.

Nesta nota técnica serão examinados assuntos relacionados à tributação das operações com combustíveis, inseridos no PLP 68/2024, que demonstram a diminuição da complexidade e o aumento da segurança jurídica.

2. Definição das alíquotas *ad rem* nacionais no regime específico de combustíveis

O IBS e a CBS serão instituídos por uma lei complementar (PLP 68/2024), mas como os Entes federativos continuarão com a possibilidade de fixar suas alíquotas próprias por lei específica, não há contrariedade à forma federativa de Estado.

A faculdade de os Estados, o DF e os Municípios fixarem suas alíquotas não será possível, entretanto, na tributação sobre o consumo de combustíveis submetidos à alíquota única nacional *ad rem*.

O art. 156-A, § 6º, da Constituição, prescreve que lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para combustíveis e lubrificantes² sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que: i) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto que estabelece a possibilidade de cada ente federativo fixar sua alíquota própria por lei específica.

² A EC 132/2023 prescreve que lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para combustíveis e lubrificantes. Todavia, por questões técnicas que dificultam relacionar todas as alíquotas *ad rem* nacionais dos lubrificantes – alta diversidade, quantidade e variação elevada de preços no Brasil – a minuta inicial do PLP 68/2024, que foi elaborada pelos integrantes do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC), não incluiu os lubrificantes no referido regime, seguindo a mesma decisão técnica dos legisladores da LC 192/2022, que também não os incluíram no ICMS, apesar da previsão do regime monofásico da EC 33/2001 para combustíveis e lubrificantes.

As alíquotas *ad rem* da CBS serão fixadas anualmente pelo Poder Executivo da União, após consulta e homologação do Tribunal de Contas da União, observada, para sua majoração, o princípio da anterioridade nonagesimal

Relativamente ao IBS, também haverá observância integral do princípio da anterioridade e necessidade, para sua fixação, da homologação pelo Tribunal de Contas da União. Mas diferentemente da CBS, como as alíquotas do imposto dos Entes subnacionais serão as mesmas em todo o território nacional, só na hipótese de os 26 Estados, o DF e os 5.568 Municípios fixarem as mesmas alíquotas o IBS teria a mesma alíquota por produto.

Por certo, por ser essa hipótese praticamente impossível, não faz parte do tecido social e sequer deve ser regulada pelo direito positivo.³ Empiricamente, o direito positivo não concebe um Estado Federal quando ocorre um grau máximo de centralização do poder de legislar.⁴

Por conseguinte, para que não haja quebra do pacto federativo, as alíquotas nacionais *ad rem* do IBS sobre o consumo de combustíveis não serão estabelecidas por lei complementar, mas, com a anuência do Tribunal de Contas da União, pelo Comitê Gestor, que representará os Estados, o DF e os Municípios e possuirá a competência para administrar esse imposto, conforme o art. 1º do PLP 108/2024.

2.1 Previsão de exigência da CBS e do IBS sobre operações com combustíveis antes do início dos respectivos regimes específicos

Importa ressaltar que os artigos 167 a 175 do PLP 68/2024, que regulam o regime específico de tributação das operações com combustíveis, só preveem a implantação do referido regime para a CBS e o IBS, respectivamente, a partir de 2027 e 2029, mas isso não implica ausência da incidência do IVA Dual sobre as operações com combustíveis antes desses anos.

³ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 237.

⁴ KELSEN. Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Trad. de Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 301.

No ano teste de 2026, conforme a previsão constitucional do art. 125 do ADCT, o IBS poderá ser cobrado com alíquota *ad valorem* de 0,1% (um décimo por cento) e a CBS com alíquota *ad valorem* de 0,9% (nove décimos por cento), nos termos dos art. 347 do PLP 68/2024.⁵

O art. 347 do PLP prevê a cobrança da CBS e do IBS no ano teste de 2026, mas a exigência poderá ser dispensada por ato conjunto do Comitê Gestor e da RFB, conforme seu § 1º. Todavia, a alínea “b” do inciso III do art. 347 do PLP exclui a referida exigência sobre as operações com combustíveis, inclusive a parte do IBS, inviabilizando que Estados e Municípios participem dessa deliberação por meio do Comitê Gestor.

Em 2027, começa a cobrança da CBS no regime específico de combustíveis pela sua alíquota *ad rem*, calculada segundo a metodologia homologada pelo Tribunal de Contas da União.

Apesar do art. 127 do ADCT da Constituição prescrever a cobrança do IBS por meio da alíquota *ad valorem* de 0,1%, sendo 50% estadual e 50% municipal, nos anos de 2027 e 2028, o IBS sobre as operações de combustíveis não será exigido nesse período, conforme o inciso II do parágrafo único do art. 343 do PLP 68/2024. A referida dispensa, por meio de lei complementar, configura um benefício fiscal não autorizado pela Constituição, motivo pelo qual o texto precisa ser alterado no Senado Federal.⁶

Ressalte-se que a cobrança do IBS sobre combustíveis pelas normas gerais do PLP 68/2024, antes de 2029, além de cumprir o disposto nos arts 125 e 127 do ADCT, está em consonância com a interpretação de que os regimes específicos, previstos no § 6º do art. 156-A da Constituição, não precisam iniciar antes de 2029, podendo o cálculo nos anos de 2026 a 2028, para o IBS, seguir os

⁵ Como o regime específico de combustíveis só iniciará em 2027 para a CBS e 2029 para o IBS, no ano teste de 2026, a exigência do IVA Dual sobre as operações com combustíveis poderá ser efetuada por meio da alíquota *ad valorem* de 1% sobre a base de cálculo prevista no art. 12 do PLP 68/24. Mesmo se não houver a dispensa do pagamento, não haverá aumento da carga tributária em face da redução do mesmo valor nas Contribuições PIS e Cofins.

⁶ Para que não ocorra aumento da carga tributária, de acordo com o parágrafo único do art. 127 do ADCT, nos anos de 2027 e 2028, a alíquota da CBS será reduzida em 0,1 %.

parâmetros da base de cálculo prevista nas normas gerais do art. 12 do PLP 68/2024.

A partir da implantação do regime específico de combustíveis (2027 e 2029, respectivamente para a CBS e o IBS), o IVA Dual deverá ser cobrado definitivamente, em incidência única, no início da cadeia econômica, multiplicando-se a quantidade de combustível (base de cálculo) pela alíquota específica (valor em reais por unidade de medida), conforme art. 168 do PLP 68/2024.

2.2. Efeitos da cumulatividade dos tributos que serão extintos na definição da alíquota *ad rem*

Apesar da possibilidade de dispensa da exigência da CBS e do IBS no ano de teste de 2026, é relevante que os contribuintes do regime de combustíveis registrem seus créditos, por meio das normas gerais do PLP 68/2024, a fim de quantificar a carga tributária indireta para calcular a alíquota *ad rem*.

Isso porque os §§ 2º e 5º do art. 169 do PLP 68/2024 estabelecem que serão incorporados às alíquotas *ad rem* do IVA Dual os efeitos dos resíduos da cumulatividade decorrentes do ICMS, do ISS, do IPI, do IOF seguro e das contribuições PIS e Cofins incidentes sobre os insumos, serviços e bens de capital utilizados na produção, importação e comercialização dos combustíveis e não recuperados como crédito.

Para manter a carga tributária no consumo, uma das premissas da reforma tributária, é salutar que a carga tributária exteriorizada na alíquota *ad rem* seja mantida.

Para isso, os resíduos da cumulatividade parcial, prevista sobretudo na legislação do ICMS para combustíveis (as vedações ao crédito estão sendo questionadas na ADI 7.397/DF), deverão ser acrescidos na alíquota *ad rem*, tendo em vista que a não cumulatividade, regulamentada no art. 175 do PLP 68/2024, não prescreve vedações, inclusive para combustíveis fica dispensada a comprovação do pagamento do IBS e da CBS sobre a aquisição para apropriação dos créditos (§ 6º do art. 28 do PLP 68/2024).

Portanto, a insegurança jurídica na atual tributação das operações com combustíveis, relativamente aos assuntos relacionados com a não cumulatividade, será atenuada com a reforma tributária, mas os efeitos dos resíduos da cumulatividade na cadeia econômica serão inseridos na alíquota *ad rem*.

3. Simplificação em função da previsão de única incidência no regime específico de combustíveis

Tributos de competências e legislações diferentes sobre a mesma base de incidência é o fator que mais provoca complexidade tributária sobre o consumo. O simples fato de o PLP 68/2024 instituir por meio de uma única lei a tributação nas operações com combustíveis, substituindo as legislações estaduais do ICMS, do PIS e da Cofins, por si só, evidencia a simplificação perseguida pela reforma tributária.

Ademais, a EC 132/2023 inseriu na Constituição que a CBS e o IBS sobre operações com combustíveis incidirão uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade.

Antes da implantação da incidência monofásica, os combustíveis eram submetidos ao regime de substituição tributária para frente, no qual há tributação plurifásica, quer dizer, todos os partícipes da cadeia econômica de combustíveis eram contribuintes, mas o importador ou o produtor recolhiam para o erário, antecipadamente, o tributo devido sobre toda a cadeia.

A simplificação em face da troca do regime plurifásico para o monofásico ocorre, dentre outros motivos, porque no novo regime todas as operações da cadeia econômica com combustíveis deverão ser desoneradas, exceto no seu início, quando se dá a incidência concentrada, na importação ou na saída do produtor de combustível.

Assim, a partir da sistemática monofásica, o produtor ou o importador continuam recolhendo antecipadamente o imposto, mas como os únicos contribuintes dos combustíveis com concentração da incidência.

Portanto, o IVA Dual deverá ser cobrado definitivamente, em incidência única, no início da cadeia econômica, por meio de alíquota *ad rem* (valor em reais por unidade de medida), sem a cobrança antecipada com base de cálculo presumida, prevista na substituição tributária progressiva, que provoca insegurança jurídica.

Isso porque, no julgamento do RE 593.849/MG, os Ministros do STF, em sua maioria, foram favoráveis à restituição do ICMS, exigido por meio da substituição tributária progressiva, pois entenderam que a base de cálculo real há de prevalecer, com o fito de impedir o enriquecimento ilícito do Estado; mas também con-

signaram, na respectiva decisão, *obter dictum* (argumentos utilizados pelos Ministros no julgamento que não foram essenciais para o caso concreto), que os entes estaduais poderiam exigir o ICMS complementar, quando a base real fosse maior que a presumida.

Como na sistemática monofásica do PLP 68/2024 não haverá a cobrança do IVA Dual com base em valores presumidos dos combustíveis, provavelmente irão acabar as lides relacionadas com pedidos de restituição ou com a cobrança do tributo complementar.

Por outro lado, quando a refinaria de petróleo retém ICMS sujeito à substituição tributária, calcula o imposto com a base de cálculo e alíquota da Unidade Federativa - UF da localização da distribuidora que adquire a gasolina, presumindo que a venda será efetuada no território do seu Estado.

No entanto, se a distribuidora, ao invés de vender o combustível para um posto revendedor dentro do seu Estado, realiza uma operação interestadual, o valor do imposto devido à UF de destino deve levar em consideração a base de cálculo e a alíquota aplicados nesse Estado, onde o combustível será consumido.

Por esse motivo, se o valor do imposto devido à UF de destino (onde houver o consumo) for diverso do exigido no Estado-Membro da localização da distribuidora, os seguintes procedimentos seriam adotados: i) se superior, o remetente da mercadoria (distribuidora) será responsável pelo recolhimento do ICMS complementar; e ii) se inferior, a diferença será ressarcida à distribuidora, pelo seu fornecedor (refinaria).

Com a implementação da sistemática monofásica da reforma tributária, será diminuída a complexidade da tributação de combustíveis, uma vez que a distribuidora não precisará mais pedir o ressarcimento ou recolher IVA complementar, quando realizar operações interestaduais com combustíveis, porque: i) a incidência será concentrada na importação ou na saída do produtor do combustível, deixando a distribuidora de ser contribuinte, exceto quando ela praticar importação; ii) como a alíquota *ad rem* será nacional, igual em todos os Estados e Municípios, hipoteticamente, mesmo se a distribuidora foi inserida na sujeição passiva como responsável, não haverá diferenças entre as alíquotas e, por conseguinte, necessidade de complemento ou ressarcimento nas operações interestaduais ou intermunicipais.

A reforma tributária também diminuirá os litígios entre a Fazenda Pública e os contribuintes envolvendo operações interes-

taduais com combustíveis, que possuem em sua composição produtos que não são derivados de petróleo (biodiesel e EAC), tema relacionado à ADI 7.259/DF, que se encontra pendente de julgamento no STF.

Diferente da arrecadação inerente aos derivados de petróleo, nos quais já existe o princípio de destino, inserido na tributação de todos os bens e serviços pela EC 132/2023, a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações com combustíveis orgânicos (biocombustíveis), nas operações interestaduais, é dividida entre os Estados produtores e destinatários.

Por exemplo, a gasolina A (pura) é misturada ao EAC para formar a gasolina C, que é vendida até chegar ao consumidor final. Da mesma forma, o diesel A é misturado ao biodiesel B100 para produzir o diesel B.

Nesse contexto, para que haja a divisão correta na arrecadação entre os Estados, nas operações interestaduais, o imposto do derivado de petróleo (gasolina A e diesel A) é devido integralmente para a UF onde ocorrer a operação do consumo, mas o imposto dos biocombustíveis (EAC e B100) deve ser dividido entre os Estados do produtor e de destino, onde a gasolina C e o diesel B são consumidos, gerando muita complexidade, inclusive a alegação de bitributação, conforme argumentos da CNC na ADI 7.259, protocolada em 2022.

O princípio de destino inserido na Constituição para a tributação de todo o consumo de bens, serviços e direitos por meio do IVA Dual, por meio da EC 132/2023, simplifica esse polêmico assunto, aumentando a segurança jurídica porque toda a arrecadação do IBS será destinada aos Estados e Municípios nos quais ocorrerão as operações para o consumidor dos combustíveis.

4. Simplificação na atribuição da responsabilidade tributária sobre o IVA Dual incidente sobre o EAC adicionado à gasolina “C” por meio do regime monofásico

Outra polêmica que será atenuada com a reforma tributária diz respeito ao Tema 694, que dispõe, segundo o *site* do STF, sobre a “Possibilidade de creditamento de ICMS em operação de aquisição de matéria-prima gravada pela técnica do diferimento.”

Trata-se do *leading case* (RE 781.926/GO), no qual se discute a possibilidade da tomada de crédito do ICMS, por parte das distribuidoras de combustíveis, em relação às operações de aquisição de etanol anidro combustível - EAC, supostamente submetida ao regime do diferimento.

Com a finalidade de produzir a gasolina “C”, que é comercializada para o consumidor final, distribuidoras de combustíveis adquirem a gasolina pura “A” (73%) dos importadores ou produtores de combustíveis, geralmente refinarias de petróleo, bem como o EAC (27%) junto aos produtores de biocombustíveis (agroindústrias, destilarias usinas ...).

Na operação de aquisição com diferimento, em que há substituição tributária para trás, a jurisprudência do STF sempre vedou a possibilidade de crédito do ICMS, mas como há incidência no diferimento e a legislação do ICMS não é clara em relação à vedação, o assunto vem sendo judicializado há décadas.

Quando houver diferimento do IVA Dual, o parágrafo único do art. 31 do PLP 68/2024 prescreve que o creditamento será admitido somente no momento do pagamento efetivo. Portanto, o referido PLP é claro quanto à impossibilidade do creditamento no diferimento, exceto quando houve o pagamento, prescrição que deve reduzir os contenciosos administrativo e judicial a respeito da matéria.

Mas o assunto do julgamento do Tema 694 não deveria ser aplicado à aquisição de EAC por parte das distribuidoras de combustíveis, porque nessa operação o ICMS não é diferido, mas a cobrança do imposto é realizada antecipadamente, por meio do regime de substituição tributária para frente.

Nessa operação, os produtores de EAC, em relação ao imposto incidente sobre a mistura do EAC (27%), bem como participantes da cadeia econômica de combustíveis (distribuidoras, postos revendedores ...) são substituídos pelo importador ou pelo produtor de combustíveis (geralmente a refinaria de petróleo), que ficam responsáveis pelo recolhimento do ICMS de toda a cadeia, inclusive o imposto devido sobre o bicomcombustível (EAC), antecipadamente, por meio da substituição tributária para frente, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição.

Nesse particular, a tributação dos combustíveis é tão complexa que a maioria dos Ministros do STF julgou, erroneamente, a possibilidade do creditamento do ICMS na aquisição de biocom-

bustíveis pela distribuidora, como se tratasse de operação de diferimento (substituição tributária para trás), quando, na verdade, trata-se claramente de substituição tributária para frente.

Apenas o Ministro André Mendonça, após o seu pedido de vistas, identificou o *error in iudicando* ao constatar que a realidade empírica que ocorre na aquisição de biocombustíveis é o regime de substituição tributária para frente.⁷

A reforma tributária atenua essa polêmica ao tratar do assunto no art. 173 do PLP 68/2024:

Art. 173. Fica atribuída à refinaria de petróleo ou suas bases, à CPQ, ao formulador de combustíveis e ao importador, relativamente ao percentual de biocombustível utilizado na mistura, nas operações com gasolina A, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IBS e da CBS incidentes nas importações de EAC ou sobre as saídas do estabelecimento produtor de EAC.

Portanto, foi atribuída aos produtores ou aos importadores de combustíveis, em relação ao EAC utilizado na mistura (atualmente 27%) com a gasolina, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do IVA Dual incidente sobre as operações de importação ou saídas do produtor de EAC.

Na incidência monofásica dos combustíveis, prevista no PLP 68/2024, o recolhimento do IVA Dual (CBS e IBS) continuará sendo antecipado, como ocorre na substituição tributária, mas o produtor do combustível (geralmente a refinaria de petróleo) ou o

⁷ Trecho do voto-vista do mencionado Ministro: 28. Trocando em miúdos, considero ser uma impropriedade técnica caracterizar empiricamente as operações de aquisição de etanol anidro carburante e biodiesel pela distribuidora de petróleo como um diferimento de ICMS. “Na verdade, o imposto é recolhido antecipadamente, mediante substituição tributária para frente, no que diz respeito a toda a cadeia econômica de distribuição, ou seja, desde a refinaria até o consumidor final do combustível. Dessa forma, pela sistemática tributária criada para o setor de combustíveis, o ICMS incidente sobre as aquisições de EAC ou B100, ao contrário de diferido, é exigido antecipadamente pelo regime de substituição tributária para frente.” (ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. *Análise da fenomenologia da não cumulatividade do ICMS nas operações relativas à circulação de combustíveis derivados de petróleo*. Direito Tributário e os novos Horizontes do Processo. São Paulo: Noeses, 2015, p. 122-123.

importador passarão a recolher os tributos de toda a cadeia econômica como únicos contribuintes.

Trata-se de uma hipótese típica de atribuição de responsabilidade por meio da substituição tributária para a frente, afinal o produtor de combustíveis substitui os outros participantes da cadeia econômica, com exigência antecipada do IVA Dual, mas com a diferença fundamental que a incidência será única.

Com a reforma tributária, não será viável a tese da possibilidade da tomada de crédito por parte da distribuidora (RE 781.926/GO) que adquirir EAC junto ao produtor de biocombustíveis pelos seguintes argumentos: i) o regime de tributação de combustíveis não será plurifásico; ii) a distribuidora de combustíveis não será contribuinte; iii) alíquota *ad rem* do IVA dual equivalerá à carga tributária total da cadeia econômica, cujo ônus será do consumidor final; o *caput* do art. 175 do PLP 68/2024 veda a apropriação de créditos em relação às aquisições de combustíveis, inclusive EAC, quando destinadas à distribuição, à comercialização ou à revenda.

Outros créditos, entretanto, como o IVA Dual incidente sobre o serviço de frete contratado por distribuidoras e postos revendedores de combustíveis, não estão vedados no PLP 68/2024, o que proporcionará a redução de litígios em relação à não cumulatividade, a exemplo da ADI 7.397/DF.

Portanto, a reforma tributária provavelmente também reduzirá o contencioso administrativo e judicial em relação a teses relacionadas com os créditos reivindicados por distribuidoras.

5. Conclusões

A reforma tributária diminuirá substancialmente a complexidade na tributação das operações com combustíveis, os quais serão submetidos a um regime específico, conforme as alterações constitucionais advindas da EC 132/2023 e das propostas inseridas no PLP 68/2024, que prescrevem: i) regime monofásico (incidência única); ii) carga tributária uniforme em todo o território nacional por produto; iii) alíquotas específicas por unidade de medida (*ad rem*) fixadas conjuntamente pelo Tribunal de Contas da União e: pelo Poder Executivo da União (CBS); pelos Entes subnacionais, por meio do Comitê Gestor (IBS); iv) respeito ao princípio da

anterioridade: alíquotas reajustadas anualmente observado, para a sua majoração, o prazo mínimo de 90 dias entre a sua fixação e o início de vigência; e v) não cumulatividade plena, inclusive para combustíveis fica dispensada a comprovação do pagamento do IBS e da CBS sobre a aquisição para apropriação dos créditos (§ 6º do art. 28 do PLP 68/2024).

No regime monofásico, todas as operações da cadeia econômica com combustíveis deverão ser desoneradas, exceto no seu início, quando se dá a incidência concentrada, na importação ou na saída do produtor de combustível.

Nesta Nota Técnica foram relacionados inúmeros assuntos relacionados com a tributação do ICMS sobre operações com combustíveis, que foram juridicizações (RE 593.849/MG, Tema 694, RE 781.926/GO, ADI 7.397/DF, ADI 7259), cujas teses, se forem propostas na incidência do IVA Dual no regime específico de combustíveis, não terão fundamento legal se baseadas no PLP 68/2024, por exemplo:

- quando houver diferimento do IVA Dual, o parágrafo único do art. 31 do PLP 68/2024 prescreve que o creditamento será admitido somente no momento do pagamento efetivo (Tema 694). Portanto, o referido PLP é claro quanto à impossibilidade do creditamento no diferimento, exceto quando houve o pagamento;

- com a implantação da sistemática monofásica, teoricamente acabará a polêmica alegação de bitributação, objeto da ADI 7.259/DF, inclusive porque a EC 132/2023 inseriu o princípio do destino da arrecadação na tributação do IVA Dual, regra que também é aplicada a todos os regimes específicos, inclusive para os combustíveis;

- como não haverá mais incidências nas operações subsequentes à importação ou à produção dos combustíveis, não terão mais fundamento teses como a apropriação de créditos por parte das distribuidoras em relação aos combustíveis, incluído o EAC (RE 781.926/GO), adquiridos para comercialização. A referida vedação, prevista no art. 175 do PLP 68/2024 não contraria o princípio da não cumulatividade – não haverá vedação para a apropriação de outros créditos (ADI 7.397/DF) –, porque as distribuidoras não apurarão nem recolherão o IVA Dual desses combustíveis em face da concentração da incidência, cuja carga tributária (alíquota *ad rem*), exigida antecipadamente no início da cadeia econômica, é suportada pelo consumidor final.

Evidentemente o IVA Dual é muito diferente do ICMS, mas a Nota Técnica pretendeu demonstrar que algumas teses aplicáveis ao principal tributo, que incide sobre as operações com os combustíveis (ICMS), se forem adaptadas para a CBS e o IBS, dificilmente terão fundamento legal no PLP 68/2024.

Portanto, a reforma tributária diminuirá a complexidade e os litígios na tributação sobre operações com combustíveis e, por conseguinte, propiciará a redução dos contenciosos administrativo e judicial e o aumento da segurança jurídica.

Referências

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Análise da fenomenologia da não cumulatividade do ICMS nas operações relativas à circulação de combustíveis derivados de petróleo. **Direito Tributário e os novos Horizontes do Processo**. São Paulo: Noeses, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. de Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 1992.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

A EXTENSÃO E ALCANCE DA RESPONSABILIDADE DAS PLATAFORMAS DIGITAIS PELO IBS E PELA CBS

Ana Carolina Carpinetti¹

Victoria Puperi da Rosa²

Diante da recente aprovação da reforma tributária por meio da Emenda Constitucional n. 132, de 20.12.2023 (“EC 132/23”), o Congresso brasileiro discute a sua regulamentação por meio do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (“PLP 68/24”).

A reforma tributária foi delineada com o propósito principal de readequar o nosso modelo de tributação indireta às novas realidades econômicas, sociais e políticas impostas pelo século XXI.

Dentre as várias mudanças promovidas com a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”), o PLP 68/24 traz uma novidade muito relevante, especialmente para o setor de tecnologia: a previsão de responsabilização tributária para as plataformas digitais que oferecem bens, serviços e direitos. Na atual redação proposta para o

¹ Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. MBA pela FGV/SP. Graduada em Direito pela USP. Coordenadora Executiva do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária sobre Tecnologia e o Princípio do Destino. Sócia da Área Tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. E-mail:

² Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV/SP. Graduada em Direito pela PUC/SP. Pesquisadora do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária sobre Tecnologia e o Princípio do Destino. Advogada da Área Tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. E-mail:

artigo 23 do PLP 68/24³, as plataformas digitais nacionais e estrangeiras são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS (i) em substituição ao fornecedor, caso esteja domiciliado no exterior; ou (ii) solidariamente com o contribuinte domiciliado no Brasil,

³ “Art. 23. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I - em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e

II - solidariamente com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21 desta Lei Complementar, e não registre a operação em documento fiscal eletrônico. § 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas. § 3º Na hipótese de que trata o inciso I do caput deste artigo, o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 8º do art. 21 desta Lei Complementar se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital.

§ 4º A plataforma digital apresentará ao Comitê Gestor do IBS e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na forma do regulamento, informações sobre as operações com bens ou com serviços realizadas por seu intermédio, inclusive identificando o fornecedor, ainda que não seja contribuinte.

§ 5º Compete ao Comitê Gestor do IBS e à RFB informar à plataforma digital a condição de contribuinte do fornecedor, ainda que não esteja inscrito no cadastro, para fins de aplicação do disposto no inciso II do caput deste artigo.”

ainda que não possua cadastro regular, e não registre a operação em documento fiscal.

Para esta finalidade, o PLP 68/24 elegeu como critérios determinantes para a qualificação como plataforma digital que o operador atue como intermediário entre fornecedores e adquirentes em ambiente eletrônico e, concomitante, seja responsável, ao menos, pela cobrança, pagamento, definição dos termos e condições, ou entrega (§ 1º do artigo 23). Em contrapartida, o § 2º exclui do conceito de plataforma os operadores que executam apenas o fornecimento de acesso à internet, processamento de pagamentos, publicidade, ou busca e comparação de fornecedores – desde que não cobre pelo serviço.

Além disso, para viabilizar a implementação das previsões do artigo 23, também foi estabelecido um canal de comunicação direto entre a Administração Tributária e as plataformas digitais. O § 4º exige que os operadores apresentem ao Comitê Gestor do IBS e à Receita Federal informações sobre as operações intermediadas em sua plataforma, enquanto o § 5º determina a esses órgãos a abertura de informações à plataforma com relação ao cadastro de contribuinte de seus fornecedores.

Ou seja, a atribuição de responsabilidade às plataformas digitais depende, essencialmente, do seu controle sobre elementos transacionais que impliquem no consumo de bens, serviços ou direitos. Essa previsão estabelece um novo paradigma ao nosso sistema tributário, visto que a legislação ainda vigente não estabelece a possibilidade de vínculo entre intermediários digitais e fatos geradores de tributos indiretos.

Ao longo dos anos, foram observadas diversas tentativas de imputação de responsabilidade às plataformas. As iniciativas mais notáveis nesse sentido advieram dos Estados brasileiros, que inicialmente se valeram do seu poder legislativo local para acessar informações de transações facilitadas por ambientes virtuais como forma de garantir o adequado recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”). Sucessivamente, sua intervenção foi incrementada por normas visando fixar a extensão da participação das plataformas nas operações por elas intermedia-

das, o que consequentemente delimitaria a sua responsabilidade pelos tributos devidos⁴.

Porém, a inexistência de regra matriz de responsabilização tributária que reconheça o interesse comum das plataformas no inadimplemento tributário dos fornecedores contribuintes levou ao reconhecimento de inconstitucionalidade ou ilegalidade de diversas dessas leis⁵. Agora, o PLP 68/24 busca sanar a questão da fundamentação legal para essa responsabilidade, e uniformizar o alcance da participação das plataformas digitais em operações tributáveis e delimitar sua real responsabilidade.

Diz-se que essa previsão é a de maior destaque no intuito modernizador da reforma tributária pois alinha o Brasil à tendência de política fiscal que vêm sendo debatida internacionalmente há anos.

As plataformas digitais desencadearam mudanças profundas em vários setores econômicos e remodelaram os hábitos de consumo da população mundial. Hoje, há empresas que digitalizam seus negócios em todos os tipos de segmentos, incluindo varejo, transporte, acomodações, entregas, entretenimento e mídia, entre tantos outros. As plataformas se tornaram a principal base da economia digital e compartilhada, que revolucionou a forma como as pessoas acessam bens e serviços e abriu novas oportunidades para um melhor uso de produtos e recursos.

⁴ A maior parte desses casos foi observado após a assinatura do Convênio ICMS n. 106/17, no âmbito do CONFAZ.

⁵ Que, como definido pelo Supremo Tribunal Federal (“”) no julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.191, deve guardar relação com a efetiva participação do responsabilizado na operação e o seu acesso às receitas auferidas por terceiros, “*não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes*”. (RE 603191, Relatora Ministra ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, julgado em 1.8.2011)

Também sob a sistemática de Repercussão Geral, o STF fixou o entendimento que “*o preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma*” (RE 562.276, Relatora Ministra ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, julgado em 3.11.2010)

Com o crescente avanço de modelos de negócio digitais, diversos Países iniciaram movimentações para envolver as plataformas digitais em seu fluxo de recolhimento de tributos, imputando responsabilidade tributária sobre as transações que facilitam. No entanto, não houve um critério homogêneo para definir como a economia de plataforma seria efetivamente tributada. Com isso, alguns operadores de plataformas passaram a ser responsáveis pela retenção de tributos em determinadas jurisdições, enquanto em outras, não. Alguns Países redigiram regulamentações tão vagas, que a determinação dessa responsabilidade pode se tornar incerta⁶.

A primeira iniciativa nesse contexto foi da União Europeia, em 2015. Nessa diretiva, foi determinado que os operadores de plataformas digitais podem atuar como um fornecedor presumido dos bens e serviços, ou efetivamente como um intermediário das transações.

No conceito de “*Deemed Supplier*” (ou fornecedor presumido), foi criada uma ficção jurídica em que as vendas digitais se desdobram em duas transações idênticas e simultâneas tributadas pelo Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”)⁷. Assim, a legislação presume que as plataformas digitais adquirem os bens ou serviços de seus fornecedores (*i.e.*, os *sellers* da plataforma) e os revendem

⁶ HAYASHI, Andrew. Taxing Digital Platforms. Virginia Journal of Law & Technology: Vol. 26, Essay 3. Primavera de 2023. p. 12-13.

⁷ Com o contínuo avanço da economia digital, essas normas foram subsequentemente complementadas pela aprovação de um pacote de medidas destinado a regulamentar a incidência do IVA sobre operações em e-commerce, datado de 5.12.2017. Devido às dificuldades práticas na implementação do novo sistema, essas regras só passaram a valer efetivamente em 1.7.2021. Para mais informações, confira-se: Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, OJ L 348, 2017, p. 7-22; Council Regulation (EU) 2017/2454 of 5 December 2017 amending Regulation (EU) N. 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, OJ L 348, 2017, p. 1-6; Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459 of 5 December 2017 amending Implementing Regulation (EU) N. 282/2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 348, 2017, p. 32-33.

aos usuários finais ao mesmo tempo, tornando-as responsáveis pelo recolhimento do IVA na primeira etapa⁸.

Por outro lado, são considerados intermediários, os operadores da plataforma digital não são responsabilizados pelo recolhimento de tributos em conta dos fornecedores. Fica a cargo do fornecedor dos bens e serviços providenciar a apuração e pagamento do IVA devido sobre as suas transações.

A coexistência de dois mecanismos de atribuição da responsabilidade deixava margem para significativa discricionariedade. As diretivas europeias não ofereciam diretrizes para identificar, com precisão, quando uma plataforma atua como fornecedora presumida ou intermediária. A qualificação entre uma ou outra figura dependia de análises casuísticas de cada caso particular para se determinar se o papel desenvolvido se limita à aproximação das partes, ou a representação do fornecedor.

Como verificamos da experiência brasileira, a ampliação de oportunidades de interpretação acerca da legislação tributária invariavelmente leva a disputas e aumento do contencioso fiscal. Ciente disso, a União Europeia definiu requisitos específicos para a caracterização do “*Deemed Supplier*”, em que todos os operadores de plataforma que facilitam a venda de serviços digitais, importação de remessas de pequenos valores, ou a venda por fornecedores estrangeiros, passam a ser responsáveis pelo recolhimento do IVA quando comprovado que (i) autoriza a cobrança do cliente, (ii) providencia a entrega dos bens ou serviços, ou (iii) define os termos e condições da venda.

Os critérios estabelecidos pelos europeus coincidem com aqueles sugeridos pelo PLP 68/24 para a definição de plataforma digital para fins de aferição da responsabilidade pelo IBS e CBS. Embora a regra da União Europeia impute a sistemática de responsabilidade por substituição a situações mais amplas que a proposta pela reforma tributária brasileira, há uma evidente coincidência de princípios que revelam a inspiração para a redação do artigo 23 do PLP 68/24, o que pode auxiliar no êxito da aplicação do dispositivo, caso aprovado nesses moldes.

⁸ Essa responsabilidade por substituição é dispensada apenas caso a plataforma possa comprovar que não estabelece os termos e condições gerais para a consecução das vendas (embora essa exceção seja raramente aplicada).

Nos Estados Unidos, em 2018, a Suprema Corte fixou precedente no caso “*South Dakota v. Wayfair, Inc.*”, legitimando a cobrança do Imposto sobre Vendas (*Sales Tax*) sobre compras feitas de vendedores de outros Estados, ainda que a empresa vendedora não tenha presença física naquela jurisdição.

Desde então, os Estados norte-americanos vêm progressivamente implementando o pacote de regras relativas ao “*Marketplace Facilitator*” para possibilitar a exigência do IVA no Estado de destino de vendas em meio digital. Entretanto, é interessante notar que há entendimentos distintos entre os Entes federativos. A Flórida, por exemplo, define como plataforma facilitadora aquele operador que, direta ou indiretamente, coleta pagamentos dos consumidores e os transmite parcial ou integralmente ao fornecedor. Porém, na Carolina do Norte, as obrigações tributárias são atribuídas às plataformas que coletam o valor de venda ou disponibilizam serviços de processamento de pagamentos aos clientes.

Esse mosaico de regras ambíguas e inconsistentes entre jurisdições passou a gerar diversas questões de conformidade tributária para os operadores de plataformas digitais, dado que a própria essência de suas operações enseja a ocorrência de transações que extrapolam fronteiras jurisdicionais.

A busca pela conciliação foi especialmente relevante no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”). Após a condução de um processo envolvendo Países membros e não-membros da OCDE, bem como a comunidade empresarial e acadêmica, foi publicado o relatório “*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*”, em março de 2019. A OCDE teve por intenção prescrever as abordagens possíveis na inclusão das plataformas digitais no recolhimento do IVA, buscando maximizar a consistência de regras entre jurisdições.

Nesse sentido, a OCDE avalia que a responsabilidade solidária é alternativa pouco utilizada em políticas fiscais internacionais, mas que incentiva a conformidade e cooperação entre os participantes de operações tributáveis. Ao responsabilizar solidariamente as plataformas digitais por tributos que não seriam primariamente devidos por elas, cria-se incentivos para a fiscalização dos fornecedores por aquelas empresas que mais detêm recursos e informações sobre as transações.

Com isso, sem transferir a responsabilidade principal às plataformas digitais – como observado na legislação europeia e estadunidense, a OCDE sugere que a as Autoridades Fiscais atribuam a essas empresas uma posição de suporte à Administração Tributária. Isso pois, ao incluir as plataformas na obrigação de assegurar a conformidade fiscal de seus fornecedores, economiza-se significativos recursos públicos que seriam empregados na supervisão de milhares de pequenos empreendedores.

Na perspectiva da OCDE, existem duas variações possíveis para a imputação dessa responsabilidade solidária:

- **Responsabilidade Prospectiva:** a Autoridade Fiscal conduz fiscalização e verifica os fornecedores com obrigações tributárias em aberto, notificando a plataforma digital para que tome as medidas apropriadas para garantir a conformidade fiscal. Assim, o operador da plataforma poderá: (i) impelir que o fornecedor solucione suas pendências tributárias; ou (ii) excluí-lo da plataforma. Apenas caso a notificação das Autoridades não seja atendida é que haverá direito de regresso do crédito tributário em face da plataforma digital; ou

- **Responsabilidade Retroativa:** a Autoridade Fiscal responsabiliza a plataforma digital que, de acordo com expectativas razoáveis, deveria ter garantido que o fornecedor estava cadastrado como contribuinte do IVA, mas não estava. Essa responsabilidade pode ser afastada apenas caso o operador adote medidas mitigadoras do risco fiscal, como bloquear o fornecedor da plataforma e/ou notificar a Autoridade Fiscal acerca da falta de registro do fornecedor como contribuinte, ou de outras atividades suspeitas.

Ambas as variações se baseiam na suposição de interesse das plataformas em garantir condições equitativas entre os seus fornecedores e remover aqueles que os prejudicam do ponto de vista comercial e reputacional. A partir disso, a legislação impulsiona também o interesse dos operadores na conformidade fiscal de seus fornecedores, de forma que o adequado recolhimento e reporte do IVA se torna parte dos objetivos estratégicos da empresa.

A análise das diretrizes globais, bem como de sistemas adotados por outras jurisdições, revela que o Brasil está no caminho de adesão aos procedimentos internacionais, que estão em movimento ativo de adequação à economia digital há vários anos.

Evidentemente que grande parte desses avanços legislativos se deram em conta do recesso econômico ocasionado pelo COVID-19, em que as Autoridades Fiscais notaram a urgência na adequação de suas regras tributárias à realidade digital para preservar a sua arrecadação⁹. O fato é que, independentemente do contexto, o assunto tem atraído atenção premente das Autoridades Fiscais e, atualmente, estima-se que cerca de 70 (setenta) Países preveem regras específicas para a atribuição de responsabilidade tributária a plataformas digitais¹⁰.

Caso a atual redação proposta para o artigo 23 do PLP 68/24 prevaleça, teremos uma sistemática de responsabilização de plataformas digitais que (i) converge com os critérios europeus de definição do engajamento dos operadores nas transações, (ii) traz a implementação de um conceito semelhante ao “*Deemed Supplier*” com a sistemática de substituição dos fornecedores residentes ou domiciliados no exterior, e que (iii) está alinhada aos parâmetros recomendados pela OCDE com a inclusão da responsabilidade solidária na hipótese de incidência dos tributos diretos.

Vemos assim que essa proposta está em linha com as tendências internacionais ao definir critérios claros para a responsabilidade tributária das plataformas digitais. Essa estratégia busca não apenas modernizar o sistema tributário nacional, mas também reduzir a evasão fiscal e promover a cooperação entre plataformas e Autoridades Fiscais. Assim, ao incorporar elementos das práticas europeias e recomendações da OCDE, o Brasil dá um passo significativo rumo à adaptação de seu sistema tributário às exigências da economia digital global, bem como à sua integração aos blocos econômicos internacionais.

⁹ MANESS, Ryan. Forty-Two States Have Now Adopted Marketplace Sales Tax Collection Laws. Multistate: 18.6.2020. Disponível em: <https://www.multistate.us/insider/2020/6/18/forty-two-states-have-now-adopted-marketplace-sales-tax-collection-laws>

¹⁰ DESCHATRES, Iman. At your service: broadening a digital platform’s scope for VAT/GST liability. 26.4.2023. Disponível em: <https://www.linke.din.com/pulse/your-service-broadening-digital-platforms-scope-iman-desch%C3%A2tres/>

A FINALIDADE EXTRAFISCAL DO IMPOSTO SELETIVO

Breno Ferreira Martins Vasconcelos¹

Thais Romero Veiga Shingai²

1. Breve histórico do imposto seletivo na PEC 45

Já na primeira nota técnica do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF, 2019) sobre a reforma tributária do consumo, o imposto seletivo (IS) foi citado como um tributo com finalidade “*puramente extrafiscal (regulatória)*”, incidente sobre “*bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular*”, a exemplo de fumo e bebidas alcoólicas.

O texto original da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019 se assemelhava a esse modelo, e previa a inclusão de um terceiro inciso no art. 154 da Constituição Federal (CF) para autorizar a União a instituir “*impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos*”.

O texto, porém, foi alterado pela Câmara dos Deputados, que deslocou a competência para instituir o imposto seletivo para o art. 153, VIII, e suprimiu a menção expressa à extrafiscalidade. Ainda assim, foram inseridas no texto características típicas dos tributos regulatórios, com destaque para a mitigação ao princípio da legalidade tributária, de modo a permitir que as alíquotas desse imposto fossem alteradas por ato do Poder Executivo.

¹ Doutor em Direito e Desenvolvimento pela FGV Direito SP. Pesquisador do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper e do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV. Professor no Insper. Sócio em Mannrich e Vasconcelos Advogados.

² Doutoranda e mestra pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA-USP), programa de controladoria e contabilidade. Pesquisadora no Insper. Professora no Insper e na Fipecafi. Sócia em Mannrich e Vasconcelos Advogados.

O texto foi substancialmente alterado pelo Senado Federal, que reincluiu a menção expressa à extrafiscalidade e determinou a fixação das alíquotas por meio de lei ordinária, com observância à anterioridade nonagesimal e do exercício.

Ao revisar a PEC 45/2019, contudo, a Câmara dos Deputados novamente suprimiu a menção à função extrafiscal do IS. Assim, consta do art. 153, VIII, da CF, com a redação conferida pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, que a União poderá instituir o IS sobre *“produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”*.

2. Função extrafiscal do IS na CF/88

A despeito da supressão da palavra “extrafiscal” na versão final da PEC 45, o IS é um tributo com direcionamento constitucional claro no Brasil: pode ser cobrado somente sobre bens e serviços que geram prejuízos à saúde ou meio ambiente. É um tributo sobre o consumo, tal como o IBS e a CBS, mas, diferentemente deles, não incide de forma uniforme sobre todos os bens e serviços, e sim de forma propositadamente discriminatória, para gerar um ônus adicional sobre hábitos de consumo nocivos aos dois valores constitucionais citados no art. 153, VIII (saúde e meio ambiente).

Assim, o IS não pode ser cobrado exclusivamente para arrecadar e, se desenhado adequadamente, torna-se uma importante ferramenta para a indução de comportamentos de consumo mais saudáveis ou ambientalmente sustentáveis.

Essas características, ao nosso ver, fazem do IS um tributo extrafiscal, pois seus objetivos vão além da simples arrecadação de recursos para o financiamento geral do Estado. Embora o produto de sua arrecadação não esteja vinculado a uma utilização específica e, inclusive, deva ser partilhado pela União com Estados e Municípios, a inclusão de objetivos de saúde pública e proteção do meio ambiente na materialidade do IS faz dele um tributo extrafiscal.

A afirmação acima é corroborada pela doutrina brasileira. Para Carvalho (2014), por exemplo, a extrafiscalidade consiste *“no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de*

recursos monetários”, isto é, nos casos em que a organização jurídica do tributo denuncia que seus objetivos não estão “*voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos*”, pois há “*outros interesses – sociais, políticos ou econômicos*”, que interferem no direcionamento da atividade impositiva.

No mesmo sentido, Costa (2009) define a extrafiscalidade como o “*emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados*”.

Também para Amaro (2010), “*se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias*”.

Schoueri (2005), citando Waller Barbosa Corrêa, igualmente relaciona o conceito de extrafiscalidade ao objetivo do tributo “*de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público*”.

Por fim, vale citar Oliveira (2011), que, muito antes da reforma tributária, tangenciou o tema do presente artigo: a extrafiscalidade “*pode também ser adotada para agravar a tributação em determinadas circunstâncias, nas quais se pretende desestimular o consumo de bens que tragam prejuízos ao consumidor e, conseqüentemente, aumentem os custos com saúde ou segurança pública, tais como bebidas alcoólicas ou produtos fumígenos*”.

Referências nesse sentido também estão disponíveis na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF). No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.787, por exemplo, o Plenário afirmou serem extrafiscais as “*exigências financeiras que induzem ou desincentivam comportamento dos cidadãos*” (j. 1/8/2022, Rel. Min. Luiz Fux). Na mesma linha, consta do acórdão de julgamento da ADI 3.863 que a extrafiscalidade é a “*função do tributo que busca objetivos diversos da mera arrecadação*” (j. 20/9/2018, Rel. Min. Edson Fachin).

Assim, como o IS não se presta somente a arrecadar, mas também tem entre seus objetivos a proteção aos valores constitucionais da saúde e do meio ambiente, trata-se de tributo com finalidade extrafiscal.

3. Função extrafiscal do IS na experiência internacional

Conforme levantamento da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2022), nas últimas décadas os países têm usado cada vez mais os impostos seletivos para influenciar o comportamento dos consumidores, nos casos em que o consumo de certos bens e serviços é considerado prejudicial à saúde ou ao meio ambiente.

Essa constatação da OCDE está em linha com a literatura internacional especializada. Conforme Cnossen (2005, p. 2), o IS, originalmente usado como um simples mecanismo de arrecadação, evoluiu para uma ferramenta usada pelos países para induzir comportamentos, especialmente em função da preocupação com o aquecimento global.

O IS tornou-se, assim, novamente conforme Cnossen (2005, p. 2), “*uma ferramenta complexa de política pública (como é o caso dos tributos cobrados para reduzir o consumo de combustíveis fósseis)*”. É usado para corrigir externalidades, nos casos em que o consumo de um bem ou serviço causa prejuízos à saúde ou ao meio ambiente (Donoghue e Rabin, 2006).

Na mesma linha, em estudo empírico-teórico envolvendo a cobrança do IS sobre alimentos e bebidas, Wright, Smith e Hel-lowell (2017) registraram que a tributação de produtos não saudáveis inicialmente tinha objetivos puramente arrecadatórios, mas tem sido utilizada no contexto de políticas públicas que visam reduzir seu consumo por meio do aumento do preço ao consumidor. Em alguns casos, mas não necessariamente, de acordo com o mesmo estudo, o produto da arrecadação do IS é usado para financiar ações de promoção da alimentação saudável no país.

A experiência internacional, assim, demonstra a crescente utilização do IS pelos países como um dos possíveis mecanismos de políticas públicas nas áreas de saúde e meio ambiente.

4. Consequência da extrafiscalidade: análises *ex ante* e *ex post*

Como mecanismo de política pública, o IS ficará sujeito, no Brasil, ao controle previsto no art. 37, § 16 da CF, que impõe à administração pública “*realizar avaliação das políticas públicas,*

inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”.

Conforme o Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), as políticas públicas são *“o conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos”*.

Ainda de acordo com esse órgão de controle, os problemas públicos podem ser tratados de diversas formas, incluindo a cobrança de tributos extrasfiscais para *“desincentivar determinados comportamentos ou o consumo de bens específicos, tornando seu custo maior por meio de um aumento de tributo”*.

Identificado um determinado problema público, seu tratamento por meio de uma política pública começa pela análise *ex ante*, que envolve as seguintes etapas, conforme cartilha do Ipea e da Casa Civil: diagnóstico do problema; caracterização da política, com seus objetivos, ações, público-alvo e resultados esperados; desenho da política; estratégia de construção de confiabilidade e credibilidade; estratégia de implementação; estratégias de monitoramento, de avaliação e de controle; análise de custo-benefício; e impacto orçamentário e financeiro (Ipea et al, 2018a).

A análise *ex ante* é de extrema relevância, pois tem o papel de *“orientar a decisão para que ela recaia sobre a alternativa mais efetiva, eficaz e eficiente”*. No contexto do IS, ela deve ser realizada de modo que o tributo seja cobrado somente quando, comprovadamente, se estiver diante de um bem ou serviço (i) que cause prejuízos à saúde ou ao meio ambiente, (ii) que represente um problema público a ser tratado, e (iii) a tributação for a alternativa mais efetiva, eficaz e eficiente para tratá-lo.

Ademais, as políticas públicas, inclusive quando implementadas por meio de instrumentos tributários, devem ser submetidas à análise *ex post*. Ou seja, é necessário avaliar se os resultados esperados estão sendo alcançados. Novamente de acordo com o Ipea e a Casa Civil, *“a análise ex post, ao incorporar técnicas de gerenciamento, permite acessar os pontos críticos de uma política pública, propondo aprimoramentos ou mesmo dizer se tal política deve ser suspensa ou substituída”* (Ipea et al, 2018b).

Após a instituição do IS, portanto, a manutenção da cobrança e os aspectos quantitativos da incidência devem ser periodicamente revisados, para que o imposto não se distancie da função

constitucional de induzir aqueles determinados comportamentos. Esse desvirtuamento prático, a ser constatado pela análise *ex post*, pode decorrer, por exemplo, do desenho inapropriado da incidência tributária e de mudanças nos hábitos de consumo da população.

5. Considerações finais

O IS é um instrumento coadjuvante para a realização de políticas públicas no Brasil, sem intuito puramente arrecadatório, designado à indução de comportamentos mais saudáveis e ambientalmente sustentáveis. Sua eficácia está condicionada ao desenho adequado da política pública em que se insere e ao controle posterior, mediante as boas práticas de análise *ex ante* e *ex post* aplicáveis à administração pública (Vasconcelos e Shingai, 2024).

A implementação e a manutenção do IS devem ser criteriosas, para assegurar que o tributo permaneça alinhado aos seus objetivos extrafiscais de mitigar o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. A cobrança do IS nesses moldes não apenas reflete uma evolução na política tributária brasileira, mas também se alinha às tendências internacionais de utilizar a tributação como ferramenta para promover um consumo mais consciente e sustentável (Vasconcelos e Shingai, 2024).

Referências

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 110-111.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea); BRASIL. Presidência da República. Casa Civil; BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União; BRASIL. Ministério da Fazenda; BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. *Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post*. Volume 2. Brasília: Ipea, 2018a.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea); BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. *Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante*. Volume 1. Brasília: Ipea, 2018b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Referencial de Controle de Políticas Públicas. TCU, 2020. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/referencial-de-controle-de-politicas-publicas.htm>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 233-234.

CCIF. Reforma do modelo de tributação de bens e serviços. Versão 2.2. Julho de 2019. Disponível em https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf.

CNOSSEN, Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation*. New York: Oxford, 2005.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1ª ed., 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48-49.

O'DONOGHUE, Ted. RABIN, Matthew, 2006. *Optimal sin taxes*. In: Journal of Public Economics, Elsevier, vol. 90(10-11), 2005. Disponível em <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272706000247>.

OECD. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.

OLIVEIRA, Júlio M. de. ICMS – Operações mercantis: a construção de um sistema nacional de alíquotas em consonância com uma obrigatoria extrafiscalidade. In: Direito Tributário Contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. Aires Fernandino Barreto (coord.). São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributária indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 33-34.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. SHINGAI, Thais Romero Veiga. A extrafiscalidade do imposto seletivo. In: Jota. 22 de janeiro de 2024. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/a-extrafiscalidade-do-imposto-seletivo-22012024>.

WRIGHT, A. SMITH, Katherine. HELLOWELL, Mark. *Policy lessons from health taxes: a systematic review of empirical studies*. BMC Public Health (2017). <https://doi.org/10.1186/s12889-017-4497-z>.

A NÃO-CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO IBS E CBS NAS OPERAÇÕES COM GÁS NATURAL

*Bruna Menelau Bezerra da Cunha*¹

*Camila Galvão*²

*Octávio Giacobbo da Rosa*³

1. Introdução

A reforma tributária foi aprovada pela Emenda Constitucional 132/2023, trazendo consigo uma mudança profunda no sistema tributário brasileiro, através de alterações em diversos dispositivos constitucionais, os quais necessitam ser regulamentados por Lei Complementar, sendo o princípio da neutralidade nas decisões econômicas que importa ao presente artigo, mais especificamente no que concerne à maximização da não cumulatividade do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) nas operações com gás natural.

O Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, enviado em abril de 2024 ao Congresso Nacional e aprovado no último dia 11 de julho pela Câmara dos Deputados, pretende regulamentar as regras constitucionais inseridas pela Reforma Tributária, o qual, no Capítulo I do Título em que trata dos regimes específicos, aborda as particularidades da incidência do IBS e da CBS nas operações envolvendo combustíveis e expressamente determina a aplicação do regime monofásico de tributação a esses produtos, incidindo

¹ Bruna Menelau é advogada, especialista em Direito Tributário com LL.M pelo INSPER e graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Coordenadora Executiva do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF da FGV/SP.

² Sócia do Machado Meyer Advogados.

³ Advogado associado do Machado Meyer Advogados.

apenas uma vez no início da cadeia de distribuição, ou seja, tendo como sujeito passivo o produtor nacional, a refinaria, a central petroquímica, dentre outros entes.

Isto significa dizer que, a exemplo do que já ocorre atualmente com relação ao ICMS, PIS e COFINS sobre grande parte dos combustíveis que circulam no Brasil⁴, o IBS e a CBS incidirão no início da cadeia produtiva desses itens⁵.

Embora o princípio da não cumulatividade tenha constado da legislação constitucional e infraconstitucional brasileira desde a década de 60, isso não vem sendo suficiente para a praticabilidade da almejada neutralidade tributária. Isso porque a fórmula inicialmente desenhada na legislação pátria impedia uma não cumulatividade ampla, pela qual todo e qualquer insumo utilizado na cadeia produtiva geraria a possibilidade de creditamento na etapa subsequente, metodologia esta utilizada por todos os países que adotam o Imposto sobre Valor Adicionado e que se encontra prevista nas propostas de reforma da tributação sobre o consumo ora debatidas através das Propostas de Emenda Constitucional ns. 45 e 110.

A cumulatividade presente no sistema tributário brasileiro decorre não apenas da explícita exclusão ou restrição ao creditamento sobre insumos, que caracteriza parte dos tributos sobre bens e serviços no Brasil, mas também de outros contornos, reflexos ou defeitos do atual modelo tributário, que acabam por produzir cumulatividade, mesmo quando ela, em princípio, não faz parte da gênese de determinados tributos⁶.

⁴ O Projeto de Lei Complementar 68/2024 manteve a sistemática de cobrança monofásica do ICMS, prevista na Constituição Federal, instituída pela Lei Complementar 192, aprovada no Congresso em março de 2022.

⁵ Conforme art. 161 do PLP 68/2024, a incidência monofásica abrangerá uma variedade de combustíveis, incluindo gasolina, etanol anidro combustível (EAC), óleo diesel, biodiesel-100, gás liquefeito de petróleo (GLP) – inclusive o derivado do gás natural (GLGN), etanol hidratado combustível (EHC), querosene de aviação, óleo combustível, gás natural processado, biometano e gás natural veicular (GNV). Outros combustíveis também poderão ser incluídos, conforme definido e autorizado pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

⁶ Santi, Eurico Marcos Diniz de. Coelho, Isaías. et al. Reforma tributária e neutralidade do IVA. / Eurico Marcos Diniz de Santi. Isaías Coelho. et al. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

Daí surge a necessidade de uma Reforma Tributária que garanta a simplificação do regime tributário do setor de combustíveis, pavimentando o caminho para um ambiente mais competitivo, neutro e transparente para sociedade.

Conforme Nota Técnica do CCIF, a não-cumulatividade é central no desenho do IBS e da CBS. O IVA é imposto não-cumulativo cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, garantindo-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto recolhido na etapa anterior. Esta característica do IVA faz com que ele seja tributo neutro – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e circulação, de modo que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponda exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização⁷.

A adequação da incidência monofásica geral para o gás natural também deve ser analisada a partir de uma perspectiva de maior alcance, tendo em vista a cadeia de comercialização conhecida para esse produto.

Logo, considerando que a EC 132/23 preconiza o crédito amplo e plenamente recuperável, a partir de todas as aquisições de bens e serviços onerados com a incidência do IBS e CBS, será demonstrado as peculiaridades da cadeia de comercialização do gás natural para abordar os motivos pelos quais a adequação da monofasia tributária geral para esse bem deve ser vista sob uma ótica mais abrangente, com o intuito de concretizar o propósito central no desenho do IBS e da CBS que é a não-cumulatividade.

Portanto, para que a não-cumulatividade seja efetivamente alcançada e não seja desvirtuada, como ocorreu na história brasileira nas últimas décadas, surge a necessidade do presente artigo, com o objetivo de analisar a previsão de redação do PLP 68/2024 no que tange a tributação do IBS e CBS em operações com gás natural, a fim de propor aprimoramentos ao texto, tendo em vista os aspectos logísticos e de mercado desse produto, que se diferenciam do padrão de outros combustíveis.

⁷ Centro de Cidadania Fiscal. Nota Técnica: Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Versão 2.2, julho de 2019. Disponível em: .

2. A não-cumulatividade na tributação do IBS e CBS com gás natural: objetivos e desafios

O propósito de instituir uma não-cumulatividade plena e efetiva é uma das principais diretrizes da Reforma Tributária que vem sendo implementada no país. O novo regime, inaugurado pela EC 132/23, preconiza o crédito amplo e plenamente recuperável, a partir de todas as aquisições de bens e serviços onerados com a incidência do IBS e CBS.

Uma das novidades de maior repercussão reside na possibilidade de que o aproveitamento do crédito seja condicionado ao efetivo recolhimento do tributo incidente sobre a operação anterior, ao critério da lei complementar, desde que assegurada a possibilidade de adimplemento do tributo pelo adquirente, ou no momento da liquidação financeira da operação. A previsão deu origem à regra do *split payment*, tratada a partir do art. 51 do PLP n. 68/2024, propondo que o recolhimento seja feito pelo próprio agente interveniente da transação, já no momento da liquidação financeira. O mecanismo⁸ visa inibir o inadimplemento fiscal e dar maior segurança do crédito em prol do adquirente de bens e serviços.

É inegável que o texto que chega ao Senado Federal já reúne importantes avanços em comparação ao atual regramento dos tributos plurifásicos, em que a lei tem papel decisivo na definição das hipóteses de creditamento. A universalização do crédito fiscal, de fato, promete reduzir o custo com resíduos tributários nas cadeias produtivas e de consumo. A experiência histórica revela que em muitos casos, os tributos não-cumulativos possuem a recuperabilidade mitigada, diante das restrições trazidas nas normas infra-constitucionais.

Ademais, as regras mais simplificadas e uniformes tendem a inibir a macrolitigância em torno das hipóteses de creditamento. Além de custosas para a sociedade, tais disputas fragilizam a iso-

⁸ Art. 52. Os prestadores de serviços de pagamento eletrônico que participam da liquidação da transação de pagamento deverão segregar e recolher ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, no momento da liquidação financeira da transação, os valores do IBS e da CBS (*split payment*), de acordo com o disposto nesta Subseção. (*caput*)

nomia tributária, diante dos mais diferentes critérios e interpretações encontrados nas decisões administrativas e judiciais.

A lei complementar que vai tomando forma no Congresso Nacional, com ampla participação social, é o instrumento pelo qual as melhorias trazidas na EC 132/23 podem ser potencializadas ou inibidas. Nesse âmbito, as contribuições técnicas em torno do PLP 68/2024 assumem grande importância, para que se alcance uma Lei Complementar aderente à realidade dos diversos setores que irrigam nacional, e que sobretudo atenda aos anseios da população.

Há, naturalmente, setores considerados prioritários na formação das políticas públicas, e que atraem mais atenção nos debates em torno do novo modelo. Os combustíveis representam um bom exemplo, em razão da reconhecida essencialidade no eixo econômico e social do país. As calorosas discussões no âmbito político, que antecederam a promulgação da Lei Complementar 192/22⁹, em um ambiente pressionado pelo aumento dos preços, bem ilustram a importância da política tributária dedicada a esses itens.

Nesse contexto, o gás natural¹⁰ desponta como um dos principais combustíveis na matriz nacional, amplamente usado como insumo para produção energética, bem como para consumo pelas indústrias e famílias em geral. Tanto é assim que em 2019, veio à tona o Programa “Novo Mercado de Gás”, visando à remo-

⁹ A Lei Complementar 192/22 representou uma profunda mudança no regime de ICMS aplicável aos principais combustíveis vendidos no Brasil, prevendo incidência única (regime monofásico) mediante aplicação de alíquota fixada por unidade de medida, sobre o volume comercializado, definido em metros cúbicos.

¹⁰ Segundo relatório do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás, o Brasil tem grande potencial para o aumento da participação do gás natural em sua matriz. Entretanto, o aproveitamento do insumo e a viabilização dos investimentos dependem da criação de um mercado amplo e competitivo, com diversos agentes. Estimativas do Plano Decenal de Energia 2031 da Empresa de Pesquisa Energética (EPE) indicam que a produção líquida de gás natural, que em 2022 foi de 51 milhões m³ /dia, poderá alcançar a marca de 134 milhões de m³ /dia em 2032. A maior produção vai decorrer diante do aumento dos investimentos esperados para os próximos anos. (PANORAMA GERAL DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS: UMA AGENDA PARA O FUTURO. Publicado em 2023. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www.ibp.org.br/personalizado/uploads/2023/04/panorama-geral-do-setor-og-22-03-2023-web.pdf>).

delação do mercado de gás natural, dando-lhe mais dinamismo e apostando na competitividade entre os *players*. Dentre os quatro pilares definidos para a abertura do mercado, um deles consiste na remoção de barreiras tributárias¹¹.

Assim, tomando como base o texto do PLP 68/2024 que o Senado Federal irá encontrar, propomos algumas reflexões acerca dos acertos e possíveis melhorias na proposta.

Segundo o projeto, o gás natural estaria sujeito ao regime monofásico, juntamente com os demais combustíveis listados no artigo 161 da norma. Isso significa que o IBS e a CBS seriam recolhidos uma única vez na cadeia econômica, mediante alíquota uniforme em todo território nacional e específica por unidade de medida.

Para opinar sobre esse ponto, é preciso levar em conta as peculiaridades logísticas e de mercado do gás natural, que fogem do padrão de outros combustíveis.

Começamos pela utilização do bem na produção de energia realizado por Usinas Termoelétricas (UTE). Convém lembrar que a energia térmica ainda ocupa importante papel no sistema elétrico nacional, especialmente como garantidora do fornecimento contínuo, já que outras fontes de geração, como a água, o sol e o vento, são intermitentes, dependendo de condições naturais para abastecer a produção.

Nesse aspecto em particular, a mudança de regime, com a tributação uniformização uniforme da cadeia econômica no destino, pode ser benéfica em comparação ao modelo de ICMS atual. Explicamos.

Atualmente, o gás natural segue a tributação regular plurifásica, incidindo em cada atividade da cadeia (inclusive no transporte), cuja competência é exercida pelo estado de origem, enquanto a energia elétrica, produzida a partir desse insumo, segue o regime constitucional particular orientado pelo “princípio do desti-

¹¹ O Programa Novo Mercado de Gás, oficialmente lançado pelo Governo Federal em 23 de julho de 2019, consiste em um conjunto de ações no campo legislativo visando a implementação de medidas com foco na abertura de mercado do gás natural. A Lei n. 14.134/2022, conhecida como a “Nova Lei do Gás” foi sancionada em 8 de abril de 2021, vindo a ser regulamentada pelo Decreto n. 10.712/2021.

no”¹². Isso significa que, ao praticar uma venda interestadual, o produtor da energia realizará uma operação sem ICMS, e, portanto, sem uso do crédito do imposto que onerou a compra do gás. Há uma interrupção da cadeia do imposto (e, consequentemente, da não-cumulatividade), que é retomada na operação seguinte, realizada pelo distribuidor de energia, até o consumo final. Nessa etapa, o tributo volta a incidir, sem a oportunidade de aproveitamento do crédito sobre a venda do gás.

Logo, na hipótese ilustrada acima, o ICMS tende a assumir um indesejável efeito cumulativo na cadeia da energia produzida a partir do gás natural, e inevitavelmente, na perda de competitividade dessa fonte energética.

O modelo proposto pelo PLP 68/2024 parece atenuar essa distorção. Segundo o texto, o creditamento apenas seria vedado nas operações com combustíveis destinados à distribuição, comercialização ou revenda (art. 169), não alcançando o uso do gás como insumo para produção de energia. À luz desse contexto especificamente, a inovação pode ser celebrada, pois não se repetiria a problemática atual, de difícil recuperação desses créditos em razão do descasamento entre os regimes do gás e da energia (origem e destino).

No entanto, a adequação da tributação monofásica geral para o gás natural também deve ser analisada sob uma ótica mais ampla, tendo em vista a cadeia de comercialização conhecida para esse produto.

Não esqueçamos que esse regime tem como objetivo precípua centralizar a arrecadação tributária em um único agente, minimizando a evasão fiscal. Isso significa que a imposição desse mecanismo é justificável em estruturas de comercialização pulverizadas e que impõem dificuldades naturais à atividade fiscalizatória, como reconhecidamente ocorre na distribuição de gasolina e o óleo diesel, vendidos por meio de milhares de postos de combustíveis espalhados pelo país.

Todavia, as mesmas premissas não se encontram na realidade do gás natural. Nos moldes atuais de consumo, a aquisição do gás natural ocorre de forma mais concentrada, por um número reduzido de agentes (indústrias e usinas geradoras). A venda pulve-

¹² Verificado pela imunidade nas operações interestaduais prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, ‘b’, da Constituição Federal de 1988.

rizada acaba se limitando ao gás natural veicular (GNV), utilizado para abastecimento de veículos em geral.

Mesmo considerando o consumo disperso em residências e indivíduos em geral, na forma liquefeita (GLP), a distribuição ao usuário final tende a ser concentrada em um número muito menor reduzido de agentes, geralmente empresas estatais, enquanto o elo inicial da cadeia vem sendo cada vez mais segregado, em razão da ascensão de novos produtores, ante a já mencionada abertura do mercado.

O que se vê, portanto, é que padrão logístico do gás natural não oferece, necessariamente, os mesmos desafios de arrecadação encontrados em cadeias muito mais descentralizadas, o que coloca em dúvida a compatibilidade do regime monofásico com a formatação do setor que hoje conhecemos.

Além disso, a própria escolha da unidade de processamento do gás natural (UPGN) como contribuinte também é questionável, se considerarmos o ambiente particular de processamento e comercialização desse item. É que a realidade do gás natural destoa da encontrada nos demais combustíveis líquidos, em que, geralmente, as atividades de produção e refino são sucedidas pela comercialização do produto pelo mesmo agente. Para esses casos, a eleição do produtor como contribuinte do imposto é explicável.

Ocorre que as plantas de processamento não costumam realizar operações de compra e revenda do gás, atuando no mais das vezes como prestadoras de serviço de industrialização, cujo encomendante é o titular do gás natural, que realizará a operação de venda do bem processado. Esse padrão, aliás, é bastante conhecido pelas administrações tributárias, que já regulamentaram, via Ajuste SINIEF n. 01 de 2021, as obrigações acessórias referentes à emissão de notas fiscais para acobertar essas operações.

Trocando em miúdos, o PLP busca atribuir a sujeição passiva a quem não participa da cadeia de comercialização. Esses critérios tendem a provocar ineficiência no aproveitamento de créditos pelos agentes que efetivamente promovem a alienação dos produtos. Basta imaginar que a pessoa jurídica vendedora, geralmente com mais aptidão à geração de créditos – seja o produtor encomendante ou uma comercializadora –, ao praticar vendas sem débitos de IBS, não poderá se valer dos meios ordinários para compensação do tributo incidente sobre as aquisições de capital, insumos, e demais bens e serviços necessários para suas atividades.

3. Conclusão

Nos moldes em que vêm sendo introduzida, a monofasia do gás natural tende a gerar, como ponto de partida, situações de acúmulo de crédito pelos agentes econômicos, possivelmente em grande proporção, em razão dos vultosos investimentos que se fazem necessários para desenvolvimento dos projetos.

Restaria a via do ressarcimento, cuja implementação não se daria de forma imediata, mas pelos prazos estipulados no art. 58, § 4º¹³ do projeto atual. Portanto, embora haja previsão legal de devolução dos créditos, sabe-se que a viabilização dessa alternativa implica em custos de capital e sobretudo de adequação, tanto pela necessidade de um controle específico pelos contribuintes, quanto por parte da administração tributária, responsável pela validação dos saldos e efetivação dos ressarcimentos em dinheiro.

Esse panorama inspira preocupação, especialmente em um momento em que se propõe a consolidação de um mercado de gás natural dinâmico e competitivo, com redução de preços e maior atratividade de investimentos. Seria a monofasia o caminho ideal a

¹³ Art. 58. O contribuinte do IBS e da CBS que apurar saldo credor ao final do período de apuração poderá solicitar seu ressarcimento integral ou parcial. (...)

§ 4º O prazo para apreciação do pedido de ressarcimento será de: I - até 30 (trinta) dias contados da data da solicitação de que trata o caput, para pedidos de ressarcimento de contribuintes enquadrados em programas de conformidade desenvolvidos pelo Comitê Gestor do IBS e pela RFB que atendam ao disposto no art. 59; II - até 60 (sessenta) dias contados da data de solicitação de que trata o caput, para pedidos de ressarcimento que atendam ao disposto no art. 59, ressalvada a hipótese prevista no inciso I deste parágrafo; ou III - até 180 (cento e oitenta) dias da data da solicitação de que trata o caput, nos demais casos.

§ 5º Não havendo manifestação do Comitê Gestor do IBS ou da RFB no prazo previsto no § 4º, o crédito será ressarcido ao contribuinte nos 15 (quinze) dias subsequentes.

§ 6º Caso seja iniciado procedimento de fiscalização relativo ao pedido de ressarcimento antes do encerramento dos prazos estabelecidos no § 4º: I - os créditos com indícios de inconsistência não serão ressarcidos durante o período de fiscalização; e II - os créditos homologados serão ressarcidos em até 15 (quinze) dias contados da conclusão da fiscalização.

§ 7º O procedimento de fiscalização de que trata o § 6º não poderá se estender por mais de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados a partir do prazo previsto no § 4º.

percorrer? O regime ordinário do IBS e da CBS, em que consumo de créditos se daria com mais naturalidade, não seria uma opção mais favorável para o bom andamento do setor?

É inevitável indagar se seria esse mesmo o propósito dos autores do projeto ou resultado da incompreensão das singularidades desse segmento.

De toda forma, o projeto foi aprovado e chegou às mãos do Senado. O momento atual ainda é oportuno para debatê-lo e ajustá-lo. As contribuições da sociedade são necessárias para chegarmos a um texto final alinhado ao objetivo de impulsionar esse setor vital no desenvolvimento do país. Assim, muito longe de pretender esgotar o assunto, os comentários acima visam se somar a esse propósito.

A NECESSIDADE DE REPRESENTATIVIDADE DOS CONTRIBUINTE NA UNIFORMIZAÇÃO DO CONTENCIOSO DO IBS E DA CBS

Diogo Corrêa Stepple Hiluey¹

1. Introdução

A Emenda Constitucional 132/2023 instituiu o IVA dual, composto pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) para estados, DF e municípios, e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) para a União Federal. O IBS e a CBS são tributos isomórficos, congruentes, gêmeos, compartilhando, dentre outros, o mesmo fato gerador, base de cálculo, sujeitos passivos, hipóteses de não incidência, hipóteses de imunidade, regras de não cumulatividade e de crédito etc. Nada mais razoável, então, que os contribuintes tivessem um único ponto de contato com o fisco, recebendo apenas um auto de infração e uma única solução, tanto em primeira como em segunda instância. É isso que possibilita o art. 156-B, § 8º, da Constituição Federal (incluído pela EC 132/2023): “Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V”.

No entanto, o PLP 108/2024 não seguiu essa previsão e, com base nele, o IBS e a CBS terão contenciosos administrativos separados. Para além de questões constitucionais, surgem problemas de ordem prática. Quantos autos de infração serão emitidos em casos singulares? Quantas defesas o contribuinte terá que apresentar? Qual autoridade lavrará esses autos? Todas essas questões são válidas e serão abordadas por outras notas técnicas que não esta.

¹ Mestre em Direito Tributário e graduado pela Universidade Federal de Pernambuco (FDR-UFPE). Advogado no Serur Advogados.

A problemática aqui em análise diz respeito à atual sistemática de uniformização da jurisprudência do IBS prevista nos arts. 96, 98, 107 e 108 da versão original do PLP 108/2024 (ou arts. 97, 99, 109 e 110 do substitutivo apresentado pelo Grupo de Trabalho), bem como à harmonização da jurisprudência administrativa entre IBS e CBS (arts. 100, 111 e 112 do substitutivo).

Justamente por não prever um contencioso unificado, o PLP 108/2024 estabelece uma instância de uniformização de jurisprudência sob a competência da Câmara Superior do IBS. É esse órgão colegiado que, à semelhança da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, será responsável por pacificar as questões de maior controvérsia e possivelmente maior impacto econômico no contencioso administrativo do IBS. De igual forma, institui, no seu substitutivo, a harmonização da jurisprudência do IBS e da CBS, que ficaria a cargo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, criado pelo PLP 68/2024.

A necessária representatividade dos contribuintes na Câmara Superior do IBS e na harmonização da jurisprudência do IBS e da CBS, bem como a necessidade de regras similares às do CARF para as consequências do voto de qualidade, é o problema aqui discutido.

2. A representatividade dos contribuintes e as atuais consequência do voto de qualidade no CARF

No Brasil, órgãos de julgamento paritários em questões tributárias são especialmente comuns. A ideia de paridade busca assegurar que tanto os interesses do fisco quanto os dos contribuintes sejam igualmente representados nos julgamentos. O exemplo marcante desse modelo é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), composto por representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes, objetivando um equilíbrio na tomada de decisões no âmbito federal.

Por si só, contudo, o fato de as turmas de julgamento do CARF serem compostas por um número par de julgadores não é suficiente para caracterizar a paridade. É necessário que haja um equilíbrio de forças nos julgamentos, cada lado deve possuir a mesma quantidade de votos. Eis que surge o problema do empate e a solução adotada do voto de qualidade do representante do Fisco.

O número de votos proferidos por representantes da Fazenda Nacional passa então a ser superior ao número de votos dos representantes dos contribuintes. Com isso, torna-se inegável a existência de uma quebra, ainda que parcial, da paridade (OLIVEIRA, 2020, p. 754).

Nos últimos anos, o tema do voto de qualidade passou por diversas mudanças significativas. Inicialmente, o voto de qualidade, utilizado para desempatar julgamentos, favorecia a Fazenda Pública, resultando frequentemente em decisões que confirmavam pesadas multas qualificadas. Isso incluía implicações diretas para sócios e gestores das empresas, mesmo quando havia uma dúvida objetiva que resultava no empate dos votos.

Em resposta a essa situação, foi estendida a regra do *in dubio pro reo*, antes destinada apenas às infrações e penalidades, também para o tributo. Essa regra estabelecia que, em caso de dúvida interpretativa, a decisão deveria favorecer o contribuinte, enfraquecendo assim a aplicação automática da lei pela Fazenda Pública. Com isso, qualquer ato administrativo ficava sob uma espécie de validação provisória, necessitando ser confirmado pela maioria do colegiado, o que alterava a presunção de legitimidade dos atos públicos. No entanto, com a edição da MP 1160/2023, o governo federal reverteu essa mudança, restabelecendo a regra do voto de qualidade a favor da Fazenda Pública sem nenhum debate público ou período de transição. Essa mudança ocorreu em um momento crítico, quando julgamentos importantes estavam prestes a acontecer no CARF, impactando diretamente seus resultados. Finalmente, em 20 de setembro de 2023, foi publicada a Lei n. 14.689/2023, propondo uma solução intermediária.

Embora a Lei n. 14.689/2023 não tenha extinguido o voto de qualidade, atenuou as suas consequências. As novas diretrizes equilibram os interesses dos contribuintes e do fisco, mantendo o lançamento tributário, porém excluindo as multas e cancelando a representação fiscal para fins penais, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade. Além disso, fixa, após a constituição definitiva do crédito por voto de qualidade, um prazo de 90 dias em que o crédito não impedirá a emissão de certidão de regularidade fiscal, poderá ser amortizado ou liquidado sem a incidência de juros moratórios e aceitará, como pagamento, a utilização de precatórios, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

O novo regramento, apesar de não estar livre de críticas, é uma medida reequilíbrio da relação fisco-contribuinte e parece, até o momento, ser uma solução que perdurará e contribuirá para a segurança jurídica na seara tributária.

3. A representatividade dos contribuintes na uniformização da jurisprudência do IBS e da CBS, e a ausência de regras para o equilíbrio do voto de qualidade

A promulgação da Emenda Constitucional 132/2023 foi um marco significativo no sistema tributário brasileiro ao introduzir na Constituição Federal, de forma explícita, os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação. Esses princípios buscam transformar um sistema que, atualmente, possui regras demasiadamente complexas, múltiplas e incongruentes. Tal cenário resulta em uma relação conflituosa entre Fisco e contribuintes, em que a desconfiança é predominante, gera autuações fiscais, alimenta a litigiosidade e, consequentemente, provoca instabilidade e insegurança jurídica (GREGO, ROCHA, 2024, p. 763).

A mera explicitação de tais princípios não garante, contudo, sua efetiva implementação pelas legislações do IBS e CBS por vir (SCAFF, 2024, p. 698). Apesar de estarmos vivenciando um ponto de inflexão, com várias iniciativas da sociedade civil e do Poder Público visando desenvolver ambientes cooperativos, ainda há um caminho significativo a ser percorrido até que essa transformação seja efetivamente alcançada.

O contencioso administrativo do IBS está se desenhando para ser um dos principais pontos de tensão dessa nova fase do direito tributário brasileiro. Estruturado em três instâncias, a primeira é composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas de forma colegiada e paritária por servidores de carreira dos estados, municípios ou Distrito Federal. Estas câmaras são responsáveis por julgar o lançamento tributário impugnado pelo sujeito passivo e os pedidos de retificação. A segunda instância do contencioso administrativo do IBS é composta por outras vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, também integradas de forma colegiada e paritária por servidores de carreira dos estados, municípios ou Distrito Federal, além de representantes dos contribuin-

tes. Esta instância julga os recursos de Ofício e Voluntário contra decisões de primeira instância e pedidos de retificação de suas próprias decisões, conforme redação atual do PLP 108/2024. Por fim, a instância de uniformização da jurisprudência do IBS é composta pela Câmara Superior do IBS, integrada de forma colegiada e paritária por servidores de carreira dos estados, municípios ou Distrito Federal. A esta instância cabe julgar o recurso de uniformização, o incidente de uniformização, os pedidos de retificação, bem como deliberar sobre a edição, revisão e cancelamento de provimentos vinculantes.

O PLP 108/2024, ao estabelecer a Câmara Superior do IBS, inicialmente não contemplava qualquer representação dos contribuintes. Essa ausência de representatividade gera preocupações quanto à imparcialidade e ao equilíbrio nas decisões do contencioso administrativo do IBS. A falta de vozes dos contribuintes no processo de uniformização da jurisprudência poderia levar a decisões que favorecessem desproporcionalmente as administrações tributárias estaduais e municipais. Após diversas críticas e debates, o Grupo de Trabalho do PLP 108/2024 propôs um texto substitutivo em que foram incluídos representantes dos contribuintes na Câmara Superior do IBS, assim concluindo: “Incluímos representantes dos contribuintes na instância recursal superior, pois havia um claro desequilíbrio no Projeto de Lei Complementar na previsão deles na segunda instância, mas não nesta”.

Mesmo com o substitutivo, porém, a representatividade do contribuinte apresenta problemas que destacam a necessidade de uma revisão global tanto do PLP 108, quanto do PLP 68/2024, a fim de garantir que a representatividade dos contribuintes seja efetiva e não meramente simbólica.

O art. 110 do substitutivo (anterior art. 108) exemplifica bem essa necessidade de revisão. Antes composto apenas por 8 representantes das administrações tributárias e pelo presidente, na nova redação, a Câmara Superior do IBS passou a incluir 8 representantes dos contribuintes, tornando-a, a princípio, um órgão paritário. Essa mudança visa corrigir o desequilíbrio inicial, mas deixou uma contradição na redação do artigo. O seu *caput* permaneceu inalterado, estabelecendo que a Câmara Superior será integrada exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, sem refletir a inclusão dos representantes dos contribuintes, limitando a paridade à

representação estadual e municipal. Essa contradição precisa ser corrigida para garantir clareza e efetiva representatividade na Câmara Superior do IBS².

Outra incongruência surgiu no relatório final do Grupo de Trabalho, que incluiu duas novas seções no PLP 108, denominadas “Da Harmonização da Jurisprudência Administrativa do IBS e da CBS”, composta pelo art. 110, e “Da instância de uniformização da jurisprudência do IBS e da CBS”, composta pelos arts. 111 e 112. Esses artigos atribuem ao “Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias”, instituído pelos arts. 318 e 320 do PLP 68/2024, a competência para conciliar os entendimentos do CARF quanto à CBS e da Câmara Superior do IBS.

O acréscimo é louvável, pois, caso contrário, IBS e CBS viveriam em desarmonia e tributos que nasceram juntos, sob o ideal de serem isomórficos, com o passar do tempo, à medida que distintos entendimentos jurisprudenciais fossem se formando, tornar-se-iam cada vez mais divergentes.

Contudo, o texto é lacônico e gera, de imediato, dois problemas. Primeiro, de acordo com o art. 318 do PLP 68/2024, esse órgão é composto exclusivamente por integrantes do fisco, sendo 4 representantes da Receita Federal do Brasil e 4 representantes do Comitê Gestor do IBS. A paridade é então violada pelo que passa a ser a instância mais importante da jurisprudência administrativa do IBS e da CBS. Isso fere a lógica do CARF e da própria Câmara Superior do IBS, cujos julgamentos são compostos por votos também dos representantes dos contribuintes, comprometendo, assim,

² Veja-se a íntegra: “Art. 110. A instância de uniformização da jurisprudência será composta, em meio virtual, pela Câmara Superior do IBS, integrada, de forma colegiada e paritária, exclusivamente por servidores de carreira do Estado e dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário. § 1º A Câmara Superior do IBS será integrada, na forma prevista em ato do CG-IBS: I - por quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal; II - por quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Municípios e do Distrito Federal; III – por oito representantes dos contribuintes; e III - pelo Presidente, que votará apenas em caso de empate. § 2º A presidência da Câmara Superior do IBS será exercida, de forma alternada, por servidor indicado pelas Administrações Tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na forma estabelecida em ato do CG-IBS.”

a imparcialidade e o equilíbrio necessários na uniformização da jurisprudência desses tributos.

Segundo, a rigor, o Comitê de Harmonização, na redação do art. 320 do PLP 68/2024³, não possui competência para uniformizar a jurisprudência administrativa. Suas competências estão limitadas à regulamentação e interpretação exclusivamente da legislação, à prevenção de litígios quanto a normas comuns e à deliberação sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns. Não há qualquer previsão acerca do tratamento a ser conferido à jurisprudência administrativa. Na verdade, nem poderia, pois os seus integrantes não possuem competência para validar ou afastar determinado entendimento do CARF ou do Comitê Superior do IBS, tampouco há previsão legal ou constitucional para tanto.

O Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, como seu próprio nome indica, foi concebido tão somente como um ponto de conciliação entre as administrações tributárias federal, estaduais e municipais, e agora está sendo elevado a um órgão máximo pacificador da jurisprudência administrativa do IBS e da CBS, acima do próprio CARF e do Comitê Superior do IBS. Isso tudo sem respeitar a representatividade paritária contida em cada um desses órgãos. Tal incongruência gera ainda tantas outras questões: prevalecendo a jurisprudência de um dos órgãos, os julgamentos do outro serão reformados? O que acontecerá com os débitos definitivamente constituídos com base em entendimentos jurisprudenciais do CARF ou do Comitê Superior do IBS posteriormente alterados quando do procedimento de harmonização? E com os débitos pagos? Não há repostas claras.

Não há dúvidas de que, optando o legislador pela não integração dos contenciosos administrativos do IBS e da CBS, faz-se necessária a criação de uma instância para conciliar a jurisprudência administrativa de ambos os tributos. Mas um órgão inicialmente concebido para outro fim, que não respeita a paridade dos órgãos julgadores que formaram os entendimentos a serem harmonizados, parece ser uma escolha incongruente e talvez inconstitucional.

³ Art. 320. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias: I - uniformizar a regulamentação e a interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns; II - prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e III - deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS.

Por fim, dada a natureza isomórfica dos tributos IBS e CBS, é necessário que as mesmas regras da Lei n. 14.689/2023 aplicáveis ao voto de qualidade no CARF também sejam adotadas na Câmara Superior do IBS e na harmonização da jurisprudência do IBS e da CBS. A CBS, sendo julgada pelo CARF, já se beneficia dessas diretrizes que promovem um equilíbrio mais justo entre o fisco e os contribuintes. Portanto, para assegurar que o IBS, um tributo gêmeo da CBS, receba o mesmo tratamento equitativo nos julgamentos colegiados paritários, é essencial que as disposições da Lei n. 14.689/2023 sejam igualmente aplicadas no contencioso do IBS. Essa compatibilização é crucial para garantir consistência, segurança e transparência no sistema tributário brasileiro. Não adotar essas disposições seria repetir os mesmos erros históricos do CARF que levaram a tantos desentendimentos jurisprudenciais, aumento da litigiosidade, insegurança jurídica e atritos na relação contribuinte-fisco.

4. Conclusão

A representatividade dos contribuintes na uniformização do contencioso do IBS e da CBS é fundamental para assegurar um julgamento justo e equilibrado. O substitutivo do Grupo de Trabalho do PLP 108/2024 deu um passo importante ao incluir representantes dos contribuintes na Câmara Superior do IBS, mas ainda contém desafios significativos que precisam ser abordados. A redação ambígua e incongruente do artigo que trata da composição da Câmara Superior do IBS, bem como a ausência de regras claras para o voto de qualidade, destacam a necessidade de uma revisão cuidadosa para garantir uma efetiva representatividade e equidade nas decisões.

A inclusão do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias como instância de conciliação entre os entendimentos do CARF e do IBS também apresenta problemas, principalmente devido à falta de paridade e à ausência de competência para uniformizar a jurisprudência administrativa.

Dada a natureza isomórfica dos tributos IBS e CBS, é essencial que as mesmas regras aplicáveis ao voto de qualidade no CARF, conforme a Lei n. 14.689/2023, sejam adotadas na Câmara Superior do IBS. A CBS, sendo julgada pelo CARF, já se beneficia

dessas diretrizes que promovem um equilíbrio mais justo entre o fisco e os contribuintes. Para assegurar que o IBS receba o mesmo tratamento equitativo, é crucial que essas disposições sejam igualmente aplicadas no contencioso do IBS.

Portanto, a revisão do PLP 108/2024 e do PLP 68/2024 deve ser conduzida com atenção para assegurar uma representação justa dos contribuintes e a aplicação de regras claras para o voto de qualidade. A compatibilização das disposições é crucial para garantir consistência, segurança e transparência no sistema tributário brasileiro, evitando a repetição dos erros históricos do CARF que resultaram em desentendimentos jurisprudenciais, aumento da litigiosidade e atritos na relação contribuinte-fisco.

Referências

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 752-780. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

OLIVEIRA, Maria Eugênia Mariz de. O Voto de Qualidade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Considerações acerca de sua Inconstitucionalidade e Ilegalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, n.45. p.732-760. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a favor. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 681-700. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024.

A PARIDADE NA COMPOSIÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO IBS: DEVIDA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO

Daniel Moreti¹

1. Introdução

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, iniciou-se a movimentação da sociedade civil, da comunidade acadêmica e do Governo Federal, que instituiu, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a Secretaria Especial da Reforma Tributária (SERT) e, dentro dela, criou Grupos de Trabalho temáticos para elaboração dos projetos de lei complementar referidos na EC n. 132/2023.

No dia 05 de junho de 2024, foi apresentado, pelo Poder Executivo Federal, o Projeto de Lei Complementar n. 108, chamada de “Lei de Gestão e Administração do IBS”, que “Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências”.

Em 08 de julho, foi apresentado o Relatório Final elaborado pelo Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados, que trouxe

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado.

importantes modificações ao texto da versão original apresentada pelo Poder Executivo.

Nos ocupamos, neste artigo, do Projeto de Lei Complementar – PLP n. 108/2024, no que tange aos aspectos relativos à paridade entre representantes do fisco e representantes dos contribuintes na formação dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo do IBS, com destaque à necessidade de respeito ao princípio da cooperação, expressamente previsto no texto atual da Constituição Federal (§ 3º do art. 145, incluído pela EC n. 132/2023).

2. A composição dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo do IBS no PLP n. 108/2024

De acordo com o texto do PLP n. 108/2024, o desenho proposto para os órgãos de julgamento do contencioso administrativo do IBS é o seguinte:

Primeira instância de julgamento

- **Competência:** Julgar o lançamento do IBS realizado pelas Administrações Tributárias estaduais, distrital e municipais, devidamente impugnado; e o Pedido de Retificação.

- **Composição:** Será composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas, de forma colegiada e paritária. Integrarão as Câmaras, exclusivamente, servidores de carreira dos Estados e seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, desde que possuam competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário.

As Câmaras de Julgamento e, se for o caso, suas respectivas Turmas de Julgamento serão integradas da seguinte forma **(i)** dois servidores indicados pela Administração Tributária do Estado em favor do qual o lançamento tenha sido realizado; **(ii)** dois servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Municípios integrantes dos Estados em favor do qual o lançamento tenha sido

realizado; e **(iii)** pelo Presidente que votará apenas nos casos de empate.

Instância recursal

- **Competência:** Julgar o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário, interpostos contra a decisão de primeira instância, e o Pedido de Retificação de suas decisões.

- **Composição:** Será composta por vinte e sete Câmaras de Julgamento virtuais, integradas, de forma colegiada e paritária, por servidores de carreira do Estado e do seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, com competência para a realização do lançamento tributário ou julgamento tributário, e por representantes dos contribuintes.

As Câmaras de Julgamento de segunda instância e suas Turmas, serão formadas por nove julgadores, com igual número de suplentes, da seguinte forma: **(i)** dois servidores indicados pelas Administrações Tributárias do Estado em favor do qual o lançamento tenha sido realizado; **(ii)** dois servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Municípios integrantes do Estado em favor do qual o lançamento tenha sido realizado; **(iii)** quatro representantes dos contribuintes; e **(iv)** pelo Presidente, que votará apenas no caso de empate.

Destaca-se que, conforme previsto na versão original do PLP n. 108, bem como na versão substitutiva, apresentada pelo Grupo de trabalho da Câmara dos Deputados, a presidência da Câmara de Julgamento e, sendo o caso, das suas Turmas, será exercida de forma alternada, exclusivamente por servidores indicados pelas administrações tributárias do Estado e dos seus respectivos Municípios, na forma definida em ato do CG-IBS, não podendo ser exercida por representantes dos contribuintes.

Instância de uniformização da jurisprudência

- **Competência:** Julgar o Recurso de Uniformização, o Incidente de Uniformização, o Pedido de Retificação e deliberar sobre a edição, a revisão e o cancelamento de providimentos vinculantes de suas competências.

- **Composição:** Será composta, em meio virtual, pela Câmara Superior do IBS, integrada, de forma colegiada e paritária, por servidores de carreira do Estado dos seus respectivos Municípios, ou do Distrito Federal, e por representantes dos contribuintes.

A Câmara Superior do IBS será composta por dezessete julgadores, escolhidos dentre aqueles que tenham integrado as câmaras julgadoras de segunda instância por, no mínimo, dois mandatos, sendo: **(i)** quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias do Estado e do Distrito Federal; **(ii)** quatro servidores indicados pelas Administrações Tributárias dos Municípios e do Distrito Federal; **(iii)** oito representantes dos contribuintes; e **(iv)** pelo Presidente, que votará apenas no caso de empate.

Deverá ser selecionado igual número de suplentes para atuar na ausência do membro efetivo.

Da mesma forma que a instância recursal, a presidência da Câmara Superior do IBS será exercida de forma alternada, exclusivamente por servidor indicado pelas Administrações Tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na forma estabelecida em ato do CG-IBS, não podendo ser exercida por representantes dos contribuintes.

Merece destaque o fato de que, na versão original do PLP n. 108/2024, os representantes dos contribuintes não teriam assento na composição da instância de uniformização da jurisprudência.

Todavia, com a apresentação do Relatório do Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados, houve a devida inclusão, na composição da instância de uniformização da jurisprudência, de oito cadeiras para representantes dos contribuintes, em equilíbrio em relação ao número de representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 110, § 1º, inciso III).

Conforme consta da justificativa do próprio documento:

“Incluímos representantes dos contribuintes na instância recursal superior, pois havia um claro desequilíbrio do Projeto de Lei Complementar na previsão deles na segunda instância, mas não nesta.”

Com a modificação, os órgãos de segunda instância e na instância superior passam a contar, em sua formação, com a paridade não apenas entre Estados, Distrito Federal e Municípios, mas também em relação aos contribuintes, que terão o mesmo número

de representantes dos entes federativos, tanto nas vinte e sete Câmaras de Julgamento da instância recursal, como também na Câmara Superior.

3. Os pressupostos para a composição paritária dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo do IBS

É nítido o avanço e a melhoria que há entre a versão originária do PLP n. 108, elaborada pelo Poder Executivo Federal, por meio da Secretaria Especial da Reforma Tributária (SERT), e a nova proposta contida no Substitutivo ao aludido projeto de lei complementar, produzido no âmbito do Grupo de Trabalho instituído na Câmara dos Deputados.

Além da já mencionada inserção de representantes dos contribuintes na composição da Câmara Superior do IBS, outros pontos merecem destaque, tal como a previsão de requisitos e qualificações técnicas mínimas para o exercício da função de julgador administrativo.

No que tange especificamente à representação dos contribuintes nas Câmaras Julgadoras e na Câmara Superior do IBS, é importante relembrar as razões jurídicas existentes para a adoção deste modelo.

O processo administrativo tributário decorre de uma garantia constitucional, que pensamos ser insuprimível, de acordo com o art. 5º, LIV e LV, e art. 60, § 4º, inciso IV da Carta Magna.

Tal garantia é que impõe a existência de duas jurisdições para o exercício do devido processo legal, com todos os meios e recursos, através de um contencioso administrativo que ofereça o contraditório, a ampla defesa, a isonomia, o direito à produção de provas, à utilização de recursos, além de todas as condições para a formação do livre convencimento dos julgadores. (TORRES, 2015).

Ocorre que, no Brasil não há carreiras específicas para a função de julgadores administrativos no âmbito do contencioso administrativo tributário, diversamente do que se verifica em outros países, (p. ex., em Portugal, Itália e Argentina, os julgadores administrativos são nomeados após a realização de concurso específico).

Em geral, como sabemos, nos casos em que os órgãos de julgamento administrativo possuem composição paritária em segunda instância – como é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da RFB – CARF e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT –, as garantias constitucionais voltadas a assegurar a autonomia funcional, a estabilidade, a inamovibilidade, irredutibilidade de vencimentos etc. não estão presentes.

Por essa razão, dado que não há, na experiência do contencioso administrativo tributário brasileiro, a constituição de estruturas aptas para assegurar a formação de órgãos com julgadores dotados das garantias necessárias ao regular e isonômico desempenho de sua função, a composição paritária, que conta com representantes do Poder Público e da sociedade civil organizada, de fato, é o modelo democrático que melhor atende aos propósitos do devido processo legal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Em tempo, portanto, o texto Substitutivo do PLP n. 108 restaurou este modelo no que diz respeito à composição da Câmara Superior do IBS, já que, na versão original do texto, apenas as Câmaras Julgadoras é que teriam essa composição paritária, com a participação de representantes dos contribuintes.

4. O princípio da cooperação

Com a promulgação da EC 132/2023, foi incluído o parágrafo terceiro ao art. 145 da Constituição, que assim prescreve:

“§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

Dentre os “novos” princípios constitucionais, destaca-se, para os fins deste breve estudo, o princípio da cooperação.

Este mesmo princípio é também previsto no Título relativo ao Processo Administrativo Tributário do IBS – art. 66, inciso X da primeira versão do texto do PLP n. 108/2024 e no art. 67, inciso X, do Substitutivo.

Em linhas gerais, o princípio da cooperação tem como escopo exatamente a atuação da Administração Tributária e do contribuinte em prol de um interesse comum, que é o adequado cumprimento da lei tributária. (MACHADO SEGUNDO, 2024, p. 20).

Essa cooperação entre fisco e contribuintes se insere no contexto das políticas públicas e programas de governança empresarial relativos à conformidade tributária.

Trata-se da busca por uma mudança de paradigma na relação entre fisco e contribuinte, com foco na implementação de um ambiente menos conflituoso, que tenha na confiança mútua a sua razão de ser, com o estímulo à autorregularização e orientação do administrado, e que assegure os meios para que o sujeito passivo na relação tributária possa aplicar a legislação tributária com elevado grau de segurança jurídica.

A origem desta conformidade fiscal cooperativa pode ser verificada no “Study into the Role of Tax Intermediaries”, publicado pela OECD Forum on Tax Administrations – FTA, em 2008.

Em 2013, ao publicar o trabalho denominado “Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced relationship to co-operative compliance”, o FTA passou a usar a expressão “Co-operative Compliance” para difundir a lógica do cumprimento da obrigação tributária na quantia correta e no momento adequado, por meio de cooperação, em via de mão dupla, entre a administração fazendária e o contribuinte. (ALMEIDA, 2017, p. 67-68).

Essas inspirações, ainda com poucos reflexos concretos no Brasil, estão contempladas no texto do § 12, do art. 2º do Substitutivo do PLP n. 108:

“§ 12. O CG-IBS atuará com vistas a promover a conformidade tributária, a orientação e a autorregularização, inclusive com tratamento diferenciado a contribuintes que atendam a programas de conformidade do IBS, nos termos da legislação.”

Para a implementação dos programas de conformidade, práticas como a criação de *rating* de contribuintes de acordo com o grau de cumprimento das obrigações tributárias podem oferecer a estes contribuintes estímulos, incentivos ou sanções premiais para que busquem, cada vez mais, a sua conformidade e adequado cumprimento das obrigações tributárias, não apenas pelo receio quanto

à imposição de penalidades, mas também e principalmente pelas contrapartidas positivas oferecidas pelo próprio Estado.

É exemplo de programa de conformidade com a previsão de contrapartidas positivas aos contribuintes a Lei Complementar paulista n. 1.320/2018, que institui o Programa “Nos Conformes”, e prevê, dentre outras vantagens para os contribuintes bem classificados, a verificação de suas obrigações tributárias pelo fisco por meio de análise fiscal prévia, com o objetivo de autorregularizar eventuais incorreções, sem a lavratura de auto de infração; o acesso simplificado a regimes especiais; e a autorização para aproveitamento de crédito acumulado de ICMS sem prévia verificação do fisco.

No âmbito federal vale mencionar o Programa “Confia”, instituído pela Lei n. 14.689/2023 e regulamentado pela Portaria RFB 387/2023, ainda em fase de implementação.

No texto do PLP n. 108, destaca-se a possibilidade de pagamento de multas aplicadas no lançamento de ofício com redução superior para os contribuintes que participem de programa de conformidade (art. 60).

Pois bem.

Se confiança, segurança jurídica, cooperação e conformidade são pressupostos para a implementação do novel sistema tributário, instituir um contencioso administrativo que afaste a representação dos contribuintes da composição dos órgãos administrativos de julgamento – regime de paridade –, seria uma completa contradição.

Ora, no âmbito dos Tribunais e Conselhos Administrativos, na segunda instância e na instância superior, a paridade, com a participação de representantes do fisco e dos contribuintes em mesmo número, não só garante o equilíbrio e o devido processo legal, mas enriquece o debate, traz à lume opiniões e teses contrapostas, e assegura a inescotabilidade da interpretação.

Ademais, vislumbrar um ambiente mais confiável e cooperativo entre fisco e contribuintes requer, impreterivelmente, que o órgão responsável pelo julgamento dos lançamentos impugnados pelos contribuintes aprecie os fatos, controvérsias e provas com isonomia, a partir da perspectiva não apenas dos servidores das carreiras públicas na área fiscal – que são, vale dizer, cada vez mais capacitados e preparados –, mas também dos julgadores indi-

cados pelos setores econômicos, que conhecem, no plano da experiência, as particularidades a que se submete o contribuinte.

Essas questões são tratadas por Odete Medauar, na obra “Processualidade no direito administrativo”. Ao abordar a importância do sistema paritário em todo e qualquer processo administrativo – não apenas o tributário –, a autora destaca, dentre outras finalidades do processo administrativo paritário, a **aproximação entre a Administração e os cidadãos**, pois o regime paritário pressupõe uma colaboração decisória entre os sujeitos de direito na relação tributária, afastando a lógica “fisco *versus* contribuinte”. (MEDAUAR, 2021, p. 62-69).

Essa aproximação entre Administração Tributária e contribuintes, ademais, legitima o contencioso administrativo tributário como instrumento de implementação do princípio do interesse público, afastando-o da equivocada – mas existente –, visão de que deve funcionar como mecanismo de interesse arrecadatório.

Não obstante tenha sido mantido no PLP n. 108 o discutível critério de voto do presidente – que sempre será representante do fisco – para fins de desempate, a formação paritária ainda é o que melhor atende à premissa da cooperação, e assegura a confiança que a sociedade precisa ter nos órgãos da Administração Tributária.

Com efeito, a formação paritária tem ainda o aspecto positivo de funcionar, em alguma medida, como meio de resistência aos aspectos políticos e pressões arrecadatórias – muito bem identificadas na experiência recente –, já que, como órgãos de Estado que devem ser, os órgãos do contencioso administrativo tributário não devem ter nenhum compromisso com metas de arrecadação, mas tão somente com a consecução da justiça tributária. (PRIA, 2020, p. 634)

Essas são as razões pelas quais espera-se que seja mantida e respeitada, durante o processo legislativo no Congresso Nacional, o texto do Substitutivo do PLP n. 108/2024, que estendeu a paridade, antes prevista apenas na formação das vinte e sete Câmaras Julgadoras do IBS, para a Câmara Superior, que contará com oito representantes dos contribuintes.

Só assim é que se manterá o respeito ao devido processo legal no âmbito da jurisdição administrativa tributária e, sobretudo, apenas assim é que se assegurará o princípio da cooperação no âmbito do contencioso administrativo tributário.

5. Conclusão

O PLP n. 108/2024, em discussão no Congresso Nacional, destina-se a disciplinar a Administração e Gestão do IBS e, neste contexto, estabelecer a estrutura e as normas gerais do contencioso administrativo do imposto.

Em meio às discussões atuais que envolvem questões como o voto de qualidade no CARF, a necessidade de redução “estoque” de valores em discussão no âmbito do contencioso administrativo federal, entre outras, a o texto original do PLP n. 108, apresentado pelo Poder Executivo Federal, nitidamente tolheu a paridade na composição do órgão de contencioso administrativo do IBS, restringindo-o apenas para a instância recursal, sendo que, em primeira instância e na instância de uniformização de jurisprudência, a formação seria apenas com representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Em boa hora, com a apresentação do Relatório do Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados, o equilíbrio foi restabelecido, pois houve a inclusão dos representantes dos contribuintes na composição da instância superior, com o mesmo número previsto para representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A formação paritária dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo tributário é o modelo mais adequado ao cenário brasileiro, que não conta com uma jurisdição administrativa dotada de autonomia e independência aptas a assegurar ao julgador, por exemplo, aquelas mesmas garantias constitucionais conferidas aos membros do Poder Judiciário (estabilidade, inamovibilidade, vitaliciedade e irredutibilidade de vencimentos).

Ademais, além de proporcionar equilíbrio e isonomia entre os sujeitos de direito da relação tributária, assegura, ao menos em tese, uma proteção contra pressões e políticas de governos com vistas à arrecadação tributária, função que não se insere na competência dos órgãos do contencioso administrativo, que têm a razão de sua existência na busca da justiça fiscal, em respeito ao devido processo legal.

De especial relevância, ainda, é a paridade como característica estrutural do órgão de contencioso administrativo do IBS como decorrência do princípio da cooperação entre fisco e contribuintes, com vistas à redução da litigiosidade e à implementação

de um ambiente que tenha na confiança recíproca e no estímulo à conformidade as suas bases (*cooperative compliance*).

Nesse aspecto, a paridade, com a participação dos contribuintes no controle de legalidade do crédito tributário decorrente do lançamento de ofício, é pressuposto inafastável, que tem o condão, dentre outros efeitos, de legitimar a decisão pela aproximação entre a Administração e os cidadãos, compatibilizando o exercício da atividade impositiva ao interesse público.

Referências

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes. *In: Revista Direito Tributário Internacional Atual* 2. IBDT, 2017. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820/1470>. Acesso em 10 jul. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. Barueri: Atlas, 2024.

MEDAUAR, Odete. A processualidade no direito administrativo. 3. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

OECD. Study into the role of tax intermediaries. Paris: OECD Publishing, 2008.

_____. Co-operative compliance: a framework: from enhanced relationship to co-operative compliance. Paris: OECD Publishing, 2013. OECD (2013), Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 09 jul. 2024.

PRIA, Rodrigo Dalla. Direito processual tributário. São Paulo: Noeses, 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. Processo administrativo fiscal é garantia constitucional insuprimível. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-mai-13/consultor-tributario-processo-administrativo-fiscal-garantia-constitucional-insuprimivel>. Acesso em: 09 jul. 2024.

ANÁLISE SOBRE O PLP 68/2024: A NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS TRIBUTÁRIAS DO IBS E DA CBS

*Thais Ribeiro Bernardes Casado*¹

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, em 20 de dezembro de 2023, foram promovidas significativas alterações no Sistema Tributário Nacional, especialmente no que concerne à tributação sobre bens e serviços.

As referidas alterações, por sua vez, precisam conviver harmonicamente com as demais diretrizes constitucionais já existentes. Inserido neste contexto, o artigo 146 da Constituição Federal² prevê que cabe à Lei Complementar “*estabelecer normas ge-*

¹ Advogada Tributarista, atuante na área tributária (contencioso e consultivo) há mais de 6 anos, formada em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (FDSBC), especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e pós-graduanda em Direito Empresarial pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper).

² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

rais em matéria de legislação tributária”, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, entre outros aspectos.

Assim, com o objetivo de garantir que as alterações promovidas pela Emenda Constitucional estejam em coesão com os demais preceitos da Carta Magna, o novel artigo 156-A da Constituição Federal estabeleceu que uma Lei Complementar instituirá o imposto sobre bens e serviços, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

No mesmo sentido, o § 5º do inciso IX do artigo 156-A³ prescreve que a Lei Complementar também tratará dos critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua **simplicificação**.

O citado artigo está, ainda, em consonância com o § 3º do artigo 145 da Constituição Federal (incluído pela Emenda Constitucional), que estabelece que o sistema tributário nacional deve se pautar nos princípios da **simplicidade**, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente⁴.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023) (...)

³ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre: (...)

IX - os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação. (...)

⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

De tal sorte, a partir da simples leitura do texto da Constituição (com os novos dispositivos incluídos pela Emenda Constitucional n. 132/2023), observa-se que o fundamento balizador da “Reforma Tributária” é a **simplificação do Sistema Tributário Nacional** e que as normas gerais de tributação deste novo modelo tributário serão definidas através de Lei Complementar.

Ante a este contexto, a fim de regulamentar a nova estrutura de tributação (em especial a tributação sobre bens e consumo), em 24 de abril de 2024, foi proposto, pelo atual Ministro da Fazenda (Fernando Haddad), o Projeto de Lei Complementar n. 68/2024.

O referido Projeto de Lei, além de prever a regulamentação do renovado modelo de tributação, ainda disciplinou as obrigações acessórias tributárias vinculadas aos tributos ali definidos.

Nesse sentido, restou disposto no referido Projeto de Lei Complementar⁵ que ficam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios obrigados a **(i)** adaptarem os sistemas autorizadores e aplicativos de emissão simplificada de documentos fiscais eletrônicos vigentes, e **(ii)** compartilharem os documentos fiscais eletrônicos.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023)

⁵ Art. 56. Ficam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios obrigados a:

I - adaptarem os sistemas autorizadores e aplicativos de emissão simplificada de documentos fiscais eletrônicos vigentes para utilização de leiaute padronizado, que permita aos contribuintes informarem os dados relativos ao IBS e à CBS, necessários para a apuração dos citados tributos;

II - compartilharem os documentos fiscais eletrônicos, após a recepção, validação e autorização, com o ambiente nacional de uso comum do Comitê Gestor do IBS e das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nota-se, assim, que no Projeto de Lei Complementar é resguardado o Princípio da Cooperação, uma vez que prevê em seu texto a necessidade de troca de informações entre os entes federativos.

Por outro lado, não fica tão clara a aplicação do princípio da simplicidade (previsto no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal) às obrigações acessórias a serem apresentadas pelos contribuintes dos tributos definidos no Projeto de Lei, no que diz respeito ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Inicialmente, vale destacar que o IBS e a CBS possuem diversas características análogas, tais como: fato gerador, imunidades, base de cálculo, entre outras⁶.

Noutra linha, a maior diferença entre estes tributos seria o sujeito ativo (ente tributante), que, nos termos do artigo 14 do Projeto de Lei Complementar⁷, se dividiria da seguinte forma:

União: fixará a alíquota da CBS.

Estados: fixarão sua alíquota do IBS.

Municípios: fixarão sua alíquota do IBS.

Distrito Federal: fixará sua alíquota do IBS, que corresponderá à soma da alíquota estadual e municipal.

⁶ Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

I - operações onerosas com bens ou com serviços; e

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

Art. 8º São imunes do IBS e da CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do Capítulo V deste Título.

Art. 9º Também são imunes do IBS e da CBS: (...)

Art. 12. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação, salvo disposição em contrário prevista nesta Lei Complementar. (...)

⁷ Art. 14. As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo, nos seguintes termos:

I - a União fixará a alíquota da CBS;

II - cada Estado fixará sua alíquota do IBS;

III - cada Município fixará sua alíquota do IBS;

IV - o Distrito Federal fixará sua alíquota do IBS, que corresponderá à soma da alíquota estadual e municipal. (...)

Em outras palavras, apesar de o IBS e da CBS incidirem sobre um mesmo fato gerador (o consumo de bens e serviços), tais tributos serão devidos para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Visando à cooperação entre os entes federativos, o artigo 41 do Projeto de Lei Complementar⁸ prevê que a Receita Federal (órgão fiscal federal) e o Comitê Gestor do IBS (órgão fiscal a ser criado com representantes dos Estados, Municípios e Distrito Federal) atuarão de forma conjunta para implementar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS. Aqui, uma vez mais percebe-se a primazia pelo princípio da cooperação.

No entanto, apesar de haver compartilhamento de informações por parte dos entes federais, inclusive através de sistemas integralizados, a Lei Complementar deixa uma lacuna acerca das obrigações acessórias vinculadas ao IBS e à CBS.

Como dito, ambos os tributos (IBS e CBS) têm o mesmo fato gerador e base de cálculo, além de incidirem concomitantemente sobre as mesmas operações. Entretanto, conforme adiantado, o seu recolhimento se dará para entes distintos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), o que pode levar à necessidade de cumprimento, pelo contribuinte, de inúmeras obrigações acessórias tributárias, cada qual alinhada ao órgão de arrecadação de uma unidade federativa distinta.

De tal sorte, a ausência de previsão no próprio Projeto de Lei Complementar no sentido de que as obrigações acessórias sejam unificadas para o IBS e a CBS, pode levar o contribuinte à

⁸ Art. 41. *O Comitê Gestor do IBS e a RFB atuarão de forma conjunta para implementar soluções integradas para a administração do IBS e da CBS, sem prejuízo das respectivas competências legais.*

§ 1º A administração do IBS e da CBS, inclusive o pagamento dos tributos, poderá ser operacionalizada por meio de plataforma unificada, com gestão compartilhada entre o Comitê Gestor do IBS e a RFB.

§ 2º Para fins de apuração do IBS e da CBS, o Comitê Gestor do IBS e as administrações tributárias responsáveis pela autorização ou recepção de documentos fiscais eletrônicos observarão a forma, o conteúdo e os prazos previstos em ato conjunto do Comitê Gestor do IBS e da RFB.

§ 3º Os documentos fiscais eletrônicos relativos às operações com bens ou com serviços deverão ser compartilhados com todos os entes federativos no momento da autorização ou da recepção, utilizando padrões técnicos unificadas.

manutenção de um custo de conformidade alto, para prestar informações a diferentes órgãos sobre uma mesma operação, o que é diametralmente oposto ao fundamento balizar da Reforma Tributária, que, como mencionado, se pautou na simplificação de um sistema extremamente complexo de tributação.

Vislumbra-se, assim, uma situação hipotética na qual determinada pessoa jurídica realize a comercialização de produtos em diversas cidades do País. Neste exemplo, e tendo em vista considerar-se pelo Projeto de Lei Complementar como local da operação aquele da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário⁹, a pessoa jurídica poderia se ver obrigada a apresentar documentos fiscais acessórios para a União, aos Estados de destino e para cada um dos municípios para os quais foram destinadas as suas mercadorias.

No exemplo acima, verifica-se que o principal pilar que justificou a “Reforma Tributária”, qual seja o da simplificação, não teria sido alcançado, uma vez que poderiam ser demandadas inúmeras obrigações acessórias ao contribuinte.

Como é sabido, o artigo 113 do Código Tributário Nacional estabelece que a “*obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Ou seja, o objeto da obrigação acessória é a prestação de informações (sejam estas positivas ou negativas) que sejam de interesse do órgão fiscalizador para a fiscalização e arrecadação de tributos.

No mesmo sentido, veja-se o trecho abaixo destacado, em que Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰ leciona que a obrigação acessória está ligada ao interesse da fiscalização e arrecadação, e que, o fisco não pode exigir o cumprimento de obrigações desnecessárias ou inadequadas, sob pena de ferir o princípio da proporcionalidade:

⁹ Art. 11. *Considera-se local da operação com:*

I - bem móvel material, o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário; (...)

¹⁰ Segundo, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. pág. 261.

Obrigação acessória e interesse da arrecadação e da fiscalização – Em Direito Tributário, a obrigação acessória não está propriamente vinculada a uma obrigação principal específica (tal como ocorre no direito privado), mas sim ao interesse da fiscalização e da arrecadação, relativamente ao cumprimento das obrigações principais como um todo. Mas isso não significa que o fisco possa exigir o cumprimento de obrigações acessórias desnecessárias ou inadequadas à verificação do cumprimento das obrigações principais. Isso seria inconstitucional, por desproporcionalidade, além de violar o que literalmente estabelece o art. 113, § 2º, do CTN.

Pelo exposto, tendo em vista que no caso em tela o IBS e a CBS incidem sobre o mesmo fato gerador, não faria sentido exigir inúmeras obrigações acessórias, nas quais apenas seriam replicadas as mesmas informações sobre as operações realizadas pela pessoa jurídica, aumentando seu custo de conformidade. Necessário, assim, que seja sanada a lacuna que atualmente se verifica no Projeto de Lei Complementar.

Relembra-se que, atualmente, já há cooperação entre os entes federativos na troca de informações, sendo que, em sua grande parte, as informações fiscais são enviadas pelos contribuintes através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Cumpra destacar que o SPED já tem por objetivo “*racionalizar e uniformizar as obrigações tributárias acessórias para os contribuintes e promover a integração dos fiscos*”. Ademais, o SPED, “*seguindo as suas premissas constitutivas, passa por nova fase evolutiva com foco na ampliação da simplificação*”¹¹.

O referido sistema dispõe atualmente de diversos módulos, para cada modelo de declaração a ser apresentada perante os fiscos, quais sejam: Central de Balanços, Conhecimento de Transporte eletrônico, Escrituração Contábil Digital, Escrituração Contábil Fiscal, Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, Escrituração Fiscal Digital de ICMS e IPI, Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais, e-Financeira, e-Social, Manifesto Eletrônico de Documen-

¹¹ Sped. Simplificação. O que é. <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/2919>> Acessado em 05/08/2024.

tos Fiscais, Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, Nota Fiscal Eletrônica, Nota Fiscal de Serviços Eletrônica.

Ocorre que, mesmo com a automatização deste sistema (SPED), no qual restam compreendidas as mais diversas informações do contribuinte, o Brasil continua sendo um dos países com os maiores gastos financeiros e de tempo com conformidade.

Nesse sentido, note-se no relatório anual do Banco Mundial (*Doing Business*) divulgado em 2020, em que é avaliado o ambiente de negócios em mais de 190 países, o Brasil ficou na 124ª posição no ranking mundial¹². Tal posição demonstra as dificuldades que os investidores identificam ao realizar negócios no país.

Uma dessas dificuldades é exatamente quanto ao tempo gasto com cumprimento de obrigações acessórias tributárias. Observe-se na tabela abaixo, extraída do relatório *Doing Business* de 2020, que em média são gastas 1.501 horas por ano em São Paulo com conformidade, enquanto em outras cidades e países da América do Sul são gastos 317,10 horas/ano e em países membros da OCDE 158,80 horas/ano:

Indicador	São Paulo	América Latina & Caribe	OCDE alta renda
Pagamentos (número por ano) ⓘ	10	28.2	10.3
Tempo (horas por ano) ⓘ	1501	317.1	158.8
Carga tributária total (% dos lucros) ⓘ	64.7	47.0	39.9
Índice de processos pós-declaração (0-100) ⓘ	7.8	47.5	86.7

Pagamento de Tributos. Fonte:

https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax

Esclarece-se que o tempo gasto, indicado na tabela acima, foi calculado levando por base os seguintes processos de: (i) preparar, (ii) declarar e (iii) pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado (ou tributos indiretos

¹² *Doing Business*. Facilidade de se fazer negócios em Brasil. <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax> Acessado em 05/08/2024.

similares) e as contribuições de previdência social (em horas por ano).

Ante a este cenário, mais do nunca se faz necessário que se respeite o Princípio da Simplicidade norteador da “Reforma Tributária”, devendo haver uma efetiva simplificação e unificação das obrigações acessórias tributárias, evitando que sejam criadas obrigações (desta vez vinculadas ao IBS e CBS) em substituição às anteriores.

Nessa seara, vale mencionar que a Lei Complementar n. 199/2023 (anterior à Emenda Constitucional), instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, já antecipando o viés da “Reforma Tributária” quanto à simplificação do Sistema Tributário Nacional e de suas obrigações.

O referido Estatuto foi sancionado com a finalidade de diminuir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e de incentivar a conformidade por parte dos contribuintes. Para tanto, restou previsto a emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos e instituição da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e)¹³.

Em outras palavras, a Lei Complementar vislumbrando a dificuldade dos contribuintes no cumprimento das obrigações aces-

¹³ Art. 1º Esta Lei Complementar institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, em observância ao disposto na alínea “b” do inciso III do caput do art. 146 da Constituição Federal, com a finalidade de diminuir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e de incentivar a conformidade por parte dos contribuintes, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere à:

I - emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos;

II - instituição da Nota Fiscal Brasil Eletrônica (NFB-e); (Promulgação partes vetadas)

IV - utilização dos dados de documentos fiscais para a apuração de tributos e para o fornecimento de declarações pré-preenchidas e respectivas guias de recolhimento de tributos pelas administrações tributárias;

V - facilitação dos meios de pagamento de tributos e contribuições, por meio da unificação dos documentos de arrecadação;

VI - unificação de cadastros fiscais e seu compartilhamento em conformidade com a competência legal;

VII - instituição do Registro Cadastral Unificado (RCU). (Promulgação partes vetadas)

sórias tributárias hoje exigidas, buscou realizar a sua simplificação através da unificação de documentos fiscais.

A aplicação da citada Lei Complementar n. 199/2023 seria uma alternativa para preencher a lacuna deixada pelo Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, tendo em vista que traz a possibilidade de emissão de um documento fiscal unificado.

De tal sorte, poderiam a Receita Federal e o Comitê Gestor, conjuntamente, e em respeito aos Princípios da Cooperação e da Simplicidade, adotar medidas no sentido de que venha a ser necessária a emissão de um único documento para as operações que envolvam bens e serviços, no âmbito do qual já seriam prestadas todas as informações pertinentes ao IBS e à CBS, sem a necessidade de obrigações acessórias distintas para cada um dos entes federativos, o que poderia, inclusive, facilitar futuras fiscalizações por tais entes¹⁴.

Por todo o exposto, denota-se que o cenário quanto às obrigações acessórias tributárias relacionadas ao IBS e à CBS ainda é obscuro no Projeto de Lei Complementar n. 68/2024. No entanto, é cristalina a necessidade de que haja uma unificação dos documentos fiscais a serem emitidos para os entes federativos, a fim de que seja respeitado aquele que pode ser considerado o Princípio basilar da “Reforma Tributária”, qual seja o da Simplicidade.

Referências

Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. Hugo de Brito Machado Segundo – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

Constituição Federal de 1988.

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acessado em 05/08/2024.

¹⁴ Art. 312. *A fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias, bem como a constituição do crédito tributário relativo:*

I - à CBS compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil;

II - ao IBS compete às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Lei n. 5.172/1966. Código Tributário Nacional.

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acessado em 05/08/2024.

Lei Complementar n. 199/2023. Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias.

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp199.htm> Acessado em 05/08/2024.

Projeto de Lei Complementar n. 68/2024.

<https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm> Acessado em 05/08/2024.

Sped. Simplificação. O que é. <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/2919>> Acessado em 05/08/2024.

***Doing Business.* Facilidade de se fazer negócios em Brasil.**

<https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomics/brazil#DB_tax> Acessado em 05/08/2024.

AS DIRETRIZES DA OCDE SOBRE O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE E O PLP N. 68/2024

Nereida Horta¹

O Brasil está em processo de adesão à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), uma entidade composta por países desenvolvidos que promove a cooperação econômica internacional. Para ingressar, é necessário atender a uma série de requisitos, inclusive tributários, para garantir o alinhamento com os demais países. Assim, a análise das Diretrizes apontadas no relatório denominado “*International VAT/GST Guidelines*”² elaborado pela OCDE se faz importante para verificar se a Reforma Tributária do Consumo que está sendo regulamentada aqui no Brasil está alinhada com essas Diretrizes.

As Diretrizes estabelecem uma série de princípios para serem adotados na implementação do VAT em relação às transações internacionais mais comuns, com foco no comércio de serviços e intangíveis, com o objetivo de reduzir a incerteza e os riscos de dupla tributação e a não tributação involuntária que resultam em inconsistências num contexto transfronteiriço.

Ainda, as Diretrizes não visam prescrições detalhadas para a legislação nacional. Em vez disso, as Diretrizes buscam identificar objetivos e sugerir meios para alcançá-los. Seu propósito é servir como um ponto de referência. Elas são destinadas a auxiliar os formuladores de políticas fiscais em seus esforços para avaliar e

¹ Advogada e professora de Direito Tributário. Mestre em Direito Tributário Internacional e Comparado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. MBA Executivo em Finanças pelo IBMEC/São Paulo. Coordenadora do Núcleo de Pesquisas do Mestrado - NUPEM do IBDT. Ex-Conselheira do CARF.

² OCDE (2017), *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing Paris. Chapter 2: Neutrality of value added taxes in the context of cross-border trade, pp 19 a 36. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

desenvolver o marco legal e administrativo, levando em consideração suas circunstâncias e práticas econômicas, legais, institucionais, culturais e sociais específicas.

Por essas Diretrizes Internacionais de VAT/GST (*International VAT/GST Guidelines*), os princípios geralmente aceitos de política fiscais são também aplicáveis ao *Value Added Tax* (VAT ou Imposto sobre Valor Agregado - IVA) ou *Goods and Services Tax* (GST), embora tenham sido articulados num contexto de tributação do comércio eletrônico. Esses princípios, como brevemente explanado no mencionado relatório, são:

- **Neutralidade**, pelo qual a tributação deve procurar ser neutra e equitativa nas diversas transações que acontecem. As decisões das empresas devem ser motivadas por aspectos econômicos e não tributários. Ainda, os contribuintes em situações similares e realizando transações semelhantes devem estar sujeitos a níveis semelhantes de tributação.
- **Eficiência**, pelo qual, os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para a administração pública devem ser minimizados, o quanto possível.
- **Certeza e Simplicidade**, pelos quais as regras tributárias devem ser claras e simples de maneira que os contribuintes possam antecipar os efeitos decorrentes de uma determinada transação, inclusive sabendo quando, onde e como o tributo será apurado.
- **Eficácia e Justiça**, pelos quais a tributação deve produzir o montante correto do tributo em determinado momento. O potencial para evasão tributária deveria ser minimizado enquanto mantém contrapartidas proporcionais para os riscos envolvidos.
- **Flexibilidade**, pelo qual os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos de maneira a assegurar que se mantenham atualizados com o desenvolvimento tecnológico e comercial.

Esses são os princípios de políticas fiscais introduzidos pela OCDE; todavia, este artigo será dedicado somente às Diretrizes sobre o princípio da neutralidade, fundamental para o VAT. A importância de se aprofundar no estudo sobre essas Diretrizes da OCDE se dá, como já mencionado, pela busca do Brasil em se tornar membro da OCDE. Assim, a análise visa compreender se o

país está procurando se harmonizar às Diretrizes aplicáveis ao VAT na recente Reforma Tributária do Consumo com a Emenda Constitucional n. 132/2023, com a regulamentação ainda em processo de aprovação, sendo que será aqui analisado apenas o Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP 68/2024).

A neutralidade é um dos princípios que fundamenta a arrecadação da quantia correta das receitas pelos governos. Como disposto no relatório, as Diretrizes propostas se preocupam com todos os aspectos da neutralidade no contexto internacional. Embora partam dos princípios básicos aplicáveis às transações domésticas, não cobrem aspectos domésticos de neutralidade como a influência da estrutura tributária (por exemplo, diferentes alíquotas e isenções) nas decisões dos contribuintes.

Na transação doméstica, a neutralidade é obtida pelas várias etapas do sistema de pagamento, sendo que cada negócio recolhe o VAT sobre suas aquisições ou entradas e recebe o VAT de seus clientes nas vendas ou saídas. Para assegurar que a quantia correta de VAT é repassada às autoridades fiscais, o VAT recolhido sobre as aquisições ou entradas é compensado com o VAT devido sobre as vendas ou saídas, resultando, assim, na obrigação de recolher o valor líquido ou o balanço dos dois. Isso quer dizer que o VAT normalmente “flui através da empresa” para tributar o consumidor final, atendendo ao princípio da neutralidade e da não cumulatividade também. Assim sendo, é importante que, em cada etapa, o crédito amplo seja garantido de maneira que o encargo tributário recaia ao consumidor final, não aos intermediários da cadeia produtiva.

A primeira Diretriz sobre a neutralidade dispõe nesse sentido, a saber:

Diretriz 2.1 – O ônus do tributo sobre o valor agregado não deve recair sobre as empresas sujeitas à tributação, exceto quando explicitamente previsto na legislação.³

Em transações domésticas pode ocorrer que o resultado da compensação ou do balanço entre as entradas e as saídas seja um ressarcimento ou restituição pelas autoridades fiscais para as em-

³ No original: Guideline 2.1- The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation.

presas. Isso se dá tendo em vista que há negócios que incorrem em maior tributação sobre suas entradas que sobre suas saídas (tais como nas exportações pois as saídas não são tributadas tendo em vista o princípio do destino) e há empresas que as entradas são em maior quantidades que as saídas (tal como em negócios novos ou em desenvolvimento ou mesmo sazonais).

Para as transações internacionais, a neutralidade é obtida pela aplicação do princípio do destino, como cita o relatório, pelo qual as exportações não são tributadas pelo VAT e as importações são tributadas nas mesmas bases e às mesmas alíquotas que as transações domésticas. Isso implica no fato de que a tributação é determinada pelas regras aplicáveis na jurisdição de consumo e, portanto, toda receita é registrada na jurisdição em que o consumidor final está localizado atendendo ao princípio do destino.

Todavia, a Diretriz reconhece que há jurisdições que podem legitimamente impor uma tributação de VAT sobre as empresas, desde que explicitamente previsto. Isso quer dizer que pode haver custo de VAT nas empresas, sendo os exemplos dessa ocorrência:

- quando operações são feitas por empresas isentas pelo fato de ser difícil quantificar a base de cálculo das saídas (por exemplo, muitas das operações financeiras) ou por questões de política fiscal (por exemplo, saúde, educação e cultura);

- quando a tributação é imposta para assegurar a tributação efetiva do consumo final, o que pode ocorrer quando o contribuinte efetua operações que estão fora da incidência do tributos (por exemplo operações sem valores, não onerosas); ou creditamento de aquisições que têm utilidade mista como uso e consumo pessoal e para as atividades econômicas;

- quando a tomada de crédito não é permitida, caso os requisitos administrativos não forem totalmente observados (por exemplo insuficiência de evidência para suportar a dedução do tributo pago na aquisição).

Porém, quando essas situações ocorrem, é importante que a legislação seja clara e transparente, bem como que observe que os custos de conformidade sejam no menor patamar possível. Quando se refere à clareza e transparência da legislação, a Diretriz não se limita às leis propriamente ditas, mas também às regulamentações ou aos resultados de poderes administrativos concedi-

dos pela legislação, bem como às decisões das cortes de determinada jurisdição que devem ser também levadas em consideração.

Mesmo assim, quando ocorrer do ônus tributário recair sobre as empresas, a legislação clara e explícita sobre tal tributação não é suficiente para torná-la consistente com as Diretrizes referentes à neutralidade. Apenas quer dizer que a Diretriz 2.1 foi cumprida. Se a legislação não cumprir com as demais Diretrizes ou for inconsistente com as Diretrizes como um todo, não pode ser considerada como cumprida.

Portanto, a primeira Diretriz sobre neutralidade reconhece que as empresas atuem como coletores dos tributos sobre o consumo dentro da cadeia produtiva e o custo final tributário deve ficar a cargo do consumidor final. Enfatizando, assim, a importância da não cumulatividade no processo produtivo.

A não cumulatividade está expressa tanto para o IBS, no art. 156-A, § 1º, VIII da Constituição Federal introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, como para a CBS, no art. 195, § 16 do mesmo normativo. Assim, a primeira Diretriz está sendo abordada na Reforma Tributária do Consumo.

Ainda, consoante art. 28 do PLP 68/2024 aprovado pela Câmara dos Deputados, o contribuinte sujeito ao regime regular do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) poderá apropriar créditos desses tributos quando ocorrer o pagamento de seus valores incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, excetuando exclusivamente as operações consideradas de uso e consumo pessoal.

Em relação à possibilidade de incidência do IBS e pela CBS na empresa por inclusão de tributações isentas ou distintas, as quais foram introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023, a tributação para os regimes específicos, favorecidos e diferenciados, como é o caso das microempresas ou empresas de pequeno porte, segundo o art. 146, III, “d” da Constituição Federal, bem como os aplicáveis a serviços de educação, saúde, medicamentos, alimentos, dentre outros, previsto no art. 9º da referida Emenda Constitucional. Ainda, os regimes específicos no caso de combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, sociedades cooperativas, dentre outros, de que trata o art. 156-A, § 6º da Constituição Federal, com modificação pela mencionada Emenda Constitucional.

Esses regimes específicos, favorecidos ou diferenciados estão regulamentados no PLP n. 68/2024, a saber: art. 21, § 3º e

seguintes que trata do caso dos optantes pelo Simples Nacional; os arts. 123 e 138 que tratam dos serviços diferenciados; art. 176 e seguintes que detalha sobre a tributação dos serviços financeiros; art. 228 que também detalha a tributação dos planos de assistência à saúde; o art. 246 que dispõe sobre a tributação de bens imóveis, dentre outros. Portanto, pode-se afirmar que a primeira Diretriz está sendo observada no contexto da Reforma Tributária sobre o Consumo, cabendo a regulamentação por lei ordinária e demais normativos refinar os conceitos aplicáveis, como por exemplo, delinear o uso e o consumo pessoal quando ocorrer de um bem ou serviço ser utilizado para duas finalidades, bem como os contornos da tributação dos regimes específicos, favorecidos ou diferenciados.

Veja-se a segunda Diretriz acerca da neutralidade:

Diretriz 2.2 – Empresas em situação semelhantes realizando transações semelhantes devem estar sujeitas a níveis similares de tributação⁴.

A tributação deve ser neutra e equitativa sob circunstâncias similares para assegurar que a tributação de determinada cadeia produtiva seja proporcional à quantia paga pelo consumidor final, sem importar a natureza do fornecimento, a estrutura da cadeia de distribuição, o número de transações ou operadores econômicos envolvidos e aspectos técnicos utilizados. Somente se aplica nessa situação de semelhanças.

Considera-se níveis semelhantes a tributação final, contando com todos os créditos e ressarcimentos. Não se aplica a situações em que haja tributação indireta, por exemplo, quando há aquisição de serviços isentas para o qual não há direito a crédito. Nesse caso, o preço pago pela empresa deve incluir o VAT que não foi possível recuperar.

Assim sendo, a situação ‘empresas em situações semelhantes’ deve ser verificada em relação ao direito ao crédito, determinado pela extensão de suas aquisições realizadas para as suas atividades econômicas. Uma empresa que adquire serviços para suas atividades tributadas não está na mesma situação de uma em-

⁴ No original: Guideline 2.2 - Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.

presa que adquire serviços para suas atividades isentas ou para seu uso e consumo pessoal.

Situação similar não se atém apenas aos setores econômicos, mas a situações tributárias semelhantes, por exemplo, uma empresa de consultoria que têm direito a tomada de crédito ampla em comparação a uma empresa aérea que também toma crédito total de suas aquisições. Essas duas são semelhantes.

Transações similares, por sua vez, são baseadas na caracterização do fornecimento sujeito a determinadas regras na jurisdição em que as empresas estão sendo comparadas.

Diante disso a segunda Diretriz confirma que o imposto deve ser neutro de forma a garantir que seja recolhido ao longo da cadeia produtiva e seja proporcional ao montante pago pelo consumidor final, qualquer que seja a natureza do fornecimento, a estrutura da cadeia de distribuição, o número de transações ou os cenários econômicos ou meios técnicos utilizados.

Consoante disposto no art. 156-A, § 1º da Constituição Federal modificada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, como para a CBS, no art. 195, § 16 do mesmo normativo, o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade e devem atender aos requisitos dispostos nos incisos I a VI, VIII, X a XIII, do art. 156-A, § 1º acima referido, sendo que o IBS deve também atender ao disposto nos incisos VII e IX. Pelo PLP n. 68/2024, o IBS e a CBS incidirão sobre os fatos geradores de que tratam os arts. 4º a 7º; mediante a base de cálculo de que tratam os arts. 12 e 13; as alíquotas, consoante os arts. 14 a 20 ; e os arts. 28 e seguintes que tratam da tomada de crédito. O conjunto desses normativos conjugam para a não-cumulatividade e neutralidade, que garantem que os tributos recolhidos ao longo da cadeia produtiva sejam proporcionais ao montante pago pelo consumidor final. Dessa forma, as empresas em situação semelhantes que desenvolvem atividades semelhantes são tributadas pelos mesmos níveis.

A terceira Diretriz sobre a neutralidade dispõe que:

Diretriz 2.3 – As regras de VAT devem ser elaboradas de forma que não sejam a principal influência nas decisões empresariais⁵.

⁵ No original: Guideline 2.3 - VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions.

Apesar do VAT ser um fator a ser levado em consideração nas tomadas de decisões envolvendo negócios, não deve ser o principal fator para se levar em conta. As Diretrizes 2.1 e 2.2 decorrem dos princípios gerais que sustentam a neutralidade e são aplicáveis tanto às transações domésticas quanto às internacionais. Nas transações de comércio internacional, é particularmente importante a aplicação dessa regra para que não exista uma vantagem a mais, sob o ponto de vista tributário, quando comparável com as operações domésticas.

Assim sendo, o VAT não deve ser o primeiro item a ser levado em conta para a tomada de decisões sobre os negócios, ou seja, não deve induzir os negócios a adotar canais de distribuição específicos ou estruturas legais para operar. A neutralidade inclui não só o tributo pago ao final às administrações públicas, mas também os custos de conformidade associados.

Consoante já mencionado, o disposto no art. 156-A, § 1º para o IBS, como o art. 195, § 16 para a CBS, confirmam que esses são informados pelo princípio da neutralidade. De acordo com o art. 2º do PLP n. 68/2024, aprovado na Câmara dos Deputados, tratando do princípio da neutralidade, confirma o já disposto na Emenda Constitucional, complementando que o IBS e a CBS devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar. Nesse sentido, está esclarecido que esses tributos não devem ser a principal influência nas decisões empresariais, sendo que, se houver, exceções, estarão expressas na legislação.

Em sequência, a quarta Diretriz, diz o seguinte:

Diretriz 2.4 – Com relação ao nível de tributação, as empresas estrangeiras não devem ser prejudicadas ou favorecidas em comparação às empresas domésticas na jurisdição onde o imposto pode ser devido ou recolhido.⁶

⁶ No original: Guideline 2.4 - With respect to the level of taxation, foreign businesses should not be

disadvantaged or advantaged compared to domestic businesses in the jurisdiction where the tax may be due or paid.

Segundo o relatório, os sistemas de VAT são projetados para serem aplicados de forma justa e imparcial a fim de garantir que não haja vantagem competitiva injusta concedida a empresas domésticas ou estrangeiras que possam distorcer o comércio internacional ou limitar a escolha do consumidor. Isso é obtido pelo princípio do destino que garante que o valor líquido do tributo incidente sobre as importações seja igual à tributação de mesma natureza no mercado doméstico. Ou seja, o princípio do destino garante que o ônus fiscal líquido sobre as importações seja igual ao ônus fiscal líquido sobre os mesmos fornecimentos no mercado doméstico. Ainda, garante também que o montante do imposto ressarcido ou creditado em relação às exportações seja igual ao montante do imposto que foi cobrado.

Esses aspectos do sistema de VAT, quando combinado com o princípio do destino, asseguram a neutralidade no comércio internacional. Ainda, a aplicação do princípio da neutralidade e equidade no comércio internacional implica que o sistema de VAT não pode determinar ou encorajar a escolha de investir num país específico. Essas decisões devem ser feitas com base no mercado ou em outros fatores que não tributários. Isso quer dizer que a legislação do país em que o VAT está sendo cobrado não deve discriminar contra ou a favor em relação à imposição do imposto e o direito de deduzir ou ressarcir o VAT comparado ao mercado doméstico.

Explica o relatório que o disposto nesta Diretriz deve ser entendido como: não deve haver nenhuma aplicação discriminatória de regras simplesmente por razão da empresa ser estrangeira; empresas estrangeiras não devem obter vantagens tributárias em comparação às empresas domésticas em relação à sua tributação final; e, se a Diretriz 2.4 for observada, o VAT não irá distorcer a competição entre empresas estrangeiras e domésticas.

Assim, esta Diretriz é cumprida quando a legislação prevê um ressarcimento ou outro mecanismo capaz de aliviar o impacto do imposto para as empresas estrangeiras de forma que não seja vantajoso ou desvantajoso, mas neutro, quando comparado à tributação das empresas domésticas. Nela está previsto que o VAT deve ser aplicado de forma a assegurar que não haja vantagem competitiva injusta para os negócios domésticos.

Isso quer dizer que, pelo princípio do destino, o tributo incidente sobre a importação não deve exceder o montante do tributo

cobrado sobre fornecimentos similares no mercado doméstico e o montante de tributo que é ressarcido ou creditado, no caso das exportações, é igual ao tributo que foi efetivamente cobrado. Nesse sentido, os negócios sujeitos ao VAT nos países em que eles não são estabelecidos ou registrados devem se beneficiar de reduções tributárias ou deduções comparáveis aos negócios domésticos. Embora se reconheça que procedimentos administrativos específicos podem ser aplicados (por exemplo, condições de reciprocidade com a jurisdição de negócios estrangeiros).

O PLP n. 68/2024 trata da tributação na importação de bens ou serviços conforme seus arts. 62 e 82, sendo que o art. 82 esclarece sobre a não cumulatividade, principalmente em relação à possibilidade de creditamento para ao adquirentes de bens ou serviços importados quando utilizados em suas atividades econômicas.

O princípio do destino também está contemplado na Reforma Tributária do Consumo consoante art. 156-A, § 1º, VII e art. 195, § 16 da Constituição Federal ao dispor que será cobrado no destino da operação. No PLP, o art. 11 dispõe sobre o local da tributação de maneira a regulamentar a diretriz da tributação no destino.

Esses normativos, assim, asseguram que não haja prejuízo ou favorecimento às empresas estrangeiras quando comparados com as empresas domésticas em relação ao IBS e a CBS.

A seguir, a Diretriz 2.5, a saber:

Diretriz 2.5 – Para garantir que empresas estrangeiras não estejam sujeitas a um VAT irre recuperável, as jurisdições podem escolher dentre várias abordagens⁷.

Os princípios básicos do sistema do VAT são normalmente os mesmos nas diversas jurisdições, visando tributar o consumo onde ele ocorre. No entanto, há diferenças nos meios usados para atingir esse objetivo, devido a história, tradições locais e objetivos políticos específicos. Essas diferenças incluem as diversas abordagens para garantir a neutralidade tributária às empresas estrangeiras.

⁷ No original: Guideline 2.5 - To ensure foreign businesses do not incur irrecoverable VAT, jurisdictions may choose from a number of approaches.

Essas abordagens que devem evitar o VAT irrecuperável incluem: a implementação de um sistema de solicitação de ressarcimento direto do VAT incorrido localmente; tornar o fornecimento sem tributação; proporcionar o ressarcimento através do registro local de VAT; transferir a responsabilidade para os fornecedores/consumidores registrados localmente; e, conceder certificados de isenção de compras.

Como cita o relatório, algumas jurisdições adaptam uma abordagem ou a combinação de diferentes abordagens. É provável que cada abordagem tenha seu mérito em circunstâncias particulares, uma vez que cada uma delas pretende balancear os custos de conformidade, por parte das empresas, e, os custos administrativos e riscos de evasão fiscal para a administração tributária. A chave é encontrar um balanço entre os dois de maneira a assegurar, dentro do possível, que a empresa estrangeira não incorra em VAT irrecuperável, exceto se estiver explicitamente proposto na legislação de maneira que não permita discriminação injustificada. Logo, nenhuma abordagem deve ter preferência em relação à regra geral.

No entanto, o princípio de que as empresas não devem incorrer em VAT irrecuperável não significa que os custos e encargos de conformidade não devem ser suportados por elas. Nesse sentido, também as administrações fiscais incorrerão em custos e encargos na gestão de sistemas do VAT, incluindo procedimentos e políticas subjacentes.

Pelo exposto, a quinta Diretriz reconhece que os governos podem escolher dentre as várias abordagens para assegurar que as empresas estrangeiras não incorram em VAT irrecuperável nos países onde não estejam estabelecidas ou registradas. Essas abordagens incluem ressarcimento direto, registro local, reduções fiscais específicas e mudança da responsabilidade tributária para fornecedores ou clientes locais, sendo que não há preferência entre eles.

O PLP contempla caminhos para certificar que o tributo está sendo corretamente recolhido nos mesmos patamares que as operações domésticas, como se pode verificar pelos artigos listados anteriormente em relação às demais diretrizes. Para assegurar a equidade na tributação, por exemplo, vide o art. 77 que trata das plataformas digitais que, mesmo que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS em relação às operações realizadas por seu intermédio.

No caso das exportações, os arts. 8º, 83 a 87 do PLP n. 68/2024 dispõem sobre sua imunidade em consonância com o disposto no art. 156-A, § 1º, III e art. 195, § 16 da Constituição Federal alterada pela Emenda Constitucional n. 132/2023. Ainda, o ressarcimento do saldo credor apurado no final do período está previsto nos arts. 58 e 59 do PLP, sendo o prazo de 30, 60 a 180 dias, a depender do caso específico. Assim sendo, há a preocupação de garantir às empresas estrangeiras que não se sujeitem a VAT irrecuperável, mediante a implementação de responsabilização do recolhimento por fornecedores/consumidores registrados ou pelo sistema de ressarcimento ou mesmo a sua não tributação.

Por fim, a sexta e última Diretriz aplicável à neutralidade:

Diretriz 2.6 – Quando requerimentos administrativos específicos para empresas estrangeiras forem considerados necessários, eles não devem criar o ônus de conformidade desproporcional ou inadequado para as empresas.⁸

Consoante o relatório, pode ser apropriado às administrações tributárias imporem procedimentos específicos de conformidade a diferentes categorias de negócios/empresas. No entanto, são encorajadas a usufruir totalmente dos instrumentos disponíveis para apoiar as trocas de informações e assistência mútua (por exemplo, *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* ou Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários) no caso de recuperação de dívidas. Deve também serem balanceadas as medidas apropriadas com a necessidade de prevenir discriminação injustificada. Regras específicas para empresas estrangeiras não devem significar uma forma disfarçada de discriminação. É importante também que os procedimentos específicos sejam claros, consistentes e acessíveis para as empresas estrangeiras.

Empresas domésticas e estrangeiras estão em situações diferentes quando vistas numa determinada jurisdição. Empresas domésticas têm presença física, funcionários locais e vínculos com as autoridades fiscais, enquanto empresas estrangeiras não possu-

⁸ No original: Guideline 2.6 - Where specific administrative requirements for foreign businesses are deemed necessary, they should not create a disproportionate or inappropriate compliance burden for the businesses.

em presença física ou vínculos locais. Essa falta de presença física pode representar um risco para a administração tributária que pode precisar de medidas adequadas para proteção contra evasão fiscal. Portanto, procedimentos específicos de conformidade podem ser necessários.

As Diretrizes aplicáveis à neutralidade reconhecem que os requisitos administrativos para empresas domésticas e estrangeiras podem não ser idênticos. No entanto, as jurisdições que optarem por adotar regras e requisitos específicos para empresas estrangeiras, devem fazê-lo de maneira que minimize seu impacto sob o ponto de vista da neutralidade. O custo de conformidade associado a fazer negócios nessa determinada jurisdição estrangeira não pode ser desproporcional ou inadequado, é necessário um equilíbrio.

A sexta Diretriz dispõe que a imposição de procedimentos administrativos específicos para empresas estrangeiras não viola necessariamente a neutralidade. De fato, lidar com empresas estrangeiras sem a presença física numa determinada jurisdição traz um elemento de risco para as administrações tributárias que podem precisar adotar medidas apropriadas para se proteger contra fraude ou evasão. No entanto, tais medidas devem ser proporcionais ao risco e não criar ônus de conformidade inadequado ou constituir uma forma disfarçada de discriminação.

O PLP prevê em seu art. 42 sobre a operacionalização do IBS e da CBS, o que será aplicável tanto a empresas domésticas como estrangeiras. Seu art. 44 contempla o Documento Fiscal Eletrônico que deve ser emitido inclusive no caso de importações ou exportações. Ainda, o § 5º do seu art. 47 dispõe que a apuração mensal do IBS e da CBS serão entregues às autoridades fiscais competentes pelos contribuintes. Os procedimentos administrativos relativos ao IBS e à CBS não foram detalhados no PLP, o que deve ocorrer nas regulamentações por lei ordinária e outros normativos. Por ora, estão sendo incluídos requerimentos administrativos específicos aplicáveis a empresas domésticas e estrangeiras, os quais certamente criarão um ônus de conformidade que não se apresentam desproporcionais ou inadequados.

Conclusões

As Diretrizes elaboradas pela OCDE no “*International VAT/GST Guidelines*” sobre a neutralidade estão sendo já direcionadas na Emenda Constitucional n. 132/2023 e no PLP n. 68/2024, já aprovado pela Câmara dos Deputados.

A neutralidade propriamente dita está expressa nos arts. 156-A, § 1º e 195, § 16, da Emenda Constitucional n. 132/2022, e no art. 2º do PLP n. 68/2024 que também traz maiores esclarecimentos sobre a não cumulatividade especificamente nos arts. 28 e 82. Ainda, a Reforma Tributária do Consumo no Brasil introduziu o VAT e o princípio do destino. Esse último é consenso generalizado e atinge a neutralidade em se tratando de comércio internacional, atendendo não apenas as recomendações da OCDE, mas as da Organização Mundial do Comércio (*OMC ou World Trade Organization – WTO*) que a sancionou como norma internacional.

Importante também em relação à neutralidade que não haja restrição à tomada de crédito, de maneira que as empresas funcionem como um “*pass through*” para que o imposto não se acumule, exceto se for para uso e consumo preponderantemente pessoal, alheio às atividades econômicas. O consumidor final é quem deve suportar o encargo do tributo.

As regras de VAT requerem maior coerência para evitar custos em relação ao comércio global. É importante também uma abordagem cooperativa entre as várias jurisdições para que os problemas comuns sejam solucionados, bem como aproveitar ao máximo os instrumentos disponíveis que apoiam a troca de informações e a assistência mútua na recuperação de dívidas.

COMENTÁRIOS SOBRE A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITCMD: TRANSFERÊNCIAS CAUSA MORTIS E DOAÇÕES DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DE EMPRESAS DE CAPITAL FECHADO – CENÁRIO PROPOSTO PELO PLP 108/2024¹

Alexandre Abud²

1. Contexto legal e alterações propostas

Dispõe o Artigo 155, parágrafo 1º da Constituição Federal que:

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o de cujus, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

¹ Conforme Proposta de Substitutivo do relatório final do Grupo de Trabalho destinado a apreciar o Projeto de Lei Complementar N. 108 de 2024, apresentado em 08/07/2024.

² Advogado pela Universidade Ibirapuera. Pós-graduação Lato Sensu em Direito Contratual pela PUC-SP-COGAE. MBA pelo Insper. Sócio da Wright Capital Wealth Management.

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.”

Como se percebe da simples leitura do dispositivo constitucional, dada a autonomia dos Estados para legislar em matéria de impostos de sua competência, prescinde de lei complementar a norma contida no Parágrafo Primeiro do Artigo 155, incisos I e II, para que Estados e Distrito Federal possam, eficazmente, instituir o ITCMD, excetuadas expressamente as hipóteses descritas no inciso III, que possuem conexão material e/ou subjetiva com o exterior e dependem expressamente de Lei Complementar.

Desta forma, na ausência de Lei Complementar sobre normas gerais em matéria de direito tributário atinentes ao ITCMD, dada a omissão do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de Lei Complementar, os legisladores ordinários estaduais definiram os contornos do ITCMD livremente, criando verdadeira celeuma tributária, repleta de conflitos de competência e dispositivos assimétricos e colidentes entre si quando o intérprete se propõe a aplicar a legislação de cada Estado e do Distrito Federal.

O PLP 108 em trâmite no Congresso Nacional, em seu *Livro II - Do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD*, propõe-se a regular de maneira centralizada, abrangente e uniforme a incidência do imposto em todo o território nacional, conforme atribuição que lhe é dada pela Constituição Federal em seu artigo 146, dando aos Estados e Distrito Federal contornos mais claros sobre seu fato gerador e o momento de sua ocorrência, imunidade e não incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e ativa e forma de fiscalização, resolvendo, em tese, antigos problemas já enfrentados de formas diversas, e às vezes conflitantes, pelas cortes superiores e pelos contribuintes em geral diante das omissões do CTN.

O PLP 108, extenso e profundo projeto de reforma tributária, entre outras matérias, traz mudanças significativas para o ITCMD, dentre as quais, para fins deste estudo, destacamos os artigos 173 e seguintes que, ao tratar de sua base de cálculo, definem essencialmente que esta será o valor de mercado do bem ou do direito transmitido, outorgando à legislação tributária estadual ou distrital faculdades e limites claros:

“Art. 173. A base de cálculo do ITCMD é o valor de mercado do bem ou do direito transmitido.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a legislação tributária estadual ou distrital poderá:

I - considerar o valor de mercado do bem ou do direito transmitido na data da declaração do contribuinte ou da avaliação pela administração tributária;

II - estabelecer que o valor de mercado de determinado bem ou direito seja expresso em unidade fiscal do respectivo ente tributante; e

III - estabelecer que o valor de mercado de bem imóvel ou direito relativo a bem imóvel seja fixado por meio de planta de valores.

Art. 174. Em se tratando de aplicações financeiras de qualquer natureza, plano de previdência privada ou outra forma de investimento que envolva capitalização de aportes financeiros, a base de cálculo do ITCMD **corresponde ao valor de mercado** da aplicação ou provisão, formada pelos referidos aportes e respectivos rendimentos, na data do fato gerador.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao plano de previdência privada ou assemelhado que configurar contrato misto envolvendo capitalização de aportes financeiros e seguro de vida, hipótese em que não se inclui na base de cálculo a parcela dos valores auferidos pelo beneficiário em decorrência do contrato de seguro, sob a forma de pecúlio ou renda, assim compreendida a parcela que exceder à provisão mencionada no caput.

§ 2º Podem ser deduzidos da base de cálculo do ITCMD os valores cobrados pela entidade custodiante que constituam dívida vinculada ao contrato a que se refere o caput e sejam preexistentes à data do fato gerador.

Art. 175. No caso de quotas ou ações de emissão de pessoas jurídicas, ou no caso de empresário individual, a base de cálculo do ITCMD será determinada de acordo com as seguintes regras:

I - quando as quotas ou ações forem negociadas em mercados organizados de valores mobiliários, incluindo os mercados de bolsa e de balcão organizado, com mercado ativo nos noventa dias anteriores à data da avaliação, a base de cálculo corresponde à cotação de fechamento do dia anterior da avaliação,

conforme definido na legislação estadual ou distrital;
e

II - nos demais casos, a base de cálculo deve ser calculada com metodologia tecnicamente idônea e adequada às quotas ou ações, inclusive o método técnico que contemple eventual perspectiva de geração de caixa do empreendimento, devendo o valor corresponder, no mínimo, ao patrimônio líquido ajustado pela avaliação de ativos e passivos a valor de mercado, acrescido do valor de mercado do fundo de comércio, conforme estabelecido na legislação do ente tributante.” (grifos nossos)

2. Base de Cálculo do ITCMD incidente sobre Transferências de Participações Societárias de Empresas de Capital Fechado e as Holdings Patrimoniais

Neste estudo nos propomos a fazer reflexões de ordem prática sobre as implicações trazidas pelo PLP 108, em seu Artigo 173 e principalmente pelo inciso II do Artigo 175, ao determinar que a base de cálculo do ITCMD para transmissão de participações societárias de empresas de capital fechado, não negociadas em bolsas de valores e mercados organizados, deve ser calculada com metodologia tecnicamente idônea e adequada, devendo corresponder, no mínimo, ao patrimônio líquido ajustado pela avaliação de ativos e passivos a valor de mercado, acrescido do valor de mercado do fundo de comércio, conforme estabelecido na legislação do ente tributante.

Não se pretende aqui esgotar o tema, nem tampouco produzir material acadêmico e teórico de profundidade, mas sim tecer provocações e reflexões sobre as holdings patrimoniais e a transmissão de suas quotas ou ações por causa mortis ou doações, para contribuir com o debate da matéria, ainda em tramitação e, portanto, sujeita a alterações pelo Congresso Nacional.

O PLP traz à luz importante definição ao determinar que, no caso de transmissões de ações ou quotas de sociedades de capital fechado, não negociadas em bolsa ou mercado organizado, a base de cálculo será definida mediante utilização de material técni-

co especialmente produzido para esse fim com o objetivo de determinar o valor de mercado do bem transmitido.

Em sendo aprovada, referida norma, ao mesmo tempo que trará segurança jurídica e uniformidade nacional quanto ao critério de determinação da base de cálculo, imporá aos contribuintes o ônus de fazer elaborar documento complexo de avaliação das ações ou quotas de sociedade de capital fechado objeto da transmissão por herança ou doação.

O valor de mercado de qualquer bem ou direito é aquele observável, como por exemplo o preço das ações de determinada empresa em determinado dia e mercado ou preço de commodities agrícolas e minerais, moedas estrangeiras e outros bens que, por sua liquidez e fungibilidade, são negociados diariamente, em grandes volumes, tornando possível determinar, com facilidade imediata, seu real valor de mercado, conforme praticado correntemente entre partes não relacionadas e sem conflitos de interesses.

Não obstante, o desafio torna-se muito maior e sujeito a julgamentos pessoais intrínsecos ao processo, quando o valor de mercado não é facilmente observável, como normalmente ocorre com quotas ou ações de empresa de capital fechado, não negociadas em bolsa de valores ou mercados organizados, fazendo-se então necessário lançar mão de critérios e métodos alternativos para se determinar o valor justo de seus ativos e passivos, inclusive fundo de comércio, uma vez que não existe mercado ativo para aquele conjunto único de bens, direitos e obrigações que normalmente constituem o patrimônio de uma holding patrimonial.

Desta forma, ante a ausência de valor de mercado de fácil observação, como ocorre com as empresas de capital aberto, listadas em bolsa de valores, fica clara a eleição do legislador pelo método de valor justo, como critério alternativo para definição da base de cálculo e, para tanto, o contribuinte deverá se socorrer de critérios contábeis geralmente aceitos, como aqueles exarados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC n. 1.055/05, cujo objetivo é o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Assim, foi divulgado o Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração Do Valor Justo, que traz normas e procedimentos

contábeis que orientam a definição de valor mediante emprego de metodologia tecnicamente idônea e adequada à definição da base de cálculo do ITCMD, conforme reclama a proposta de redação do Artigo 175, inciso II.

Ao definir seus objetivos, o Pronunciamento CPC 46 determina que:

“O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. **Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado** (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).

Quando o preço para um ativo ou passivo idêntico não é observável, a entidade mensura o valor justo utilizando outra técnica de avaliação que maximiza o uso de dados observáveis relevantes e minimiza o uso de dados não observáveis. Por ser uma mensuração baseada em mercado, o valor justo é mensurado utilizando-se as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção da entidade de manter um ativo ou de liquidar ou, de outro modo, satisfazer um passivo não é relevante ao mensurar o valor justo.

A definição de valor justo se concentra em ativos e passivos porque eles são o objeto primário da mensuração contábil. Além disso, este Pronunciamento deve ser aplicado aos instrumentos patrimoniais próprios da entidade mensurados ao valor justo. (grifos nossos)

Percebe-se que o Pronunciamento CPC 46 define que o valor justo é determinado mediante utilização de critérios observáveis, como por exemplo a cotação de mercado de ativos e passivos

da holding patrimonial, em determinado dia e mercado ou até mesmo o valor praticado em uma operação recente envolvendo a mesma empresa ou empresas similares, mas também, critérios não observáveis, quando não estiverem disponíveis dados que permitam uma pronta determinação do valor justo, ou de mercado, de determinado conjunto de ativos e passivos.

O Pronunciamento traz uma variada e complexa lista de métodos e considerações para avaliação de ativos e passivos de toda natureza, sempre buscando de forma lógica, chegar a um resultado que seria próximo àquele que seria obtido quando partes não relacionadas, sem conflitos de interesses, estivessem negociando aquele determinado bem ou direito.

Normalmente, pessoas interessadas em comprar ou vender uma empresa ou angariar recursos de terceiros para o seu desenvolvimento – e em breve para fins de determinação da base de cálculo do ITCMD – devem encomendar estudos, materializados em laudos de avaliação, que utilizam, entre outros, o método do fluxo de caixa descontado e/ou outros critérios, como a utilização de múltiplos comparáveis, transações recentes na mesma indústria ou segmento de atuação da empresa avaliada, que permitam a determinação de valor que representa, na realidade, o valor justo dos ativos e passivos somados, inclusive fundo de comércio.

Não obstante, tais métodos, apesar de aderentes aos Pronunciamento CPC 48 e representarem técnicas internacionalmente aceitas e idôneas para esse fim, trazem em seu bojo enorme grau de subjetividade, intrínseco ao processo de avaliação e, por tal razão, as premissas e variáveis utilizadas devem ser cuidadosamente escolhidas e analisadas.

Diversos fatores naturalmente subjetivos influenciam diretamente o trabalho de avaliação e definição de valor de mercado quando não for possível observar objetivamente sua realidade. Taxas de juros e desconto, fatores de risco, projeções futuras de geração de caixa, receita, lucros, custos e despesas, tamanho de mercados, penetração e aceitação de produtos, *market share*, valores de ativos intangíveis não contabilizados, como marcas, patentes, software, *know-how*, freguesia, ponto comercial, reputação, idoneidade de sócios e administradores, enfim, uma miríade de fatores que tornam difícil a mensuração com precisão.

Não bastasse a dificuldade e subjetividade dos métodos tradicionais aplicáveis em situações normais de condução dos ne-

gócios de uma holding patrimonial, ainda existem camadas adicionais de complexidade envolvendo empresas em dificuldades financeiras ou que possuem provisões contabilizadas ou não em função das chances de êxito em processos judiciais em que são partes, empresas cíclicas, empresas com ativos não utilizados ou subutilizados, empresas que possuem patentes e propriedade intelectual em fase de desenvolvimento, *startups* de tecnologia com potencial exponencial de crescimento e geração e/ou destruição de valor, empresas holdings que são detentoras de bloco de controle indireto em outras sociedades e diversas outras circunstâncias que fazem dos referidos métodos a mera expressão de um conjunto de melhores esforços sistematizados para determinação de um valor objetivo, baseado em premissas subjetivas inerentes ao processo.

Esta complexidade para conhecer o valor de mercado de uma empresa de capital fechado e consequentemente a base de cálculo do ITCMD para a transmissão de participações societárias, certamente será objeto de discussão técnica, administrativa e judicial na medida em que poderão ser obtidos tantos laudos e valores distintos quanto se desejar, ainda que sejam contratadas empresas idôneas e capacitadas a elaborar um estudo de avaliação, dada a subjetividade de seus elementos.

De qualquer modo, a alteração trazida pelos artigos 173 e seguintes do PLP 108 uniformiza os critérios aplicáveis para determinação do ITCMD incidente sobre relevante instrumento de planejamento patrimonial e sucessório, há muito utilizado por indivíduos e famílias na estruturação de seus bens e direitos através das chamadas holdings patrimoniais.

Normalmente, nesta forma de planejamento, os bens e direitos detidos diretamente pela pessoa física são conferidos ao capital de uma sociedade, conforme seus custos históricos de aquisição, em contrapartida à emissão de quotas ou ações do capital da empresa, cujo patrimônio líquido contábil será equivalente ao somatório dos custos históricos dos bens a ela vertidos, não guardando, portanto, qualquer relação de materialidade com o real valor de mercado de seus ativos e passivos.

Mais ainda, especialmente com relação ao patrimônio imobiliário, atualmente essa forma de planejamento permite verdadeira transmutação de bens imóveis em bens móveis, pois ao se conferir referidos ativos imobiliários ao capital de uma sociedade, esta passa a deter sua titularidade, ao passo que o antigo titular,

agora sócio, passa a deter ações ou quotas de capital – bens móveis na definição do Código Civil – facilitando, legitimamente, não apenas o atingimento de seu objetivo principal de gestão consolidada do patrimônio com governança adequada e tributação da receita e do lucro por métodos mais vantajosos do que aqueles aplicáveis às pessoas físicas, mas também deslocando a competência de sujeitos ativos para cobrança do ITCMD, que antes eram aqueles Estados da situação dos bens imóveis, para o então estado de domicílio do de cujus ou doador, sócio da holding patrimonial, permitindo inclusive, em casos extremos, a eleição de estados com legislação mais favorável em termos de alíquota e base de cálculo.

Atentos à estas situações e no potencial de perda arrecadatória, diversos Estados já incorporaram aos seus ordenamentos jurídicos, sem limitações impostas por lei complementar, disposições que visam capturar o real valor do patrimônio transmitido por causa mortis ou doação, conforme seus valores de mercado ou venais, rejeitando, na maioria dos casos, a utilização do mero valor patrimonial contábil como único elemento de determinação da base de cálculo, elegendo assim diversos outros, pouco claros e controversos, critérios e conceitos, como valor patrimonial real, valor venal, valor patrimonial contábil ajustado pelo valor venal de bens que compõem o patrimônio ou até limites de valores mínimos aceitáveis, levando em conta inclusive o valor venal de bens móveis e imóveis capitalizados nos últimos 5 anos, no caso de empresas patrimoniais de capital fechado.

Não obstante, Estados da federação como São Paulo, Mato Grosso e Rio Grande do Norte, definem como base de cálculo para determinação do ITCMD na transmissão de quotas ou ações de empresas de capital fechado, o simples valor patrimonial contábil, sem quaisquer ajustes.

A nova regra proposta no PLP108 coloca fim a todas essas possibilidades, incertezas e cenários, ao cumprir seu papel constitucional e definir claramente as regras gerais de incidência do ITCMD, estabelecendo que a base de cálculo é o valor de mercado e, como não poderia deixar de ser, entregando aos Estados e Distrito Federal a responsabilidade pela definição de seus contornos internos quanto à forma e execução do ditame complementar, trazendo mais segurança jurídica, uniformidade, redução de contencioso, vedando caminhos mirabolantes de transmissão de patrimônio ao arrepio daquilo que pretendeu o legislador contemporâneo.

Como regra geral, caso aprovada a atual redação do PLP 108, o sujeito ativo para cobrança do ITCMD incidente sobre a transmissão de bens móveis (ações ou quotas de sociedade de capital fechado) passará a ser sempre o estado de domicílio do de cujus ou doador, caso residentes no Brasil ou o estado de domicílio dos herdeiros e donatários, caso de cujus ou doador sejam residentes no exterior.

Adicionalmente, diante da possibilidade da eleição de sujeito ativo mais interessante no caso das holding patrimoniais imobiliárias, com retorno ao modelo atual de transmutação que aparentemente se pretende coibir, o legislador trouxe à luz o Parágrafo Segundo do artigo 182 que, ao tratar dos sujeitos ativos do ITCMD na transmissão de bens imóveis, determina que:

“Parágrafo Segundo - Na transmissão não onerosa de ações, quotas, participações ou de quaisquer títulos representativos do capital social, não negociados em mercado organizado de valores mobiliários, de pessoa jurídica cujo ativo, seu ou de sua controlada, seja composto majoritariamente por bens imóveis, o imposto será devido, proporcionalmente, ao Estado onde situado cada respectivo bem imóvel.”.

Desta forma, promove-se, em tese, distribuição da receita tributária em relação à localização de fato da materialidade sujeita à incidência do ITCMD, ainda que transformada, lícita e legitimamente, em quotas ou ações de empresa de capital fechado.

Obviamente, nessa hipótese, referidos imóveis detidos indiretamente pelo contribuinte, também seriam avaliados por seu valor de mercado, como dita a regra geral sobre base de cálculo insculpida no novel artigo 173.

Outro ponto de inovação trazido pelo PLP 108 e merecedor de destaque diz respeito aos sujeitos passivos solidários, na condição de responsáveis tributários.

Isto porque foram incluídos no rol de solidariedade, não só os notários, os registradores, os escrivães e os demais servidores do Poder Judiciário, mas também aqueles servidores das Juntas Comerciais, em relação aos atos praticados por eles ou perante eles, tornando-os responsáveis pelo recolhimento do imposto.

Referida atribuição de responsabilidade, apta a produzir repercussões até na esfera pessoal dos servidores, trará interessan-

tes desdobramentos, uma vez que os agentes elencados no artigo 180, quando instados a fazer registrar atos societários derivados de sucessão causa mortis ou doação, deverão averiguar a adequação do valor de mercado atribuído pelo contribuinte, ainda que suportado por laudo de avaliação, sem possuírem qualquer capacidade técnica para tanto.

Finalmente, o PL108 também inova ao considerar solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, na condição de responsável, a pessoa física ou jurídica que contribuir para a ocultação ou dissimulação da transmissão causa mortis ou doação, podendo levar a conclusões equivocadas no sentido de que aqueles que elaborarem laudo de avaliação cujo valor eventualmente for contestado pelo fisco, poderiam também se sujeitar a situações absolutamente indesejáveis, ainda que tenham atuado sem culpa, dolo ou má-fé.

3. Desafios futuros

O PLP108, se aprovado, trará à tona antigas discussões sobre o papel das Leis Complementares em nosso ordenamento jurídico quanto a seu alcance para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, uma vez que o artigo 146 da Carta Magna dispõe que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

.....”

O cerne da discussão, desde há muito, gira em torno da autonomia dos Estados e Municípios e o real alcance da Lei Complementar para definir aspectos tributários relevantes que, em tese, caberiam a estes entes, sob pena de violação do pacto federativo e autonomia de seus entes.

Não obstante, especificamente com relação ao ITCMD, parece-nos que, se aprovada a nova norma, esta trará avanços técnicos, conceitos e limites benéficos, principalmente aos Estados e Distrito Federal, vez que, de maneira centralizada e uniforme, materializa aquilo que de alguma forma, como já dito, vem sendo buscado pelos ordenamentos jurídicos internos e tribunais administrativos estaduais, notadamente em matéria de base de cálculo do tributo e competência para sua cobrança.

Superada a questão que pode, inclusive, chegar às cortes superiores e considerando que o próprio texto do PLP 108 em seu artigo 176, inciso II, em sua parte final, deixa a cargo do legislador ordinário estadual e distrital a tarefa de estabelecer a forma e requisitos que deverão ser observados pelos contribuintes para mensuração do valor de mercado das quotas ou ações das holding patrimoniais, resta aos interessados acompanhar como Estados e Distrito Federal lidarão com suas atuais legislações quando conflitantes com aquilo que dispõe o PLP 108, quer por serem mais benéficas aos contribuintes ou, em sentido inverso, por extrapolarem os limites ali definidos. Não podemos deixar de mencionar que as leis eventualmente promulgadas por Estados e Distrito Federal sobre a matéria, deverão observar, naquilo que for aplicável, os princípios da anterioridade anual e nonagesimal para início de sua vigência.

Finalmente, não obstante a possibilidade de questionamentos sobre aspectos de legalidade de partes do texto da Lei Complementar e seu alcance, parece-nos que a proposta de redação do PLP 108 traz relevantes avanços sistemáticos e de natureza geral que, ainda que eventualmente resultem em majoração do impacto tributário incidente nas sucessões e doações, ao mesmo tempo trarão segurança jurídica, previsibilidade e estabilidade que permitirão a preservação e transição do patrimônio a herdeiros e donatários de forma previsível ao longo de gerações, com adequada distribuição da receita tributária daí advinda entre os entes tributantes.

COMITÊ GESTOR DO IBS: PROPOSTAS PARA APRIMORAMENTO DOS PLP 68 E 108/2024

José Barroso Tostes Neto¹
José Eduardo de Paula Saran²
Karina Pompeu de Lima³

1. Resumo

Esta Nota Técnica foi elaborada no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (NEF-FGV), por pesquisadores que fazem parte do Grupo de Trabalho n. 20 (GT20 – Comitê Gestor), dedicado ao estudo do futuro Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), a ser implantado, conforme prevê a Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023. Procura-se identificar pontos a serem aperfeiçoados nos dois principais projetos de lei complementar da Reforma, que são o PLP n. 68/2024 (que cria e

¹ Formação em Engenharia e Administração e Mestrado em Política e Administração Tributária. Foi Auditor Fiscal da Receita Federal, Superintendente Regional, Coordenador de Administração Aduaneira e Secretário Especial da Receita Federal do Brasil. Também foi Secretário de Fazenda do Pará e Presidente do COMSEFAZ. Especialista em Gestão Fiscal do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e Consultor do Fundo Monetário Internacional (FMI). Atualmente é Consultor Tributário.

² Doutorando em Direito Econômico, Tributário e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Master em Finanças Públicas e Administração Tributária pela UNED e IEF da Espanha. Advogado e Consultor Tributário. Auditor Fiscal estadual da SEFAZ/SP aposentado, onde foi Diretor Adjunto de Fiscalização e Delegado Regional Tributário. Ex-Juiz do TIT/SP.

³ Cursando Master em Finanças Públicas e Administração Tributária pela UNED e IEF da Espanha. Formada em Engenharia Elétrica pela Unicamp. Certificada pelo PMI - Project Management Professional, em 2008. Auditora Fiscal estadual da SEFAZ/SP na Diretoria de Arrecadação, Cobrança e Recuperação de Dívida.

institui o IBS e a CBS) e o PLP n. 108/2024, que institui o CG-IBS, com foco na existência e atuação deste último.

2. Introdução

A Reforma Tributária do consumo, que foi implementada pela EC n. 132/2023, criou um imposto sobre o valor agregado (IVA) no modelo dual, formado pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência de estados, Distrito Federal (DF) e municípios e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência da União. O IVA dual criado substitui 4 tributos que serão extintos e que compunham a estrutura tributária incidente sobre o consumo⁴.

O IBS é um imposto de alcance nacional de competência dos entes subnacionais e, para coordenar e harmonizar sua gestão, será instituído um CG-IBS. Esse órgão interfederativo e formado exclusivamente por representantes dos estados, DF e municípios terá importantes funções de coordenar as distintas Administrações Tributárias (ATs), de forma consensual e com papel de harmonização e padronização, exercendo competências normativas, de orientação e consultoria, de arrecadação, compensação, distribuição da arrecadação e de decisão do contencioso do futuro IBS, além da coordenação das funções de fiscalização, cobrança e representação administrativa e judicial, que continuarão sendo executadas pelos estados e municípios.

As normas do CG-IBS deverão ser observadas pelas ATs dos entes subnacionais (estados, DF e municípios), e estar em harmonia com a Receita Federal do Brasil (RFB), que, por sua vez, terá as mesmas atribuições, porém em relação à futura CBS.

O CG-IBS poderá assegurar efetividade na gestão do novo imposto, porém isso dependerá, primordialmente, da composição, estrutura, recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos de que disporá, da sua capacidade de promover o diálogo e o entendimento entre os diversos interessados, e, por fim, do apoio técnico dos estados e municípios, que, afinal, são seus sócios componentes.

⁴ Na União, as Contribuições Sociais PIS e COFINS, nos Estados o ICMS, e, nos Municípios, o ISS.

Para a criação e instituição do futuro IBS, o principal projeto é o PLP n. 68/2024, apresentado em 25/04/2024 pelo Ministro da Fazenda ao Congresso Nacional. Em relação ao Comitê Gestor do IBS, ele é disciplinado pelo PLP n. 108/2024, que foi apresentado no Congresso Nacional em 05/06/2024.

3. Cadastro Tributário

A EC 132/2023, ao tratar das competências do CG- IBS, não incluiu a importante função de **administrar o cadastro de contribuintes** (art. 156-B, incisos I a III). Esta função, na mesma EC, também não foi incluída dentre aquelas que serão exercidas pelas ATs.

Trata-se de omissão preocupante e que deve ser sanada, pois a construção de um cadastro tributário único, ou seja, integrado e compartilhado por todas as esferas de governo é tarefa imprescindível à presente Reforma Tributária do consumo. Ele poderia seguir, inclusive, os moldes do registro unificado de contribuintes existente na União Europeia. Juntamente com o sistema de “guichê único” de pagamento, são mecanismos essenciais para a simplificação administrativa, a eficiência na gestão de informações tributárias e comerciais e a melhora da experiência do usuário. Ademais, a inscrição no cadastro e o número de identificação de cada contribuinte formam a base para os principais processos administrativos associados, tais como a apresentação de declarações, pagamentos, restituições/cashback, auditoria, cobrança e relatórios fiscais.

Não obstante as iniciativas do Cadastro Sincronizado⁵ e do REDESIM⁶, o fato é que ainda não foi alcançado o ideal de um

⁵ O Cadastro Sincronizado é um projeto nacional que visa integrar as administrações tributárias federal, estaduais, distrital e municipais, e demais órgãos envolvidos no processo de legalização das empresas, como as juntas comerciais, por exemplo, simplificando e racionalizando os procedimentos de abertura, manutenção e baixa das empresas.

⁶ O REDESIM foi instituído pela Lei Complementar 123/2006 e pela Lei 11.598/2007. É um sistema que tem por finalidade integrar os diversos processos legais que permeiam a vida de uma empresa, tais como o registro, a inscrição no cadastro de contribuintes, alterações e baixa. Nele, são integradas

Cadastro Tributário de contribuintes integrado e compartilhado no Brasil por todas as ATs. Nem se olvide que tal integração e compartilhamento, desde a EC n. 42/2003, é um mandamento constitucional (art. 37, inciso XXII da CF/88).

Embora a EC n. 132/2023 tenha sido omissa quanto ao cadastro tributário, o PLP 108/2024, que cuida da instituição do CG-IBS, tratou de incluir, dentre as competências da sua Diretoria Executiva e da Diretoria de Informações Econômico Fiscais, as funções relacionadas ao cadastro de contribuintes do IBS, conforme arts. 27, inciso III e 34, inciso II.

Entretanto, os citados dispositivos do PLP 108/2024 não estão alinhados com outros do PLP 68/2024 relativos ao cadastro com identificação única, como o art. 43 deste último. Isso porque o CG-IBS, até o momento, não foi incluído entre os órgãos que participarão da integração e gestão compartilhada das informações cadastrais (art. 42, § 2º do PLP 68/2024). Tampouco há previsão da participação do CG-IBS como membro do Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – CGSIM, instância responsável pela gestão do REDESIM, que, por sua vez, é citado no art. 42, § 3º do PLP 68/2024.

Portanto, na forma da atual redação do PLP 108/24 e da Lei Complementar n. 123/2006 (do Simples Nacional), poderá haver conflitos na gestão do cadastro de contribuintes do IBS e, portanto, da CBS, caso o CG-IBS não seja incluído no modelo de gestão do cadastro tributário. Esta correção é ainda mais importante para a necessária integração do CG-IBS, da RFB e das ATs estaduais e municipais no desenvolvimento, implantação e gestão dos documentos fiscais eletrônicos que serão determinantes para todos os processos de trabalho associados ao IBS e a CBS.

De modo a assegurar a participação e integração do CG-IBS na integração e gestão compartilhada do Cadastro Tributário, é, pois, imperativo inserir essa previsão no texto do § 2º do art. 42 do PLP 68/2024 e incluir um representante do CG-IBS como membro do CGSIM, prevendo-se também a respectiva alteração da LC n. 123/2006.

as informações de todos os órgãos responsáveis por esses processos, incluindo as Juntas Comerciais do país.

4. Cobrança

Estudos do CIAT⁷ e da OCDE⁸ das últimas décadas recomendam várias boas práticas para se evitar a inadimplência, bem como para a cobrança administrativa de tributos quando a inadimplência já é um fato. **Há, portanto, a necessidade de um órgão centralizado, como o CG-IBS, exercer uma gestão eficiente da dívida fiscal, com ou sem a intervenção judicial.**

Diversos países da OCDE e até alguns da América Latina com histórico de recuperação de dívida eficiente já adotam, há muito, um esforço de cobrança concentrado nas ATs do Poder Executivo. Neles, o recurso ao Poder Judiciário é deixado somente para os casos em que a cobrança administrativa não logrou êxito.

O PLP 108/2024 deve privilegiar e fortalecer a cobrança administrativa, que é de menor custo e mais eficaz para o Estado e a sociedade.

O atual modelo de cobrança praticado no Brasil, desdobrado entre ATs e Procuradorias Fiscais, tem-se mostrado pouco eficiente e proveitoso, demorado e custoso, notadamente na esfera da cobrança judicial, pois há custas judiciais e honorários advocatícios. Uma evidência incontestável desse diagnóstico é o estudo do Supremo Tribunal Federal que detectou que as execuções fiscais arrecadam menos de 2% dos valores cobrados⁹.

A cobrança administrativa pelas ATs vem se aperfeiçoando muito no período mais recente, com a adoção de abordagens multidisciplinares e especializadas, como a segmentação de contribuintes por perfil, utilização intensiva de tecnologia da informação, além de métricas e indicadores orientados ao atingimento de resultados, com monitoramentos periódicos¹⁰.

⁷ Veja-se, por exemplo, o capítulo IV do Modelo do Código Tributário do CIAT v. 2015 – Procedimentos de Cobrança.

⁸ Working Smarter in Tax Debt Management, OCDE, 2014; e Tax Debt Management Maturity Model, OCDE, 2019.

⁹ <https://www.cnj.jus.br/juizes-podem-extinguir-execucao-fiscal-com-valor-de-ate-r-10-mil/>

¹⁰ Um exemplo de cobrança administrativa que tem aprimorado suas ações e atingido surpreendentes resultados é a recente experiência da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Ela conseguiu arrecadar, apenas em 2023, mais de R\$ 1 bilhão de reais através de ações dirigidas aos devedores contumazes do

Para se espelhar nas melhores experiências internacionais, **o PLP 108/2024 deveria priorizar, ou ao menos fortalecer a cobrança administrativa**, mais ágil, efetiva e menos custosa para a sociedade, antes da inscrição do débito na dívida ativa e da postulação judicial de cobrança por parte das Procuradorias. Isso ainda contribuiria para desafogar o Judiciário, indo ao encontro dos objetivos do STF¹¹. Conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça de 2023, *“A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 64% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 34% do total de casos pendentes e congestionamento de 88% em 2022”*¹².

O texto do PLP 108/2024 também deveria contemplar o compartilhamento de informações de interesse fiscal e de cobrança relativas ao IBS e à CBS não somente com a RFB e com a PGFN (inciso II do art. 2º do PLP 108/2024), mas também com as ATs subnacionais envolvidas. O mesmo em relação aos incisos III e IV do art. 2º, em relação à cobrança de débitos. Trata-se de importante diretriz de cobrança administrativa e judicial.

Outro aperfeiçoamento legal necessário é a disciplina, no PLP 108/2024, da possibilidade de implantação, pelas ATs, de regimes especiais *ex officio* no caso de inadimplentes contumazes, instrumento de grande efetividade. Nesta previsão, sugere-se a possibilidade de sua adoção por todas as jurisdições, evitando-se que o contribuinte inadimplente “escolha” onde se instalar segundo a maior ou menor rigidez de medidas constritivas.

Estado. Esses devedores contemplam, na maioria das vezes, aqueles contribuintes que fizeram da inadimplência fiscal uma estratégia de negócio, reque-rendo implantação de regime especial de ofício específico para o pagamento. A atuação conta com uma equipe de auditores sob gestão centralizada e se aplica apenas aos débitos não inscritos, com um prazo menor que 90 dias para se tornarem de competência da Procuradoria Fiscal. Tais números seriam ainda maiores se a cobrança administrativa pudesse envolver embargo de contas e de bens. Vide: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/04/08/sao-paulo-arrecada-r-l-bi-de-devedores-contumazes-em-2023.ghtml>.

¹¹ <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/presidente-do-stf-e-do-cnj-se-reune-com-relator-de-pl-sobre-desjudicializacao/>

¹² <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>

Propõe-se também a previsão da adoção, na cobrança do IBS (e da CBS), das mesmas diretrizes de coordenação de fiscalização, hoje consideradas nos artigos 3º e 6º do PLP 108/2024 para outras atividades do CG-IBS.

Por fim, para maior fortalecimento da cobrança administrativa, sugere-se o aperfeiçoamento do texto do art. 2º, em seu inciso VI e no § 2º, bem como do art. 27, nos incisos VII, XVIII e XXII, e do art. 38, de modo a se buscar a necessária integração e harmonização dos entes federativos na atividade de cobrança, sob a coordenação do CG-IBS.

5. Aprovação do Orçamento do Comitê Gestor do IBS

O artigo 47 do PLP 108/2024 prevê que o Conselho Superior do CG-IBS proporá, até o dia 31 de julho de cada ano, o percentual do produto da arrecadação do IBS de cada ente federativo que será destinado ao financiamento do CG-IBS, no exercício subsequente, o qual não poderá ser superior a 0,2% (dois décimos por cento) (inciso I daquele artigo). Pressupõe, também, que o orçamento do CG-IBS para o exercício financeiro seguinte deverá ser proposto até 31 de julho do exercício em curso (inciso II do artigo).

A aprovação do orçamento do CG-IBS, definido nos termos acima, deverá ser feito pelos Poderes Legislativos de origem dos membros titulares do Conselho Superior do CG-IBS, no prazo de trinta (30) dias contados da publicação, no DOU, da proposta.

Isso implica no acionamento de nada menos que cinquenta e quatro (54) Poderes Legislativos, sendo vinte e seis (26) Assembleias Legislativas estaduais, uma Câmara Distrital (DF), e vinte e sete (27) Câmaras de Vereadores.

Por óbvio que, na melhor das hipóteses, poderá haver atrasos nessa aprovação, mesmo diante de eventual unanimidade na aprovação. Na provável ocorrência de divergências ou dúvidas por parte de alguns dos Poderes Legislativos, o risco de atraso se potencializa enormemente.

No Substitutivo ao PLP 108/2024 aprovado pela Câmara dos Deputados em julho último, aquela Casa legislativa propõe, no artigo 40, que “a fiscalização contábil, operacional e patrimonial do CG IBS a que se refere o art. 156 B, § 2º, inciso IV, da Consti-

tuição Federal, será realizada de forma coordenada, compartilhada e colegiada pelos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e Municipais, que se reunirão, preferencialmente, de modo virtual”.

As observações feitas para a aprovação das contas do CG-CBS valem para a fiscalização contábil, operacional e patrimonial do mesmo. O risco será idêntico com o envolvimento de tantos atores: o atraso tanto da fiscalização contábil, operacional e patrimonial, quanto das contas do CG-IBS. Assim, o texto final poderia contemplar uma simplificação no rito tanto da fiscalização contábil, operacional e patrimonial, quanto da aprovação do orçamento e das contas do órgão, visando, de um lado, manter o controle externo, e, de outro, garantir um mínimo de celeridade e simplicidade.

Assim, o texto final poderia contemplar uma simplificação no rito tanto da fiscalização contábil, operacional e patrimonial, quanto da aprovação das contas, visando, de um lado, manter o controle externo, e, de outro, garantir um mínimo de celeridade e simplicidade.

Além disso, há que se lembrar que a plena arrecadação do IBS somente ocorrerá em 2033, embora a implementação do CG-IBS tenha perspectiva de início já em 2025. Há uma previsão de destinação de recursos (advindos da União por meio de operação de crédito) de R\$ 600 milhões em 2025 ao CG-IBS, R\$ 800 milhões em 2026, e R\$ 1,2 bilhões em 2027 e 2028. Há o risco de tal montante não ser suficiente para a plena implementação do CG-IBS, considerando-se a necessidade de comprar ou alugar suas instalações, realizar concurso público e contratar servidores (aqueles não oriundos das carreiras específicas de tributação e procuradoria), adquirir materiais e equipamentos, incluindo *datacenter*, e desenvolver sistemas e aplicativos. O CG-IBS iniciará suas atividades sem dispor de nada e precisará adquirir e contratar tudo, o que significa necessitar de recursos mais substanciais nos primeiros anos de sua implementação.

É necessário o aperfeiçoamento dos dispositivos do PLP 108/2024 (notadamente os artigos 60 a 62) para uma maior garantia de financiamento do CG-IBS nos seus anos iniciais.

6. Estrutura Organizacional do Comitê Gestor do IBS

Para aprimorar a estrutura organizacional do CG- IBS propõe-se a inclusão das seguintes áreas técnicas às atualmente previstas:

6.1 Diretoria de Planejamento: o planejamento estratégico é fundamental para uma organização, pois define os objetivos e metas de longo prazo, bem como as estratégias e ações necessárias para alcançá-los. Auxilia a organização a ter uma visão clara do seu futuro, a identificar oportunidades e ameaças dos ambientes interno e externo, a definir seus pontos fortes e fracos, e a estabelecer prioridades e direcionamento para todas as áreas.

Além disso, o planejamento estratégico ajuda a alinhar todos os níveis e áreas da organização em torno de um objetivo comum, facilitando a comunicação e a coordenação de esforços. Permite também que a organização avalie constantemente seu desempenho e faça ajustes necessários para garantir que esteja no caminho certo para atingir seus objetivos.

Não é possível imaginar o CG-IBS sem uma área especializada e responsável pelo seu planejamento estratégico, que irá assegurar sua organização para enfrentar os desafios, prepará-lo para identificar e aproveitar as oportunidades de crescimento e evolução e conseguir alcançar e manter excelentes padrões de desempenho.

No relatório apresentado pelo Grupo de Trabalho da Câmara Federal houve a inserção da função de planejamento nas competências da Diretoria Executiva (art. 27, inciso XXV, alínea a), entretanto esta competência não foi alocada a nenhuma das Diretorias, o que reforça a necessidade de criação da área específica de Planejamento na estrutura do CG-IBS.

6.2. Ouvidoria: A Ouvidoria em uma organização tem a função de ser um **canal independente e imparcial para receber e tratar as manifestações, reclamações, sugestões, elogios e críticas dos clientes, colaboradores e demais partes interessadas** da organização. Ela atua como um intermediário entre a organização e o público externo, garantindo que as questões sejam tratadas de forma transparente, ética e eficiente.

No CG-IBS, a Ouvidoria irá desempenhar principalmente funções operacionais como: (i) recebimento e registro de manifestações externas de forma confidencial; (ii) investigação e análise de reclamações e sugestões; (iii) encaminhamento interno de demandas para o CG-IBS e seu acompanhamento; (iv) monitoramento da qualidade dos serviços prestados pelo CG-IBS; (v) promoção da cultura da transparência, ética e respeito aos direitos dos contribuintes e demais partes interessadas, contribuindo para a construção de uma relação de confiança e credibilidade com o público externo.

Em resumo, a Ouvidoria desenvolverá, no CG-IBS, um papel fundamental na gestão da qualidade e na melhoria contínua dos serviços prestados, contribuindo para o fortalecimento da sua imagem e a satisfação dos seus clientes usuários e colaboradores.

O Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados, em seu relatório apresentado em 08/07/2024, em boa hora incluiu a previsão da função de ouvidoria, inclusive com a participação de três representantes da sociedade civil dentro do CG-IBS, porém inserida e mesclada dentro das competências da Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas. Por sua importância e relevância, bem como pela carga de trabalho prevista, entende-se inadequada essa proposta e se propõe o destaque da Ouvidoria como outra Assessoria específica e especializada.

6.3. Diretoria de Gestão de Riscos: A gestão de riscos em uma organização tem a função de identificar, avaliar, monitorar e controlar os riscos que podem afetar o alcance dos objetivos e o desempenho da organização. Tal gestão é essencial para lidar com as incertezas do ambiente externo e para tomar as decisões mais informadas e estratégicas. Ela busca antecipar e mitigar possíveis impactos negativos, bem como identificar oportunidades que possam ser exploradas.

No CG-IBS, a Diretoria de Gestão de Riscos irá trabalhar para: (i) identificar riscos visando viabilizar as ações decorrentes; (ii) monitorar os riscos, para as ações corretivas; (iii) controlar os riscos, comunicando, de forma clara e transparente, aqueles identificados e as respectivas medidas de suas mitigações ao quadro de pessoal e gestores do Conselho Superior e Diretorias do CG-IBS.

A gestão de riscos será essencial para garantir a sustentabilidade, segurança e o êxito do trabalho do CG-IBS, permitindo

que esteja preparado para lidar com as incertezas do ambiente externo e tomar decisões mais informadas e estratégicas.

Por isso, **propõe-se a criação da Diretoria de Gestão de Riscos para o CG-IBS.**

6.4. Assessoria de Relações Institucionais e Interfedrativas: o art. 7º, inciso IV do PLP 108/2024 prevê a existência desta assessoria. Na redação original desse PLP, porém, ela está focada nas funções de comunicação interna e externa. A Lei Complementar a ser aprovada deveria supor mais algumas incumbências a tal Assessoria, tais como: (i) estabelecer e manter relacionamentos estratégicos com instituições públicas, governamentais, outras organizações e entidades federativas, visando promover uma aproximação e um relacionamento cooperativo; (ii) defender os interesses do CG-IBS em âmbito externo; e contribuir para a construção de parcerias, de cooperação e de alianças que possam beneficiar a todos. Especial destaque deve ser atribuído, também, à integração e cooperação do CG-IBS com a Receita Federal do Brasil.

6.5. Escola Fazendária

Considerando que os contribuintes do IBS estarão sujeitos à fiscalização e ao controle por parte das ATs dos 26 estados, do DF e dos municípios, é necessário que todos os auditores fiscais e técnicos desses entes, habilitados à função, tenham um estágio mínimo de capacitação e treinamento para aquelas atividades.

O CG-IBS também será responsável por coordenar programas educacionais de aperfeiçoamento, atualização, reciclagem e especialização, inclusive por meio de cursos de pós graduação, dos servidores em exercício no CG-IBS e dos servidores para tal indicados pelas Administrações Tributárias e Financeiras, e pelas Procuradorias Estaduais, Distrital e Municipais (alíneas a e b do inciso XXIV do art. 2º do PLP 108).

Assim, **o CG-IBS necessitará criar uma Escola Fazendária**, com orçamento, estrutura, recursos e servidores para seu pleno funcionamento e para o atendimento do enorme contingente de auditores fiscais, gestores e técnicos das ATs subnacionais e, eventualmente, também da RFB.

A Escola Fazendária do CG-IBS, assim, exercerá o papel imprescindível que, até 2019, era exercido pela antiga ESAF, a

qual atuava como articuladora da atividade de capacitação dos servidores dos Fiscos nos diversos níveis da federação (União, Estados, DF e Municípios), e tinha um importante papel na área de intercâmbio de experiências, pesquisa e absorção de novas práticas, o que contribuiu para a modernização dos processos e aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional. Sua extinção, em 2019, deixou uma lacuna que precisará ser preenchida agora no momento da reforma da tributação sobre bens e serviços.

A Escola Fazendária precisará de uma sede, preferencialmente no DF; orçamento próprio; um corpo diretivo, a ser indicado pelo CG-IBS, e um corpo funcional de administradores, técnicos e instrutores. O corpo de servidores, a princípio, deve ser híbrido: deve contar com servidores cedidos pelas ATs subnacionais, mas também deverá, paulatinamente, contar com um corpo funcional estável para as tarefas-meio, como as funções administrativas.

As tarefas precípua da Escola Fazendária serão: (i) elaborar e executar programas de treinamento e capacitação de gestores, auditores fiscais e técnicos das ATs subnacionais; (ii) elaborar programas de Educação Fiscal para aplicação por parte das ATs subnacionais; (iii) estabelecer convênios e parcerias com escolas fazendárias da União e dos entes subnacionais voltados à capacitação e treinamento de gestores, técnicos e auditores fiscais das ATs subnacionais; (iv) estabelecer convênios e parcerias com Universidades, escolas técnicas nacionais e estrangeiras, organismos internacionais visando à capacitação e treinamento de gestores, técnicos e auditores fiscais das ATs brasileiras.

7. Conclusão

A reforma da tributação do consumo no Brasil, a mais radical desde a EC 18 de 1965 (Constituição Federal de 1946), é oportunidade ímpar de aperfeiçoamento de nossa legislação tributária para alinhá-la às melhores práticas internacionais e concorrer para uma evolução positiva do ambiente de negócios no Brasil. Ela deve trazer ganhos não apenas para os governos, em termos de tributação e finanças, mas especialmente para os contribuintes e para a sociedade em geral.

Nessa reforma, o CG-IBS, previsto no PLP 108/2024, terá papel fundamental na construção de um novo Federalismo Fiscal

no Brasil, marcado pela cooperação entre os entes federativos, com possibilidade de integração em muitos aspectos da gestão tributária. Esta Nota Técnica foi elaborada visando apontar algumas lacunas importantes observadas na atual redação do PLP n. 68/2024 e, especialmente, do PLP n. 108/2024. Cabe anotar que um Grupo de Trabalho da Câmara dos Deputados, constituído para analisar o PLP, apresentou seu Relatório no mês de julho do presente ano. Tal Relatório elencou importantes pontos a aperfeiçoar no PLP, em momento que a presente Nota Técnica ainda estava em elaboração.

Apraz-nos perceber que houve algumas coincidências entre o Relatório da Câmara dos Deputados e a presente Nota Técnica, como a necessidade de participação da sociedade no processo de gestão do futuro IBS, que dar-se-á por meio da criação de uma Ouvidoria no Comitê Gestor do IBS.

Nada obstante, permanecem no texto do PLP/68, aprovado em primeiro turno na Câmara dos Deputados, hiatos relevantes que entendemos devam ser supridos, implicando a alteração, também, do texto do PLP 108/2024, para: (i) a previsão da existência de algumas novas Diretorias no CG-IBS (como de Planejamento, Gestão de Riscos e Ouvidoria); (ii) a existência de uma Escola Fazendária; e, por fim, (iii) que maior atenção deve ser dada à atividade de Cadastro de contribuintes, de Cobrança Administrativa e ao próprio financiamento da criação e existência do CG-IBS em seus primeiros anos.

Como o PLP 68/2024, após aprovação em primeiro turno na Câmara dos Deputados, será apreciado pelo Senado Federal, e considerando que ainda falta aprovar o PLP 108/2024, ainda há tempo para o debate e consideração das propostas apresentadas na presente Nota Técnica. É uma contribuição acadêmica ao Congresso Nacional, desprovida de qualquer interesse setorial ou profissional, e visa exclusivamente o aperfeiçoamento da legislação infraconstitucional da reforma do consumo presentemente em curso, entendendo-a como um ganho para o país.

8. Referências

ALINK, Matthijs; VAN KOMMER, Victor. *Manual de Administração Tributária*. IBFD e CIAT. Amsterdam, 2011.

Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT. *Modelo de Código Tributário*. Panamá, 2015.

Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE. *Working Smarter in Tax Debt Management*. OCDE, Paris, 2014.

_____. *Tax Debt Management Maturity Model*. OCDE. Paris, 2019.

**CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO
ADMINISTRATIVO DO IBS NO PL 108/2024: ANÁLISE
DOS PONTOS POSITIVOS E DE APRIMORAMENTO
TÉCNICO VISANDO A PREVENÇÃO E RESOLUÇÃO DE
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS EM UM CONTEXTO DE
(DES)CONTENCIOSO**

*Adler Van Grisbach Wozikosky¹
Talita Pimenta Félix²
Rita Dias Nolasco³*

¹ Advogado, sócio do escritório Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná e especialista em Direito Tributário pelo IBET. Participa como consultor e conselheiro de comitês tributários em empresas nacionais e multinacionais. É membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT) e membro do Comitê Tributário e Empresarial e do Instituto Brasileiro dos Executivos de Finanças (IBEF/PR). Participa como professor convidado de cursos de pós graduação em Direito Tributário e atua como palestrante em diversos fóruns de treinamento.

² Professora, advogada, mestre e doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Coordenadora do IBET/Goiânia, ex-conselheira dos tribunais administrativos da União, do Estado de Goiás e do Município de Goiânia, membro da equipe técnica da subcomissão para reforma do processo tributário do CNJ, membro da CAE no SF para reforma tributária, Presidente do Comitê para Reforma Tributária da ABAT, Coordenadora Científica da Reforma do Processo Tributário do Mulheres no Tributário e Coordenadora Executiva NEF/Direito FGV-SP.

³ Procuradora da Fazenda Nacional. Doutora em Direito pela PUC SP. Diretora Regional do Instituto Brasileiro de Direito Processual – IBDP. Cofundadora e Membro da Comissão de Coordenação do Projeto Mulheres no Processo Civil, do IBDP. Professora de Direito Processual Civil e Direito Processual Tributário. Membro da Comissão Permanente de Solução Adequada de Conflitos do CNJ. Coordenadora executiva do grupo de trabalho sobre o contencioso administrativo e judicial tributário do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. Co-coordenadora do Grupo de Estudos e Pesquisa “Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional Tributária do Instituto Brasileiro de Ensino Desenvolvimento e Pesquisa – IDP Brasília.

1. Introdução

O sistema tributário brasileiro é conhecido pela multiplicidade de normas, emaranhado de regras, alto grau de subjetividade de interpretação, com a consequente complexidade, morosidade, altos custos, e enorme volume do contencioso tributário envolvendo contribuintes e a administração tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo dados divulgados no relatório “Contencioso Tributário no Brasil”⁴, do Núcleo de Tributação do Insper, as disputas administrativas e judiciais entre Estado e contribuintes alcançaram a marca de R\$ 5,4 trilhões em 2019, o equivalente a 75% do Produto Interno Bruto brasileiro. Esses dados refletem a complexidade e os desafios do contencioso tributário no Brasil, destacando a necessidade de reformas e melhorias no sistema para promover uma maior eficiência e justiça na resolução dos litígios tributários.

Nesse contexto, a Reforma Tributária sobre o Consumo, aprovada pela EC 32/2023 na data de 20 de dezembro de 2023, representa uma quebra de paradigma do modelo anterior e um grande marco na modernização e melhoria do sistema tributário nacional. A partir dos objetivos previstos pelo Poder Constituinte derivado, foram positivados no § 3º, artigo 145 do texto constitucional, os princípios da simplificação, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

Em síntese, a reforma tributária visa simplificar a tributação sobre o consumo, com a adoção do modelo do IVA Dual e criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) – de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios – e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – de competência da União, bem como do Imposto Seletivo, também de competência da União, com a consequente extinção dos tributos do ICMS, ISS, PIS/COFINS, e extinção parcial do IPI.

Assim, considerando a profunda alteração do sistema tributário nacional e as novas competências tributárias delineadas, a EC 132 prevê a regulamentação do processo administrativo fiscal

⁴ Núcleo de Tributação do Insper. Contencioso Tributário no Brasil. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, jan. 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

do IBS por Lei Complementar. Ainda, prevê que os Estados, Distrito Federal e Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS (“CG-IBS”), as competências administrativas relativas à uniformização da interpretação e aplicação da legislação do referido imposto, além da competência de decidir o contencioso administrativo, nos termos e limites estabelecidos no texto constitucional e em Lei Complementar.

Por conseguinte, o Projeto de Lei Complementar (PL) n. 108/2024⁵ elaborado pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária (SERT), dispõe sobre as normas de instituição do Comitê Gestor do IBS e sobre o processo administrativo tributário do IBS, além de outras providências.

Do atual cenário brevemente mencionado acima, a presente nota técnica visa destacar alguns dos pontos positivos previstos no PL 108/24, assim como também suscitar singelas sugestões de aprimoramento técnico do texto a ser votado, com a finalidade precípua de colaborarmos com reflexões que contribuam com o (des) contencioso tributário no Brasil.

2. Pontos Positivos no PL 108/2024 sobre o Processo Administrativo do IBS

Inicialmente, cumpre destacar que o texto do projeto possui pontos positivos e que se espera que tragam benefícios à sociedade. Abaixo destacamos alguns desses pontos:

Uniformização e Simplificação: atualmente o contencioso administrativo relativo ao ICMS e ao ISS é disciplinado por um cipoal de normas processuais distintas e próprias, decorrente da competência tributária material e processual atribuída aos entes da Federação. Tal pluralidade de normas processuais acarreta inequívoca complexidade aos contribuintes, principalmente para os contribuintes que estão localizados ou operam em diferentes Municípios e Estados.

⁵ O referido projeto de LC foi divulgado no dia 31 de maio de 2024. Até a data da elaboração da presente nota técnica, o PL foi discutido pelo grupo de trabalho da Câmara de Deputados Federais e o texto substitutivo apresentado deverá ser pautado para votação pela Câmara no mês de agosto de 2024.

Como já mencionado, a partir da Reforma Tributária sobre o Consumo e da previsão específica do art. 156-B, III, da EC 132/23, a competência de decidir o contencioso administrativo do IBS será exercida pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do IBS.

Nessa toada, secundando a competência tributária processual estabelecida pelo novo texto constitucional, o PL 108/24 apresenta um diploma normativo que unifica, uniformiza e, por consequência, simplifica as regras do processo administrativo tributário relativo ao IBS. Tal unificação e uniformização das normas é digna de nota e de louvor, vez que na prática é um dos vetores que trará efetiva simplificação do sistema tributário brasileiro no tocante à tributação sobre o consumo.

Iniciativas de Modernização: outro aspecto positivo previsto no PL 108 que merece destaque é a previsão de que o processo administrativo tributário do IBS terá sua formação, tramitação e julgamento mediante utilização de sistema eletrônico. No sentido, o projeto prevê que os documentos digitalizados possuirão o mesmo valor probante de seus originais físicos.

A previsão expressa de tramitação em sistema eletrônico está em sintonia com as medidas de modernização e digitalização dos processos tributários, trazendo uma série de benefícios, tais como: (i) agilidade e celeridade na tramitação; (ii) facilitação do controle de processos, documentos e segurança de dados; (iii) viabilidade do uso de inteligência artificial, visando aumentar a eficiência e transparência no tratamento das disputas tributárias.

Positivização dos Princípios Norteadores: logo no início do Título II, relativo ao Processo Administrativo Tributário do IBS, o projeto de lei complementar 108 prevê de forma expressa o conjunto principiológico que será observado, tais como: simplicidade, verdade material, **ampla defesa**, **contraditório**, publicidade, transparência, lealdade e boa-fé, motivação, oficialidade, **cooperação**, eficiência, **formalismo moderado**, razoável duração do processo, celeridade tramitação.

Conforme consta no item 46 da Exposição de Motivos n. 00061/2024 (MF) do PL 108, *“inserir-se tanto as garantias processuais constitucionalmente consagradas como os princípios hábeis a prover um contencioso célere, inclusivo e eficaz.”* Assim, a positivização de tais princípios no texto do PL consagra os princí-

prios constitucionais da legalidade, da isonomia, da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa, os quais servem para assegurar as garantias constitucionais processuais, bem como também são previstos princípios que servirão para orientar a atuação dos jurisdicionados, das administrações tributárias e dos órgãos de julgamento do Comitê Gestor do IBS.

Nesse respeito, importante destacar que a exposição do conjunto principiológico é uma excelente medida para nortear os operadores do processo administrativo do IBS, bem como para assegurar que sejam disponibilizados aos contribuintes as ferramentas e instrumentos processuais necessários para efetiva garantia dos princípios constitucionais.

Contagem dos prazos em dias úteis e suspensão do seu curso entre os dias 20 de dezembro e 20 de janeiro: são outras duas medidas muito bem vindas e elogiáveis do texto do PL 108, vez que são fruto de demanda e pleito histórico dos contribuintes e também da advocacia pública e privada. Tais medidas se alinham à contagem de prazo judiciais estabelecidas pelo novo Código de Processo Civil, instituído pela Lei n. 13.105/2016.

Possibilidade de Adoção de Procedimentos de Solução Consensual de Controvérsias Tributárias: um dos aspectos bastante debatidos e aguardados pela comunidade acadêmica e jurídica é a previsão no texto da lei complementar de mecanismos de prevenção e mediação de disputas tributárias, com a finalidade de prevenir e resolver litígios entre os contribuintes e os entes da Federação e, assim, diminuir a litigiosidade e volume do contencioso tributário no sistema tributário brasileiro.

Nesse respeito, apesar do PL 108 não explicitar quais serão os mecanismos de prevenção e resolução de litígios tributários, fato é que o projeto prevê a possibilidade de adoção de procedimentos de solução consensual de controvérsias tributárias. Vale dizer: ainda que o PL não discipline quais serão e como funcionarão os mecanismos de solução consensual de disputas relativas ao IBS, a previsão expressa contida no texto do projeto⁶ permite que tais mecanismos sejam criados e adotados, desde que atendam

⁶ Texto Substitutivo do PL 68/24: “Art. 83. A lavratura do ato de lançamento de ofício não impede a adoção de procedimentos de solução consensual de controvérsias tributárias, observados o disposto em lei específica e os critérios e limites estabelecidos em ato do CG-IBS.”

disposto em lei específica e os ditames veiculados na Lei Complementar que insituirá o IBS e a CBS (PL 68/2024).

Observância dos Precedentes Vinculantes: mais uma vez em alinhamento às previsões do Novo Código de Processo Civil, o texto do projeto da lei complementar prevê a observância dos precedentes vinculantes consubstanciados nos enunciados de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF), nas decisões transitadas em julgado proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, bem assim nas decisões que, proferidas em controle difuso, tenham declarado inconstitucional dispositivo legal cuja execução haja sido suspensa por resolução do Senado Federal, além das decisões transitadas em julgado do Supremo ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferidas na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos.

Ainda, o PL 108 prevê observância aos atos administrativos vinculantes expedidos pelo próprio Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), considerando a competência instituída pela EC 132/23 (art. 156-B, inciso I) de prover a uniformização da interpretação e da aplicação da legislação do imposto.

Tais previsões visam conferir segurança jurídica e previsibilidade no âmbito do processo administrativo IBS, vez que a observância aos chamados provimentos vinculantes caracteriza mecanismo hábil à uniformizar a interpretação do contencioso. Tal mecanismo servirá para evitar decisões administrativas que conflitem com jurisprudência pacífica firmada pelos Tribunais Superiores, bem como que contrariem a uniformização de interpretação fixada pelos atos administrativos do CG-IBS, além de conferir eficiência e celeridade no trâmite.

Apenas um ponto de atenção é de que no PL não há previsão de suspensão e/ou sobrestamento dos processos administrativos do IBS em que a matéria objeto de análise possua identidade com algum dos provimentos vinculantes que ainda não tenham sido definitivamente julgados e definidos – decorrentes das mencionadas decisões do STF e STJ, ou mesmo dos atos administrativos vinculantes. Esse é um dos pontos que entendemos que merecerá ser melhor disciplinado no Regulamento do IBS após aprovação da respectiva lei complementar.

3. Sugestões de Aprimoramento do texto do PL 108/2024

A par dos pontos positivos previstos no PL 108, entendemos que existem alguns pontos do texto do projeto que são passíveis de melhor aprofundamento e debate, visando o aprimoramento técnico do processo administrativo tributário do IBS, antes da votação no âmbito do Congresso Nacional. Abaixo destacamos alguns desses pontos:

Previsão de Preclusão do Direito de Produção de Provas: esse tema é dos pontos que vem gerando bastante discussão e merece uma análise mais cuidadosa do texto submetido à apreciação do Congresso Nacional.

O texto atual do projeto do PL 108 prevê que as provas deverão ser apresentadas juntamente com a impugnação, sob pena de **preclusão**. Dessa forma, após o prazo de 20 (vinte) dias úteis para apresentação da defesa, o contribuinte não poderá apresentar documentos para demonstrar e comprovar os argumentos de defesa, exceto nas situações excepcionais de justa causa, força maior ou fato superveniente, devidamente demonstradas. Aliás, importante frisar que o exíguo prazo de 20 dias úteis para apresentação da impugnação e provas revela nítida assimetria entre o tempo concedido à autoridade fiscal para fiscalização e o tempo concedido aos contribuintes para exercício do direito de defesa.

Aparentemente, a justificativa dos projeto do PL 108 para prever a **preclusão do direito de produção de provas** é a de que é preciso atender aos princípios da razoável duração do processo e de celeridade na tramitação. Ocorre que referida previsão segue em sentido diametralmente contrário (e em aparente antinomia) aos demais princípios norteadores do processo administrativo do IBS, especialmente aos **princípios da ampla defesa, do contraditório, do formalismo moderado e da cooperação**.

Ora, a alegação de duração razoável do processo não pode servir como escusa para que sejam desrespeitados os princípios norteadores do processo administrativo do IBS, visto que o encadeamento da ordem do processo não pode ser atropelado. O que deve ser objeto de parametrização é o tempo útil do processo, ou seja, o tempo em que os atos processuais são efetivamente praticados pelas partes, com a previsão de mecanismos para que o processo não fique inerte aguardando movimentações ou julgamento de forma indefinida.

Como é cediço, no processo administrativo tributário, a atividade de fiscalização e julgamento deve ser pautada pela busca da verdade material, ou seja, pela investigação e averiguação dos reais fatos ocorridos. Nessa linha, para assegurar o fiel atendimento ao princípio da verdade material, é imprescindível que a oportunidade de produção das provas seja ampla, de modo a permitir ao julgador o completo conhecimento dos fatos.

Inclusive, em muitas situações, para a exauriente compreensão dos fatos, é imprescindível a apresentação e apreciação de laudos técnicos, termos de constatação e pareceres de *experts* de outras áreas de conhecimentos (contabilidade, engenharia, economia, química, agronomia, etc.), sendo que invariavelmente tais laudos demandam tempo mínimo e razoável para serem elaborados.

Nesse mister, a prova assume um papel fundamental para o entendimento completo da lide administrativa tributária, servindo para a correta e justa resolução de disputas entre contribuintes e o Fisco. Por essa razão, a garantia constitucional do princípio da ampla defesa assegura que a oportunidade de produção e apresentação de provas deve ser ampla também no aspecto temporal, dentro dos limites do formalismo moderado e da duração razoável do processo administrativo.

Considerando tais premissas, os princípios da ampla defesa, do contraditório e do formalismo moderado assumem vital importância para nortear os mecanismos legais que prevejam expressamente o **direito do contribuinte de protesto para apresentação de provas durante o processo administrativo tributário**, visando garantir a oportunidade de comprovação dos fatos alegados. Isso não significa dizer que a apresentação de argumentos e provas deve ser irrestrita, pois deve seguir as regras processuais para o bom andamento do processo. Para tanto, é imprescindível que respeitada a diferenciação existente entre a preclusão de argumentos de defesa e a preclusão do direito de produção de provas, vez que essa última deve ser ampla e com oportunidade de protesto pela juntada mesmo posterior à apresentação da impugnação.

Portanto, em linha com as breves considerações acima, nossa sugestão de aprimoramento técnico do PL 108 é de que seja eliminada a aparente antinomia existente no texto do projeto e que seja assegurado aos contribuintes o direito de protesto pela juntada posterior de provas, bem como para que haja previsão de requeri-

mento de diligências pelo sujeito passivo no momento da impugnação, desde que suscitada de forma fundamentada.

3.2. Ausência de previsão de defesa prévia: outro ponto que chama a atenção do texto do PL 108 é a ausência de previsão da fase de apresentação de defesa prévia no contencioso do IBS.

Nesse respeito, a falta de previsão de uma fase preliminar do contencioso segue em sentido diferente do que existe atualmente na legislação de alguns Estados⁷.

Na prática, a possibilidade de defesa prévia pelos contribuintes muitas vezes oportuniza à autoridade fiscal o entendimento da real conduta praticada pelo contribuinte, com o reconhecimento da ausência de infração fiscal e consequente não lavratura de auto de infração. Ou ainda, em outras situações, diante da constatação da falta ou insuficiência do recolhimento de tributos, oportuniza ao contribuinte a regularização mediante o pagamento com acréscimo de multa moratória, ou mesmo redução da multa de ofício.

Deveras, a previsão de defesa prévia no contencioso administrativo é um mecanismo eficaz de prevenção de instauração e de resolução de litígios tributários.

Assim, considerando a obediência aos princípios norteadores do processo administrativo tributário do IBS, especialmente da colaboração e da boa-fé, entendemos pertinente a discussão mais ampla para ser incluído no texto do projeto do PL 108 a previsão de uma fase pré litígio, de modo a aprimorar o processo administrativo tributário do IBS.

3.3. Previsão de dois contenciosos do IBS e da CBS: de acordo com a previsão constitucional estabelecida pelo § 8º, do art. 156-B, a lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS.

⁷ Como exemplo, cite-se a legislação do Estado de Santa Catarina (Lei n. 5.983/81, art. 68-A), que prevê que após a ciência do Termo de Intimação Fiscal para Defesa Prévia, o contribuinte tem 15 dias para apresentar a defesa prévia ou optar pelo pagamento do crédito apurado com desconto de até 70% da multa, conforme o caso. Após esse prazo, o crédito tributário poderá ser constituído por meio da Notificação Fiscal.

No entanto, o texto do PL 108/24 não prevê a unificação do contencioso administrativo do IBS e da CBS, mesmo se tratando de tributos que possuem as mesmas características e incidirão sobre os mesmos fatos geradores e bases de cálculo (chamados de tributos “gêmeos” e “isomórficos”), conforme modelo do IVA Dual adotado.

Assim, diferentemente do que era esperado em relação à estrutura de um processo administrativo único para os dois tributos, o atual texto do projeto trata apenas do processo administrativo tributário do IBS, sem disciplinar o contencioso da CBS. Desse modo, a competência de julgamento da referida contribuição será do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Por sua vez, o texto substitutivo do PL 108 prevê procedimento de harmonização da jurisprudência do IBS e da CBS⁸. Dessa forma, entendemos que a **integração do contencioso do IBS e da CBS previsto no texto da EC 132/23 não foi disciplinado no projeto de lei complementar apresentado**.

Isso porque a “Instância de Uniformização de Jurisprudência do IBS e da CBS” exercerá a competência e finalidade de uniformizar entendimentos dos dois diferentes tribunais administrativos competentes (Câmara Superior do IBS e CARF), apenas em um **momento posterior e no final do curso** dos processos administrativos tributários do IBS e da CBS. Vale dizer: a atual estrutura prevista no projeto do PL 108 prevê a uniformização de jurisprudência, entretanto, não integra o contencioso dos dois tributos mencionados, pois estes seguirão ritos e cursos próprios, com diferentes disciplinas normativas.

Diante da previsão atual quanto à estrutura segmentada do processo administrativo tributário do IBS e da CBS, entendemos que algumas consequências merecem ser melhor debatidas, tais

⁸ *Da instância de uniformização da jurisprudência do IBS e da CBS*

Art. 111. A uniformização da jurisprudência administrativa do IBS e da CBS será realizada pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias relativas ao IBS e à CBS por encaminhamento pelas seguintes autoridades:

I - o Presidente do Comitê Gestor do IBS; e

II - a autoridade máxima do Ministério da Fazenda.

Art. 112. As decisões tomadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias terão caráter de provimento vinculante a partir de sua publicação no Diário Oficial da União.

como: **i)** duplicidade de procedimentos de fiscalização do IBS e da CBS, com a consequente necessidade de apresentação de duas defesas pelos contribuintes, em sentido contrário ao princípio da simplificação; **ii)** curso dos processos administrativos do IBS e da CBS em órgãos diferentes, em prejuízo à segurança jurídica devido à probabilidade de serem adotados entendimentos dissonantes a respeito de matéria comum; **iii)** risco de ineficiência na resolução de conflitos tributários em 1ª e 2ª instâncias, vez que as decisões estarão sujeitas à reexame pela instância de uniformização de jurisprudência do IBS e da CBS; **iv)** trabalho e custos da máquina pública em duplicidade para manutenção de duas estruturas de contencioso administrativo que podem ser unificados e centralizados.

Diante dos pontos mencionados acima, entendemos que um dos pontos de aprimoramento técnico do processo administrativo tributário é a unificação e centralização do contencioso do IBS e da CBS em uma mesma estrutura administrativa e de julgamento.

4. Considerações finais

Diante das breves considerações tecidas, verifica-se que o texto do PL 108/24 possui pontos positivos que representam modernização do processo administrativo tributário. Por outro lado, entendemos importante trazer à reflexão na presente nota técnica também as singelas sugestões expostas de aprimoramento técnico do texto, visando contribuir com o debate de medidas de melhoria do texto do projeto de lei complementar.

Apesar de não ter sido escopo das considerações trazidas na presente nota técnica, convém citar que existem outros dois importantíssimos projetos de lei em andamento e que são de extrema relevância para a disciplina do processo administrativo tributário no Brasil: **i) Projeto de Lei n. 2.483/2022**, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal, e a mediação tributária e aduaneira no âmbito da União; **ii) Projeto de Lei Complementar n. 50/2024**, que estabelece a regulamentação da apuração, recolhimento, fiscalização e cobrança; da mediação e do processo administrativo tributário do IBS e da CBS. Assim, entendemos que tais projetos não podem ser desconsiderados no

contexto de discussão desse relevante tema do processo administrativo tributário no Brasil.

Nesse contexto, considerando a fase atual de discussão no Congresso Nacional dos projetos de lei complementar que regulamentarão a EC 132/23, estamos diante de uma oportunidade valiosa e imperdível de discutir e implementar um processo administrativo tributário dos tributos sobre o consumo que seja mais justo, eficiente, célere do que o atual contencioso do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS.

É o momento oportuno de serem profundamente discutidas e estabelecidas as melhores diretrizes e medidas/mecanismos do processo administrativo tributário do IBS, de modo a servirem para a efetiva prevenção e resolução de controvérsias na seara administrativa, com a consequente redução da litigiosidade e (des)contencioso tributário em nosso País.

DESAFIOS DO PLP 68/24: TRIBUTAÇÃO DO “IVA DUAL” (IBS E CSB) SOBRE AS OPERAÇÕES COM BENS IMÓVEIS NO BRASIL

*Rodrigo Antonio Dias¹
Isabella Fochesatto Panisson²*

1. Introdução

A implementação do modelo de um imposto sobre o valor agregado (IVA) no Brasil pela EC 132/23 por meio da instituição do IBS e da CBS (IVA DUAL) tende a produzir impactos distintos nos diversos setores da economia, em especial no setor imobiliário que possui características próprias.

As operações com bens imóveis apresentam uma complexidade significativa, trazendo um desafio gigantesco para harmonização com o novo modelo de tributação do consumo, o que requer a formulação de regras fiscais adaptadas a sua realidade.

Este artigo tem como objetivo principal analisar os desafios da implementação do IVA no setor imobiliário brasileiro, com especial atenção ao tratamento dado pelo PLP 68/24 aprovado pela Câmara dos Deputados (e ainda aguardando análise pelo Senado

¹ Master of Business Administration (MBA) pelo Instituto de Ensino e Pesquisa – INSPER. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais. Sócio Fundador do escritório VBD Advogados. Presidente da Comissão de Direito Tributário do IBRADIM e membro do CATF/CNI e conselheiro jurídico do SECOVI/SP e SindusCon/SP. Professor na Universidade SECOVI-SP.

² Pós-Graduada no LL.M. em Tributação das Empresas e dos Negócios pela Unisinos de Porto Alegre. Mestre do Mestrado Profissional em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS e associada no *Women In Law Mentoring Brasil* (WLM). Advogada associada do VBD Advogados.

Federal), visando propor diretrizes que possam contribuir para uma regulamentação técnica mais eficaz e neutra dessas atividades, à luz dos princípios da EC 132/23.

2. Breves notas sobre a doutrina e experiência mundial do IVA no setor imobiliário

A tributação do consumo imobiliário é um tema enfrentado de forma específica por todos os países que adotam o modelo IVA, considerando a heterogeneidade do mercado, investimentos de longo prazo e a dificuldade para definição de regras que garantam a efetiva não-cumulatividade – uma característica intrínseca desse modelo – durante o prazo de produção e de consumo de um bem imóvel. Para além disso, a tributação do IVA sobre essas operações encontra pressão política e resistência à imposição de tributos, visto que a oferta de habitação é um tema de relevância para qualquer nação (Alarie & Gendron, 2011, p. 89).

No entanto, apesar de, teoricamente, ao menos parte dessas operações inserirem-se no espectro de “consumo” pode-se dizer que inexistente um consenso internacional acerca de uma tributação ótima dessas atividades.

A tributação do IVA no setor imobiliário é influenciada por diversas variáveis que afetam sua aplicação, resultando em práticas distintas entre os países. A natureza do imóvel, que pode ser residencial ou comercial, além de se tratar de um terreno ou imóvel edificado e se o imóvel for novo ou usado são aspectos considerados entre os modelos analisados. O propósito da utilização do imóvel, podendo ser de moradia, para atividades comerciais, usos mistos ou até vagos também é fator que influencia na tributação, inclusive para fins de isenções. Para locação, há regras diferentes para aluguéis de curta ou longa duração. Ainda, será relevante analisar o modelo por tipo de operação imobiliária, que inclui venda, revenda, locação, arrendamento, reforma, loteamento, serviços imobiliários em geral e construção, visto que cada atividade possui especificidades no ciclo de produção imobiliário. Outro fator a ser considerado é (i) a condição do contribuinte, que pode estar realizando a venda/locação dentro de sua atividade comercial ou não e que pode ser uma pessoa física ou uma entidade registrada como contribuinte do IVA, bem como (ii) a condição do

adquirente, que tende a influenciar nos regimes, em especial se tratando de um consumidor final não inserido na cadeia de credi-
tamento.

Em estudo visando identificar alternativas para tributação das operações com bens imóveis na hipótese de adoção do IVA pelos EUA, Satya Poddar investiga quatro opções, quais sejam, (i) IVA moderno, (ii) tributação abrangente, (iii) isenção para locação residencial), (iv) isenção venda e locação residencial (Poddar, 2010). As conclusões de tal estudo, pela importância de ter sido elaborado para um país que não adere o IVA, foram objeto de abordagem técnica pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF, 2017, p. 1-5) nas discussões iniciais para adoção ao IVA no contexto brasileiro e que vale a pena abordarmos por conta do seu viés teórico e prático:

- IVA MODERNO: adotado com variações pelo Canadá, Austrália e Nova Zelândia, tributa todas as operações e isenta a revenda de imóveis e locação de imóveis residenciais. Tem como vantagem a simplicidade operacional, mas gera perda de arrecadação e uma provável valorização dos imóveis existentes em relação aos novos, pois, na introdução do IVA não há tributação na utilização dos estoques de imóveis existentes.

- TRIBUTAÇÃO ABRANGENTE: conceitualmente, é opção mais abrangente de tributação de vendas e locação de imóveis. O autor revela que esse modelo tende a resolver os problemas do IVA Moderno, visto que não haveria o favorecimento dos imóveis já existentes, além de tributar o aumento do aluguel, contido na valorização do imóvel, na revenda subsequente. Todos os proprietários de imóveis passam a ser contribuintes, sendo necessário para sua implementação a definição de regras de apropriação proporcional de créditos do imóvel com utilização alternada entre uso do proprietário e locação. Para além de pressão política e devido a sua alta complexidade, não é adotada por nenhum país.

- ISENÇÃO LOCAÇÕES RESIDENCIAIS: modelo similar ao da Tributação Abrangente, mas deixa de fora do campo da incidência a locação dos imóveis residenciais. Devido à proximidade dos modelos, essa opção também resolve os problemas do IVA Moderno. Faz-se

necessário distinguir a parcela do imóvel utilizada para fins residencial do comercial, para fins de crédito.

- **ISENÇÃO VENDA E LOCAÇÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS:** adotado com variações pelos países europeus (ao abrigo da Diretiva EU n. 112), bem como por Singapura e Rússia, tanto a venda quanto a locação de imóveis residenciais são isentas, sem direito a crédito de imposto pago, e a tributação recai sobre a construção e reforma. Segundo Poddar, esse modelo pode gerar distorções, visto que incentiva a autoconstrução e a auto-produção de insumos.

No âmbito da União Europeia, a Diretiva EU IVA n. 112 recomenda um sistema de opcionalidade de tributação pelo IVA: isenção ampla dos serviços imobiliários, seja da venda ou locação, seja imóvel de finalidade residencial ou não residencial³, mas admite que o Estado Membro autorize o vendedor ou locador do imóvel a optar pela tributação a com possibilidade de creditamento pelo comprador ou locatário. Segundo Poddar, no contexto europeu, a opção pela tributação de propriedades comerciais seria vantajosa, visto que o imposto seria totalmente creditável ao destinatário, eliminando a residualidade que afeta os custos da cadeia de produção do imóvel (2010, p. 20).

Esse modelo é adotado por Portugal, que isenta a locação de bens imóveis, de uso residencial ou não residencial, mas sempre com a possibilidade de opção pela tributação da operação⁴. Já no Canadá e na Nova Zelândia, por exemplo, a venda e locação são tributáveis, exceto nos casos de locações e vendas de imóveis residenciais ocupados, que estão isentos (Cnossen, 1996, p. 6).

É importante destacar que em vários países que instituem impostos sobre a transmissão imobiliária (tal como o ITBI) existe uma interação com o IVA. Nesses casos, quando o IVA é cobrado, o imposto sobre a transmissão não é aplicado, e vice-versa, garan-

³ Art. 135, item “l” e art. 137, “d” da Diretiva da União Europeia para o IVA, n. 112 de 28.11.2006.

⁴ Art. 12, Capítulo II, Seção I, item 4, do CIVA/PT: “*Os sujeitos passivos que procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução, podem renunciar à isenção prevista no n. 30 do artigo 9.º*”

tindo uma dinâmica para evitar a dupla tributação sobre as operações imobiliárias (idem, p. 7).

Em conclusão, é possível afirmar que (i) é consenso da doutrina internacional que a tributação dessas operações é provavelmente uma das mais complexas na teoria e prática de um imposto sobre o valor agregado, tanto por questões de características particulares das atividades, como técnicas e políticas, (ii) os países que adotam o IVA dispõem tratamentos específicos que variam amplamente por país e envolve inúmeros fatores que dependem das características de cada operação; (iii) a coexistência do IVA e de impostos sobre a transmissão imobiliária torna a tributação das operações com bens imóveis menos neutra do que se espera desse modelo concebido para ser utilizado como um imposto único sobre o consumo (Alarie & Gendron, 2011, p. 118-119).

3. Desafio Brasileiro do IBS e da CBS no setor imobiliário

Apesar de inúmeros desafios para o enquadramento do modelo IVA no setor imobiliário, elencamos os três principais desafios atrelados ao contexto brasileiro:

3.1. Tributação sobre o valor agregado e o atual sistema de tributação do consumo

O sistema IVA se consubstancia em um modelo de tributo não-cumulativo sobre o consumo, correspondente ao valor bruto de produção e importação, subtraído de custos internos, investimentos e exportação, cobrado em todas as etapas do processo de comercialização/produção, em que o crédito correspondente ao tributo pago na etapa anterior é garantido praticamente de forma integral. Em suma, a tributação incide somente no valor que foi adicionado de uma cadeia à outra, assim entendido como a diferença entre o valor de venda e a compra de bens/serviços utilizados pela empresa. Nessa sistemática, o ônus fiscal tende a recair para o consumidor final.

Ocorre que, a atividade imobiliária em geral (que envolve inúmeras atividades como a venda, incorporação, loteamento, locação, administração, construção e serviços imobiliários etc.) não

se equipara a nenhuma outra atividade realizada para a produção de bens/serviços de consumo para qual a Reforma Tributária da EC 132/23 foi delineada. Explicamos.

(i) **Ciclo de produção e de consumo de longo prazo:** a produção imobiliária não é comparável a outras atividades econômicas de produção de bens e serviços. O ciclo de produção é de longo prazo e o consumo de um bem imóvel é distribuído em muitos anos⁵. Uma empresa imobiliária não pode simplesmente desligar as suas máquinas para adequar sua produção à demanda existente.

(ii) **“Consumo” de bens imóveis:** há discussão sobre o conceito de “consumo” em relação a bens imóveis. Por exemplo, a legislação do Imposto de Renda⁶ proíbe a depreciação de terrenos, sugerindo que, se um bem não pode ser depreciado, ele não é consumido no mesmo sentido que outros bens. Nesse sentido, Poddar reforça que o modelo de isenção adotado pelos países europeu decorre em parte de uma visão de que o valor da terra não constitui valor agregado e não deveria ser tributado (Poddar, 2010, p.20).

(iii) **Simplicidade do sistema tributário atual em comparação às empresas industriais e comerciais:** apesar das sabidas deficiências do sistema tributário atual e da alta complexidade existente em relação ao cumprimento de obrigações fiscais e no pagamento dos tributos que a Reforma Tributária da EC 132/23 tem por princípio simplificar, a tributação sobre a atividade imobiliária, em comparação a outras atividades de produção de bens e serviços, tende a ser mais simples. Atualmente, as receitas das operações imobiliárias (incorporação, venda, loteamento, locação) não são tributadas por ICMS, ISS ou IPI, apenas pelo PIS/COFINS. Para projetos de incorporação de imóveis residenciais de interesse social, há a possibilidade de adesão ao Regime Especial de Tributação (RET), mediante afetação do patrimônio, que oferece uma tributação de 1% sobre a receita bruta (tributação do consumo

⁵ Há estudos que indicam que, na média, o brasileiro adquire apenas um imóvel ao longo da vida.

⁶ Art. 318, parágrafo único, inciso I do RIR.

representa 0,53%). Para os demais empreendimentos, a tributação é de 4% (tributação do consumo representa 2,08%). Fora do RET, a alienação e/ou incorporação do imóvel, no regime do lucro presumido, é de até 6,73% sobre a receita, sendo que a tributação do consumo representa 3,65% de PIS/COFINS. No que diz respeito à locação, a tributação no regime do lucro presumido é de 14,53% (tributação do consumo representa 3,65% de PIS/COFINS), semelhante à alíquota de 15% aplicada para alguns investimentos do mercado financeiro. Esse tratamento fiscal tem razão de ser: ambos são investimentos que buscam um retorno sobre o capital, garantindo neutralidade. Ainda, tendo em vista a realidade do mercado imobiliário de pagamentos e financiamentos em longos prazos, a atual legislação permite, e em algumas situações obriga (RET), que o reconhecimento de receitas e despesas dessas atividades seja realizada pelo “regime de caixa”, ou seja, os tributos apenas incidem no momento do efetivo recebimento dos valores.

(iv) **Cumulatividade e Resíduo Tributário:** atualmente a tributação do consumo na atividade imobiliária, em geral, é cumulativa, o que significa que os insumos incorridos não podem ser abatidos da base de cálculo. Embora não haja a incidência direta de tributos como ISS, ICMS e IPI sobre as atividades imobiliárias, esses impostos recaem sobre os insumos utilizados no setor e precisam ser considerados para composição da atual carga tributária total da atividade (o conhecido “resíduo tributário”).

(v) **ITBI:** o Brasil já possui um imposto específico sobre a transferência de propriedade imobiliária e que representa custo significativo nas operações imobiliárias.

(vi) **Desafios à não-cumulatividade e ao crédito:** a proposta de não-cumulatividade plena do modelo IVA enfrenta desafios significativos no contexto imobiliário. Esse raciocínio pode ser demonstrado pelo exemplo da incorporação. Dentre os insumos mais relevantes para essa atividade estão (i) mão de obra, (ii) terreno, (iii) tributos na aquisição ou sobre a propriedade imobiliária (ITBI e IPTU/ITR), (iv) despesas na aquisição de direito de

construir (outorgas onerosas e contrapartidas), bem como outras despesas não geradoras de créditos, pois não são tributadas.

Diante desse cenário, torna-se claro que, sem ajustes técnicos, a implementação da nova tributação sobre o valor agregado poderá resultar em um aumento significativo da complexidade em comparação com o sistema atual, além de potencialmente elevar a carga tributária da atividade. É imprescindível que, sem desconsiderar o viés arrecadatório dessas atividades, a atividade imobiliária receba um tratamento adequado nessa nova abordagem. Isso pode ser alcançado, assim como em outros países que adotam o IVA, por meio de sistemas optativos, com regimes de alíquota zero ou isenções, que evitem a discussão sobre o consumo do bem imóvel e a geração de créditos de IVA. Ou, opcionalmente, por meio da tributação com regras específicas, que reflitam efetivamente o valor agregado das operações e o ciclo de produção e consumo dos imóveis, permitindo a não-cumulatividade e evitando a residualidade tributária, mas com alíquotas que não gerem distorções alocativas em relação à atual realidade e prática do mercado. Ademais, independente do modelo adotado, é importante que seja garantida a simplicidade operacional almejada pela EC 132/23.

3.2. Convivência do sistema atual de tributação com o novo modelo de tributação

A atividade imobiliária é caracterizada por longo ciclo de produção que abrange diversas fases, incluindo projeção, investimento, execução, conclusão e vendas, e que implica riscos financeiros e operacionais elevados. Esse ciclo, que se estende por períodos superiores a um exercício fiscal, impõe desafios únicos à convivência entre o sistema atual de tributação e o novo modelo.

Uma característica presente na incorporação imobiliária, por exemplo, é o descasamento de fluxo de caixa. Segundo pesquisa realizada por meio de dados da Pesquisa Anual da Construção (PAIC), o ciclo produtivo inicia-se aproximadamente 12 meses antes do lançamento comercial do empreendimento e se estende cerca de 30 meses após esse lançamento. Durante esse período, parte significativa dos custos e despesas é acumulada, onde o fluxo financeiro das incorporadoras torna-se positivo, em média, 34

meses após o lançamento (Tendências Consultoria, 2024, p. 7). Ou seja, uma incorporadora que pretende realizar um novo projeto em 2024 poderá ser impactada por um novo modelo de tributação não considerado durante a fase de projeção de investimento inicial. A exemplo da atividade de locação, muitas vezes o preço do aluguel é pactuado contratualmente antes mesmo que o imóvel objeto de locação seja construído, havendo mínima ou nenhuma margem para renegociação dos valores durante o prazo do contrato, considerando ainda travas existentes na legislação civil para revisão de aluguéis e repasse do tributo ao locatário (que arca com o ônus fiscal do IBS/CBS).

Nessas circunstâncias, a falta de uma regra de transição adequada pode afetar diretamente a viabilidade econômica de um empreendimento e de um contrato imobiliário firmado. Isso também afeta o futuro adquirente em relação às parcelas ainda não pagas, já que sobre um preço já negociado e definido haveria a incidência de um novo modelo de tributação totalmente diferente do quanto considerado para realização da operação de venda ou locação.

Outro aspecto relevante a esse tema, refere-se ao tratamento do imóvel adquirido antes da implementação do novo sistema tributário. A ausência de uma disciplina específica para essa transição poderia resultar em um tratamento desigual entre os empreendimentos imobiliários. Os novos poderiam se beneficiar da possibilidade de apropriação de créditos das aquisições de bens e serviços relacionados à formação do imóvel, gerando distorções competitivas que impactariam a equidade dentro do próprio setor.

Diante dessa realidade, parece necessário que se estabeleçam regras de transição adequadas para os empreendimentos e contratos imobiliários firmados sob a atual sistemática de tributação. Essa medida visa garantir a preservação do equilíbrio econômico-financeiro que foi projetado e assumido por essas empresas, além de proporcionar segurança jurídica que deve conduzir as relações de mudança perante um sistema jurídico harmônico. Nesse sentido, cabe lembrar que a preservação do equilíbrio econômico-financeiro nas operações imobiliárias não seria uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro⁷.

⁷ Essa preocupação resultou na manutenção do regime cumulativo de PIS/COFINS para determinadas receitas imobiliárias, mesmo com a introdu-

3.3. Teoria do IVA X contexto habitacional no Brasil:

A habitação consta como direito social (artigo 6º da Constituição Federal) e a tributação dessa atividade está intimamente ligada a questões habitacionais no contexto brasileiro, especialmente considerando um déficit habitacional de mais de 7 milhões (IBGE, 2018).

Nesse sentido, a regulamentação da Reforma Tributária precisa estar alinhada com a realidade brasileira, adaptando os modelos teóricos mais eficientes do IVA às particularidades do mercado e aos desafios habitacionais do nosso país, que atualmente conta, inclusive, com diversos programas de incentivo à habitação social.

A lógica do modelo de IVA, ao tributar bens e serviços consumidos ao longo da cadeia produtiva, é de que o custo do tributo seja arcado pelo consumidor final. Eventual encarecimento do valor dos imóveis e a possibilidade de desaquecimento do setor imobiliário, que é um dos principais geradores de receita e empregos no país, não são apenas questões isoladas, mas têm repercussões significativas na economia nacional. Além disso, o setor da construção civil apresenta alto grau de informalidade, e o novo modelo deve incentivar a formalização. Diante de tal contexto, não há como descolar política e a técnica fiscal dessa realidade.

4. Regulamentação do IBS e da CBS ao setor imobiliário no PLP 68/24

Considerando os três principais desafios elencados no tópico anterior, analisaremos a abordagem do PLP 68/24 em relação a cada um desses temas.

4.1. Regime específico das operações com bens imóveis

A EC 132/23 introduziu a tributação do IBS e da CBS estabelecendo uma alíquota padrão e regras gerais para todos os bens

ção do regime não-cumulativo: incisos XI, XX e XXVI do artigo 10 e inciso V do artigo 15 da Lei n. 10.833/2003.

e serviços, o “regime geral”. No entanto, como tipicamente ocorre nos outros países que adotam o IVA, existem exceções. Entre essas exceções, encontram-se os regimes “diferenciados” e “favorecidos”, que oferecem tratamentos tipicamente focado na “extrafiscalidade”⁸, além dos regimes “específicos” que requerem uma abordagem técnica para operações que demandam um tratamento adequado dentro do novo modelo IVA, mas que nada devem ter de caráter extrafiscal.

Como demonstrado pela experiência mundial, o setor imobiliário foi incluído pelo legislador constituinte no regime específico, que permite ajustes nas alíquotas, nas regras de crédito, na base de cálculo, não aplicação da não-cumulatividade e tributação sobre a receita ou faturamento⁹. Coube ao PLP 68/24 regulamentá-lo.

Com base no texto do PLP 68/24 aprovado pela Câmara dos Deputados, esse regime, que abrange 24 (vinte e quatro) artigos, introduz diversas novas regras que impactam o reconhecimento e a apuração das receitas do setor imobiliário. Entre essas normas, estão critérios específicos para apuração da base de cálculo das operações, como o redutor de ajuste e o redutor social, além de prever uma redução de 40% (quarenta por cento) em relação à chamada “alíquota-padrão” do IBS/CBS (estimada em 26,5% (vinte e seis e meio por cento pelo Ministério da Fazenda) para as operações imobiliárias em geral (alíquota efetiva de 15,90% – quinze vírgula noventa por cento) e de 60% (sessenta por cento) para locação (alíquota efetiva de 10,60% – dez vírgula sessenta por cento). No modelo proposto, a exceção dos casos previstos no artigo 26 (fundos, consórcio, condomínios etc.), não há previsão de regimes optativos para contemplar as diferentes situações ocorridas nas operações com bens imóveis, conforme recomendação e prática da união europeia.

Considerando que as diferentes regras previstas no PLP 68/24 para cada atividade do setor exigiriam um artigo próprio, esta análise focará principalmente nos redutores da base de cálculo

⁸ “(...) consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios” (CARVALHO, 2011, p. 291).

⁹ Art. 156, § 6º, inciso II da EC 132/23.

na venda de imóveis por contribuintes do IBS e da CBS à luz dos desafios da tributação pelo valor agregado.

O PLP 68/24 estabelece dois tipos de redutores da base de cálculo: o redutor de ajuste e o redutor social. No que diz respeito ao redutor de ajuste da base de cálculo do IBS e da CBS, ele será vinculado ao respectivo imóvel, podendo ser utilizado exclusivamente para reduzir a base de cálculo das operações relativas ao bem imóvel. Com isso, o dispositivo o vincula especificamente às vendas das unidades imobiliárias, decorrentes ou não de incorporação ou parcelamento do solo. A normativa ainda regula diferentes situações, que dependem da data de aquisição do imóvel, da condição de (não) contribuinte do vendedor, bem como do momento de produção. Para imóveis adquiridos até 31/12/2026, o redutor corresponderá, por opção do contribuinte, ao valor efetivo de aquisição do bem imóvel ou pelo valor de referência (arbitrado pelo fisco). No caso de bens imóveis adquiridos a partir de 01/01/2027, se essa aquisição for de um vendedor não sujeito ao regime do IBS e da CBS (a exemplo de uma pessoa física não contribuinte), o redutor corresponderá ao valor de aquisição do bem imóvel. Mas se o vendedor estiver sujeito ao regime do IBS e da CBS, o redutor corresponderá ao valor não utilizado do redutor de ajuste relativo ao bem imóvel. No caso dos bens imóveis em construção em 31/12/2026, o redutor corresponderá à soma do valor de aquisição do terreno e do montante despendido na aquisição de bens/serviços que possam ser contabilizados como custo de produção do imóvel, desde que comprovado com base em documentos fiscais idôneos.

Em todas as hipóteses foi prevista a atualização do redutor de ajuste pelo IPCA ou por outro índice que vier a substituí-lo até o momento da venda do imóvel, de forma a preservar o seu valor no tempo. O que não ficou claro das normativas, entretanto, é que essa atualização seja feita até a data do pagamento do IBS/CBS, que ocorre no momento do recebimento do preço pelo contribuinte. Isso é particularmente relevante para as operações de incorporação e parcelamento do solo, nas quais a sistemática do “regime caixa” foi prevista no PLP 68/24 (ainda que não tenham sido incluídas, as operações de alienação de bens imóveis não decorrentes de incorporação e de parcelamento também deveriam estar alinhadas a esse formato de reconhecimento). Isso porque, como já dito, em parte relevante das operações imobiliárias, o recebimento do preço ocorre ao longo de anos e a ausência de correção do redutor de ajuste

até o momento do pagamento do tributo pode provocar artificialmente aumento de carga tributária.

As normativas ainda preveem que custos que repercutem na formação do preço da unidade imobiliária, como o ITBI e do laudêmio decorrente da aquisição do imóvel, outorgas e contrapartidas pagas ou entregues ao Poder Público, integrarão o redutor de ajuste e poderão também ser deduzidas da base de cálculo das operações.

O “redutor social”, como o próprio nome revela, possui viés social, sendo destinado à venda de imóveis novos (que não tenha sido ocupado ou utilizado) e residenciais, podendo ser utilizado uma única vez para cada imóvel. Nesse caso, após a aplicação do redutor de ajuste, a base de cálculo do IBS e da CBS será reduzida em R\$ 100.000,00 (cem mil reais) por cada unidade imobiliária e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) por lote residencial, com correção desses valores fixados pelo IPCA ou por outro índice que venha a substituí-lo na data da publicação da lei complementar.

Nas operações de locação, não há um redutor de ajuste¹⁰, mas tão somente o redutor social para locações residenciais no valor de R\$ 400,00 (quatrocentos reais) por bem imóvel.

Embora reconheçamos a necessidade de ajustes adicionais no regime específico, acreditamos que o modelo de redutor viabiliza a tributação sobre o valor agregado na venda de imóveis. Isso ocorre porque a tributação incide, essencialmente, sobre o valor que foi acrescido ao preço do imóvel, descontando o custo de aquisição e outros custos relacionados à operação na etapa anterior da compra do imóvel, evitando-se assim que a parte do imóvel que já tenha sido tributada, seja na sistemática atual, seja na nova sistemática, sofra uma nova tributação, resultando em um sistema cumulativo novamente.

¹⁰ A primeira versão do PLP 68/ 24 previa um redutor de ajuste de 1/360 (um, trezentos e sessenta avos) sobre o valor do imóvel que foi retirado da versão aprovada na Câmara dos Deputados. O que, inclusive justifica a alíquota da locação representar um terço da alíquota das demais atividades com bens imóveis.

4.2. Regime de transição

O PLP 68/24 não contemplou um modelo de transição que mantivesse a carga tributária atual, garantisse a neutralidade entre imóveis já existentes e os novos, e permitisse a continuidade da forma de tributação utilizada na elaboração de orçamentos e na precificação de empreendimentos e contratos já firmados na atual sistemática de tributação, conforme pautado no tópico 3.2.

Sobre o tema, parece-nos razoável que o regramento preveja a manutenção do sistema de tributação para vendas já realizadas e contratos já firmados, estabelecendo critérios claros para esse enquadramento e que deem segurança jurídica ao contribuinte e ao fisco, com um sistema optativo para vendas e celebração de contratos realizados ao longo da transição. Ainda, considerando a introdução do IBS em 2029, parece-nos relevante a previsão de regras que mitiguem a incidência de resíduos do ICMS e do ISS na apuração do IBS garantindo não-cumulatividade, desde o início da transição, especialmente considerando que a atividade com bens imóveis certamente terá que conviver com situações em que a aquisição de insumos não ocorrerá no mesmo ano-calendário da venda das unidades imobiliárias, gerando um descasamento de créditos e débitos, com alíquotas distintas, ao longo da transição.

4.3. Não aumento do preço do imóvel

A reforma tributária do consumo busca eliminar distorções no sistema atual, prometendo neutralidade fiscal e sem aumento da carga tributária. Há muitas dúvidas se a atual regulamentação prevista no PLP 68/24 prevê mecanismos suficientes, à luz do novo modelo IVA, para que o custo tributário contido em uma unidade imobiliária seja próximo do custo tributário atual. Como visto, os desafios de adequação desse novo modelo tributário nas operações com bens imóveis atrelado ao contexto brasileiro não são poucos.

A manutenção da carga tributária não se trata de renúncia ou desoneração fiscal (diferentemente das atividades sujeitas à regimes favorecidos e diferenciados) e é pressuposto da EC 132/23 para aquelas atividades previstas nos regimes específicos de tributação, como é o caso das operações com bens imóveis.

Eventuais ajustes de alíquotas nos regimes específicos não afetam a definição da alíquota-padrão (modal) conforme prevê a Nota Técnica do Ministério da Fazenda (Ministério da Fazenda/SERT, 2023). O documento apresentado pelo Ministério da Fazenda analisa diferentes cenários de variação da alíquota-padrão, levando em conta redutores de alíquotas para atividades com regimes favorecidos e diferenciados. Ocorre que, o “cenário base” considera que nenhum tratamento diferenciado seria adotado, com exceção da manutenção do Simples Nacional e Zona Franca de Manaus, além dos regimes específicos de caráter técnico, visto que para esses a Reforma Tributária pressupõe a manutenção da carga tributária atual. De tal forma, a regulamentação do PLP 68/24 tem como desafio o não aumento do preço do imóvel ao consumidor final em todas as suas faixas de preço.

5. Conclusão

Considerando as melhores técnicas da experiência internacional do IVA no setor imobiliário, as especificidades do setor, o contexto habitacional brasileiro e os princípios da EC 132/23, a regulamentação do PLP 68/24 revela a necessidade de uma abordagem técnico-jurídica que busque:

- a) adequar a tributação sobre o valor agregado à luz das características de produção do setor e da atual sistemática de tributação da atividade.
- b) a criação de regras de transição para permitir uma convivência harmoniosa e segurança jurídica entre o sistema tributário atual e o novo modelo proposto.
- c) regras que não resultem em aumento dos preços dos imóveis e distorções alocativas, concretizando a premissa de um regime específico da EC 132/23.

Referências

ALARIE, B.; GENDRON, P.-P. The VAT treatment of real and immovable property in Canada. In: VAN BREDERODE, R. (Ed.). **Immovable property under VAT: a comparative global analysis**. p. 89. Kluwer Law International, 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Alíquota padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da reforma tributária**. Agosto de 2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 04 ago. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **IBS na indústria de construção**. Versão 2. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <https://goo.gl/eb2PTQ>. Acesso em: 04 ago. 2024.

CNOSEN, S. VAT treatment of immovable property. In: THURONYI, V. (Ed.). **Tax law design and drafting**. Vol. 1. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1996.

PODDAR, Satya. **Taxation of housing under a VAT**. Disponível em: <www.researchgate.net/publication/228181847>. Acesso em: 04 ago. 2024.

TENDÊNCIAS CONSULTORIA. **Possíveis impactos da reforma tributária sobre a atividade de incorporação imobiliária**. 2024.

VALOR ECONÔMICO. **Déficit de moradias no país já chega a 7,7 milhões**. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2018/05/03/de-ficit-de-moradias-no-pais-ja-chega-a-77-milhoes.ghtml>. Acesso em: 04 ago. 2024.

FISCALIZAÇÃO E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO À LUZ DOS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR N. 50, 68 E 108/24

Camila Abrunhosa Tapias¹

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC 132/23) implementou profundas mudanças na tributação do consumo no Brasil, substituindo o ICMS e o ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e o PIS e a COFINS pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), além de instituir o Imposto Seletivo (IS) incidente sobre bens ou serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O momento agora é de regulamentação dos novos tributos por meio das competentes leis complementares, que devem ser cuidadosamente estruturadas para assegurar que os (tão almejados) princípios da simplicidade, transparência, cooperação e justiça fiscal, incluídos no parágrafo 3^o, do artigo 145, da Constituição Federal, sejam efetivamente alcançados.

Os Projetos de Lei Complementar (PLP) 68 e 108, apresentados pelo Governo Federal em abril de 2024, desempenham um importante papel nesse processo de regulamentação do novo sistema tributário. Eles são responsáveis por instituir os novos tributos e definir as regras, a estrutura, o funcionamento e as dire-

¹ Advogada em São Paulo e sócia de Utumi Advogados. Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela FGV/SP. Coordenadora da Comissão Tributária do IBRADEMP. Vice-Presidente do projeto Mulheres no Tributário.

² § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

trizes fundamentais para sua implementação e operação, além de disciplinar as normas para fiscalização e contencioso administrativo do IBS, CBS e Imposto Seletivo.

Além desses PLPs, a coalizão de 24 (vinte e quatro) frentes parlamentares do Congresso Nacional apresentou 15 (quinze) outros projetos de leis complementares para regulamentar a nova reforma tributária sobre o consumo. Para o que importa ao presente artigo, destaca-se o PLP n. 50/2024, de autoria do deputado Joaquim Passarinho, com texto elaborado pelo grupo Mulheres no Tributário, que propôs a regulamentação da fiscalização e do processo administrativo tributário do IBS e da CBS.

A par disso, o estudo ora proposto pretende analisar brevemente as implicações desses PLPs, com um olhar atento para os desafios e oportunidades que se apresentam no campo da fiscalização e do contencioso administrativo dos novos tributos. A intenção aqui é identificar os principais pontos de atenção e propor melhorias que possam contribuir para um sistema tributário mais simples, transparente, cooperativo e justo, alinhado com os objetivos da reforma tributária e as necessidades da sociedade brasileira como um todo.

2. IVA-Dual: IBS e CBS

A reforma tributária no Brasil sempre teve como um de seus maiores objetivos a busca por simplicidade, transparência e eficiência. Para alcançar esses objetivos, o legislador constituinte optou pelo modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) para a tributação sobre o consumo. O IVA é amplamente reconhecido por sua capacidade de simplificar a tributação e aumentar a transparência nas transações econômicas, tornando o sistema mais claro e previsível tanto para contribuintes quanto para autoridades fiscais.

Contudo, devido ao formato federalista adotado pelo país, foi necessário criar um modelo de IVA-dual para preservar as competências tributárias dos diferentes entes federativos. Esse modelo resultou na introdução de dois novos tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), administrado em âmbito estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal. Ambos compartilham os mesmos fatos geradores, bases de cálculos e regras fundamentais, incluindo as regras de

tomada de crédito, benefícios fiscais e regimes específicos, com o objetivo de simplificar o sistema tributário em comparação com o sistema atual, que é fragmentado e complexo.

A adoção de um modelo de IVA-dual foi uma escolha estratégica para garantir que os Estados e Municípios mantivessem sua autonomia fiscal, aspecto bastante relevante em um país de dimensões continentais e com uma estrutura federativa complexa como o Brasil. Nesse contexto, preservar a capacidade de arrecadação de receitas por parte desses entes federativos foi fundamental para assegurar que pudessem continuar a financiar suas atividades e cumprir suas responsabilidades regionais.

No entanto, essa autonomia deve ser equilibrada com a necessidade de um sistema tributário nacional mais simples, eficiente e transparente. Para que o modelo de IVA-dual realmente atinja seus objetivos de simplicidade, transparência e eficiência, é indispensável que a implementação dos novos tributos seja conduzida de maneira integrada e coordenada. É *mister* que os princípios norteadores da reforma não se percam ao longo do processo.

Por isso, qualquer projeto de lei complementar destinado a regulamentar e aplicar as novas normas tributárias deve ter como premissa fundamental a adoção desses princípios. Somente assim será possível garantir que os princípios norteadores da reforma tributária, como a simplificação e a justiça fiscal, sejam plenamente alcançados, sem comprometer a autonomia fiscal dos Estados e Municípios.

A transição para esse novo sistema requer um planejamento detalhado, que assegure a preservação dessas autonomias, mas também promova uma harmonização necessária entre os diferentes entes federativos. Isso inclui a implementação de uma fiscalização eficaz e a criação de um contencioso administrativo que reflita a coesão e a integração almejadas pela reforma.

A Emenda Constitucional 132, inclusive, reforça essa intenção ao inserir o artigo 156-B, parágrafo 8º, que estabelece que *“Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.”* Tal disposição evidencia o compromisso em buscar uma maior integração e coordenação entre os diferentes níveis de governo.

No próximo capítulo, será discutido como o Projeto de Lei Complementar 68 aborda esses desafios, particularmente no que

tange à fiscalização. Analisaremos as propostas apresentadas, seus potenciais impactos e as áreas onde ainda há espaço para aprimoramentos, com o intuito de garantir que o novo sistema tributário não só simplifique, mas também fortaleça a confiança e a segurança jurídica para todos os envolvidos.

3. PLP 68 e fiscalização: desafios e propostas

O Projeto de Lei Complementar 68 tem como objetivo principal regulamentar o IBS, a CBS e o Imposto Seletivo, estabelecendo as diretrizes fundamentais para a implementação e operação desses novos tributos. Isso inclui a definição de normas de fiscalização, visando garantir a arrecadação eficiente e o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes. O projeto foi aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024 e agora segue para análise e votação no Senado Federal.

Especificamente em relação à fiscalização dos novos tributos, o PLP 68 propõe um modelo descentralizado das responsabilidades de fiscalização entre os três níveis de governo: federal, estadual e municipal. Nesse modelo, a Receita Federal do Brasil ficaria encarregada da fiscalização da CBS, enquanto as autoridades fiscais estaduais e municipais seriam responsáveis pela fiscalização do IBS³. Embora essa abordagem busque preservar a autonomia fiscal dos entes federativos, ela também levanta preocupações sobre a eficácia da coordenação entre os diferentes níveis de governo.

E isso porque a descentralização proposta no PLP 68 pode levar a interpretações divergentes das normas tributárias e a autuações conflitantes, criando um cenário de insegurança jurídica para os contribuintes. Além disso, a divisão de responsabilidades fiscalizatórias pode resultar em um uso ineficiente dos recursos públicos, uma vez que diferentes esferas de governo estariam realizando atividades de fiscalização paralelas sobre o mesmo fato gerador,

³ Art. 312. A fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias, bem como a constituição do crédito tributário relativo: I - à CBS compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil; II - ao IBS compete às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

decorrente da mesma operação, sem uma adequada integração. A falta de uniformidade nas ações fiscais entre os entes federativos pode ainda dificultar a aplicação uniforme das normas tributárias, gerando custos adicionais tanto para o governo quanto para os contribuintes.

Um dos pontos positivos do PLP 68 é a implementação de um ambiente digital compartilhado, que pode facilitar a fiscalização e a constituição do crédito tributário. No entanto, o projeto falha ao prever que, apenas nos processos fiscais de pequeno valor, as administrações tributárias da União, Estados e Municípios poderão celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS⁴.

Em contraste, o PLP 50, elaborado pela Frente Parlamentar do Empreendedorismo em parceria com o projeto Mulheres no Tributário, propõe a centralização das atividades de apuração, fiscalização e cobrança do IBS e da CBS. Esse modelo visa reduzir o "custo Brasil", diminuir o custo de conformidade e eliminar a necessidade de múltiplas inscrições dos contribuintes em cada entidade federativa. A centralização permitiria uma coordenação mais eficaz das atividades fiscais, garantindo uma aplicação uniforme das normas tributárias e facilitando o cumprimento das obrigações pelos contribuintes.

Nesse contexto, o PLP 50, de autoria do deputado Joaquim Passarinho, apresenta uma proposta mais alinhada com os objetivos da reforma tributária, particularmente no que diz respeito à fiscalização. O PLP 50 propõe uma abordagem mais detalhada e clara para a coordenação das atividades de fiscalização do IBS e da CBS, estabelecendo diretrizes específicas para a integração dos processos fiscais entre os diferentes entes federativos. Além disso, o PLP 50 enfatiza a importância de criar um sistema unificado de fiscalização e contencioso administrativo, que facilite a aplicação das normas e fortaleça a segurança jurídica, especialmente em um país com uma estrutura federativa complexa como o Brasil.

⁴ Art. 314. A RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão celebrar convênio para delegação recíproca da atividade de fiscalização do IBS e da CBS nos processos fiscais de pequeno valor, assim considerados aqueles cujo lançamento não supere limite único estabelecido no regulamento.

Comparado ao PLP 68, o PLP 50 é mais condizente com os princípios de simplicidade, transparência e eficiência que a reforma tributária almeja. Ele busca eliminar a complexidade e reduzir a cultura do litígio, aspectos essenciais para a criação de um ambiente tributário mais estável e previsível. A proposta do PLP 50 também inclui a adoção de procedimentos padronizados e a criação de uma base de dados centralizada para a fiscalização, de modo a facilitar a atuação coordenada das administrações tributárias e reduzir os custos de *compliance* para os contribuintes.

Em conclusão, embora o PLP 68 seja um passo importante na regulamentação do novo sistema tributário, ele ainda apresenta lacunas que podem dificultar a realização plena dos objetivos da reforma. O PLP 50, por outro lado, oferece propostas mais robustas e detalhadas no que tange à fiscalização, que podem contribuir significativamente para a construção de um sistema tributário mais simples, transparente e eficiente. No estágio atual que a reforma tributária se encontra, é imprescindível que essas propostas sejam consideradas e, se possível, integradas ao PLP 68, para que se possa alcançar uma reforma tributária verdadeiramente transformadora e alinhada com as necessidades do país.

4. PLP 108 e contencioso administrativo do IBS: estrutura e eficácia

O Projeto de Lei Complementar 108/2024 tem como objetivo central instituir o Comitê Gestor do IBS (GCIBS) e definir as regras para o processo administrativo tributário relacionado ao imposto, além de prever outras disposições. O projeto foi aprovado pela Câmara dos Deputados em 12 de agosto de 2024 e agora segue para análise e votação no Senado Federal.

É importante destacar que o PLP 108 se concentra exclusivamente no contencioso administrativo do IBS, que é de competência de Estados e Municípios. Embora o artigo 315 do PLP 68 (analisado anteriormente) preveja a possibilidade de celebração de convênios para delegação recíproca do julgamento do contencioso administrativo do IBS e da CBS em processos de pequeno valor, fato é que o contencioso administrativo da CBS não sofrerá mudanças e continuará com a estrutura federal atualmente existente,

composta pelas DRJs (Delegacias da Receita Federal de Julgamento) e pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

Pois bem. O PLP 108 propõe um modelo descentralizado para o contencioso administrativo do IBS, distribuindo as responsabilidades de julgamento entre as 27 unidades federativas do país⁵. De acordo com a proposta, cada Estado manterá sua própria estrutura de administração fazendária, com Câmaras de Julgamento em primeira e segunda instâncias, além de uma terceira instância destinada à uniformização da jurisprudência (Câmara Superior do IBS), composta por representantes de Estados, Municípios e Distrito Federal. Embora essa abordagem busque respeitar a autonomia dos entes federativos, ela suscita questões possivelmente preocupantes sobre a simplicidade, eficiência e a uniformidade na aplicação das normas tributárias. Essas preocupações são intensificadas pelo fato de que as fiscalizações e julgamentos de IBS e CBS não estarão alinhados, uma vez que os PLPs 68 e 108 preveem estruturas e regras organizacionais distintas para cada tributo.

A proposta de manter estruturas de julgamento independentes em cada Estado pode resultar em interpretações divergentes e possivelmente conflitantes das normas tributárias, o que compromete a segurança jurídica e a previsibilidade do sistema. Além disso, tal como mencionado no tópico precedente, a fragmentação do contencioso tributário tende a criar um uso ineficiente dos recursos públicos, uma vez que múltiplas autoridades fiscais estarão realizando atividades semelhantes sem a devida coordenação. O impacto dessa fragmentação vai além da simples duplicidade de esforços, afetando diretamente a simplicidade e a eficácia almejadas pela reforma tributária.

Um dos aspectos mais controversos do PLP 108 é a composição das instâncias de julgamento. A primeira instância seria composta exclusivamente por julgadores provenientes das administrações fazendárias, enquanto a segunda instância incluiria representantes dos contribuintes, mas com um presidente oriundo do Fisco, que teria o voto de desempate. A terceira instância, por sua vez, seria inteiramente formada por representantes dos Estados, Municípios e Distrito Federal, sem qualquer participação da iniciativa privada. Essa falta de paridade entre Fisco e contribuintes é

⁵ Artigo 100 do PLP 108

particularmente preocupante, pois compromete a imparcialidade e a equidade do processo administrativo tributário como um todo.

Além disso, também é uma preocupação o fato de o PLP 108 estabelecer que os julgadores administrativos não poderão afastar a aplicação de normas infralegais com base em sua ilegalidade, o que pode gerar mais judicialização e conflitos entre os processos administrativos do IBS e da CBS. Essa restrição vai na contramão das melhores práticas processuais, que defendem a liberdade dos julgadores para decidir com base na lei em sentido estrito, especialmente em casos que envolvem normas secundárias.

Como se vê, o projeto apresenta falhas ao não assegurar plenamente a segurança jurídica e a simplicidade, que deveriam ser os pilares de todas as interações entre Fiscos e contribuintes. Entretanto, sob uma visão positiva, o PLP 108 traz um avanço significativo ao padronizar as normas processuais administrativas para todos os 27 Estados e mais de 500 Municípios, além do Distrito Federal. Isso representa uma melhoria em relação ao sistema anterior do ICMS e ISS, em que cada Estado e cada Município possuía suas próprias regulamentações para o contencioso administrativo.

O PLP 108 também andou bem ao alterar a contagem dos prazos processuais para dias úteis e ao prever um recesso, suspendendo o curso dos prazos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, o que está em conformidade com as melhores práticas processuais no âmbito cível.

Já o PLP 50/2024, desenvolvido pelo grupo Mulheres no Tributário em parceria com a Frente Parlamentar do Empreendedorismo, sugere um modelo centralizado e integrado para o contencioso administrativo do IBS e da CBS. Essa proposta defende a criação de uma estrutura única de julgamento para ambos os tributos, por meio de um novo tribunal administrativo, composto por câmaras de julgamento regionais que incluem representantes da União, dos Estados, dos Municípios e da sociedade civil em todas as instâncias, inclusive na Câmara de Uniformização.

A proposta do PLP 50 também inclui a possibilidade de os julgadores afastarem a aplicação de normas infralegais consideradas ilegais, o que reduziria a necessidade de judicialização e aumentaria a confiança dos contribuintes no sistema tributário. Além disso, a centralização do contencioso administrativo contribuiria para a otimização dos recursos do Estado e simplificação de todo o

processo, favorecendo um ambiente de negócios mais previsível e justo.

Diante dessas considerações, fica claro que o PLP 108, em sua forma atual, apresenta desafios que precisam ser enfrentados para garantir que os objetivos de simplificação e justiça fiscal da reforma tributária sejam alcançados. A estrutura descentralizada proposta pode gerar ineficiências e aumentar a litigiosidade, enquanto a falta de paridade na uniformização da jurisprudência ameaça a imparcialidade do processo administrativo. Portanto, é imperativo que o Congresso Nacional reavalie o PLP 108, considerando a integração com as propostas mais robustas do PLP 50, para assegurar que o contencioso administrativo do IBS e da CBS seja efetivo, justo e alinhado com os princípios da reforma tributária.

5. Conclusão

A Emenda Constitucional n. 132/2023, ao introduzir novos princípios e tributos, oferece uma oportunidade única de modernização e simplificação do sistema tributário brasileiro. O sucesso do IVA-dual no Brasil depende não apenas da criação dos tributos IBS e CBS, mas também da implementação cuidadosa e coerente das regulamentações futuras. É essencial que o legislador, o Poder Executivo e a sociedade trabalhem para eliminar as lacunas e assegurar que as regulamentações estejam alinhadas com os objetivos de simplicidade, transparência, justiça, cooperação, sustentabilidade e neutralidade.

A centralização das atividades de fiscalização e contencioso administrativo, conforme proposto pelo PLP 50, parece ser a abordagem mais promissora para alcançar esses objetivos, promovendo um sistema tributário mais eficiente, justo e seguro. A continuidade do debate e a participação ativa de todas as partes interessadas são fundamentais para garantir que a reforma tributária cumpra seus objetivos de promover um ambiente de negócios mais favorável e impulsionar o crescimento econômico do país.

Referências

BRASIL. *Emenda Constitucional N. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm>. Acesso em 05 de agosto de 2024.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar N. 68, de 2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm. Acesso em 05 de agosto de 2024.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar N. 108, de 2024*. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS e dá outras providências. Disponível em https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-108.htm. Acesso em 05 de agosto de 2024.

IBS E CBS NA ATIVIDADE DE LOTEAMENTOS E VENDAS DE LOTES PRONTOS. ANALISANDO O PLP 68/2024

Manuela Balarotti¹

1. Introdução

A presente nota técnica tem por finalidade tratar da proposta de regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) no que se refere à atividade de loteamentos e à venda de lotes prontos. Para tanto, faz-se essencial estabelecer inicialmente o que se deve entender por atividade de loteamento e por venda de lotes prontos. Posteriormente, também, tratar-se-á pontual e objetivamente das especificidades de tais atividades frente às propostas de dispositivos contidos na PLP 68/24.

2. Abrangência dos conceitos de atividade de loteamentos e vendas de lotes prontos para fins da aplicação das regras propostas no PLP 68/2024

A atividade de loteamentos é regida pela Lei Federal n. 6.766/79 que regula o parcelamento de solo e em seu art. 2º determina que “*poderá ser feito mediante **loteamento** ou **desmembramento**, observadas as disposições desta Lei e das legislações estaduais e municipais pertinentes*”². Em ambas as espécies de parcelamento de solo (tanto no desmembramento, quanto no loteamen-

¹ Bacharel em direito pela UEL, especialista em Direito Tributário pelo IBET, advogada.

² Lei n. 6.766/1979, art. 2º *caput*.

to) tem-se o nascimento de novos lotes, que constituir-se-ão novas unidades imobiliárias autônomas e díspares da gleba originária, inclusive com a abertura de novas matrículas. Aliás, o nascimento de tais novas unidades imobiliárias díspares e autônomas em decorrência da atividade de parcelamento do solo foi um dos principais fundamentos à fixação da tese do Tema 1.084 do Supremo Tribunal Federal³, que assim fez constar da fundamentação do Acórdão: “[...] *os imóveis oriundos de parcelamento de solo urbano ou de inclusão de área anteriormente rural em zona urbana ganham nova matrícula, passando a ter existência autônoma em relação ao imóvel original*”.

Diferenciam-se as duas espécies de parcelamento de solo pela principal e especial característica do loteamento, qual seja, a “*abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes*”⁴, acrescida de diversas obrigações impostas pela lei ao loteador, chamadas de contrapartidas. Já no desmembramento do solo, a subdivisão da gleba em lotes (também autônomos em relação à gleba originária) dá-se necessariamente com o aproveitamento do sistema viário existente.

Por não haver maiores complexidades na atividade de desmembramento de solo, este não será o enfoque desta nota técnica, que voltará sua visão à atividade de loteamento, à venda dos lotes prontos e à nova tributação destas operações pelo IBS e pela CBS. Para tanto, resta-nos discorrer acerca do conceito de “venda de lotes prontos” para fins da aplicação dos dispositivos propostos no PLP 68/2024.

O PLP 68/2024 destinou, dentro dos dispositivos voltados ao regime específico de operações com bens imóveis, uma seção especialmente destinada às atividades de Incorporação Imobiliária e Parcelamento de Solo, a qual denominou “*Seção V - Da Incorporação Imobiliária e do Parcelamento de Solo*”. Referida seção tem apenas um artigo, o art. 258⁵, que traz regramento específico e diferenciado à tais atividades no que se refere ao momento em que

³ ARE n. 1.245.097/PR.

⁴ Lei n. 6.766/1979, art. 2º, § 1º.

⁵ A numeração dos artigos do PLP 68/2024 referidos nesta nota técnica referem-se à versão datada de 19/07/24 e assinada por chancela eletrônica do Exmo. Deputado Federal Arthur Lira.

se tornam devidos o IBS e a CBS (regime de caixa), compensação dos créditos apropriados, pedido de ressarcimento de eventual saldo credor de créditos e aplicação dos redutores de ajuste e social. Ou seja, atribui importante tratamento específico às operações de incorporação imobiliária e parcelamento de solo (gênero, no qual inclui-se a espécie loteamento, objeto deste estudo), razão pela qual se faz imprescindível delimitar as operações com imóveis às quais se aplicam tais regras.

Entretanto, a leitura do art. 258 do PLP 68/2024 não nos conduz a um entendimento claro e indene de dúvidas quanto à sobredita e necessária delimitação, pois não há uma perfeita e exata correlação entre o *caput* e o § 1º do dispositivo, nos quais se lê:

“Art. 258. Na **incorporação imobiliária** e no **parcelamento do solo**, o IBS e a CBS incidentes na alienação das **unidades imobiliárias** serão devidos em cada pagamento.

§ 1º. **Considera-se unidade imobiliária:**

I – o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;

II – cada lote oriundo de desmembramento de terreno;

III – cada terreno decorrente de loteamento;

IV – cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e

V – o prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma.”

Vê-se que a leitura do *caput* do dispositivo conduz-nos a uma conclusão clara de que está tratando do *momento* em que se torna devido o IBS e a CBS da alienação de **unidades imobiliárias decorrentes** da incorporação imobiliária e do parcelamento do solo (para este estudo e doravante, loteamento). Tais atividades são ambas legalmente conceituadas⁶ e estritamente regulamentadas por

⁶ Lei n. 4.591/1964, art. 28, parágrafo único: “Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjuntos de edificações compostas de unidades autônomas.” Lei n. 6.766/1979, art. 2º, §§ 1º e 2º: “Considera-se loteamento a subdivisão da gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes” e “Considera-se desmembramento a subdivisão de gleba

leis próprias, de maneira que é sistematicamente impossível a extensão (ou restrição) de seus conceitos. Significa dizer, as atividades de incorporação imobiliária e de loteamento são **típicas**, assim como o são também as operações de alienação de unidades imobiliárias imediatamente delas decorrentes.

Neste contexto, analisa-se o § 1º do art. 258 do PLP 68/2024 e verifica-se que referido parágrafo, ao especificar o que se considera *unidade imobiliária*, engloba em sua delimitação não apenas aquelas unidades direta e imediatamente decorrentes da incorporação imobiliária e do loteamento, mas também aquelas somente indireta e mediatamente decorrentes das referidas atividades. Tal assertiva se dá pois, ao fim e ao cabo, todos os imóveis urbanos (com exceção das glebas) nasceram da atividade de parcelamento de solo para fins urbanos (em especial o loteamento) e possivelmente da atividade de incorporação imobiliária. Porém, isso não faz com que todas suas operações de alienação sejam **direta, típica e imediatamente** decorrentes de tais atividades.

Pode-se afirmar, então, que a unidade imobiliária típica e imediatamente decorrente do loteamento é o lote⁷, que se considera o *“terreno servido de infra-estrutura básica cujas dimensões atendam aos índices urbanísticos definidos pelo plano diretor ou lei municipal para a zona em que se situe”*⁸ e que seja proveniente do imediatamente anterior parcelamento de solo. Da mesma forma, tem-se que a operação de alienação direta e imediatamente decorrente da atividade de loteamento é somente aquela que tenha por fornecedor o próprio loteador. Por sua vez, a unidade imobiliária típica e imediatamente decorrente da incorporação imobiliária são as unidades autônomas em edificações coletivas^{9 10} e os lotes inte-

em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique na abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou ampliação dos já existentes”.

⁷ Lei n. 6.766/79, art. 2º, §1º.

⁸ Lei n. 6.766/79, Art. 2, § 4º.

⁹ Lei n. 4.591/64, art. 28, parágrafo único.

¹⁰ “[...] a expressão incorporação imobiliária tem o significado de mobilizar fatores de produção para construir e vender, durante a construção, unidades imobiliárias em edificações coletivas, envolvendo a arregimentação de pessoas e a articulação de uma série de medidas no sentido de levar ao cabo a

grantes de desmembramento ou loteamento cuja venda seja necessariamente vinculada à construção de casas isoladas ou geminadas, por uma das pessoas indicadas no art. 31 da Lei n. 4.591/64¹¹, e que sejam provenientes da imediatamente anterior incorporação imobiliária. Da mesma forma, tem-se que a operação de alienação direta e imediatamente decorrente da atividade de incorporação imobiliária é somente aquela que tenha por fornecedor o próprio incorporador.

Portanto, apenas a alienação das unidades imobiliárias referidas nos incisos II, III e IV do § 1º do art. 258 do PLP 68/2024 enquadram-se como operações típicas e imediatamente decorrentes das atividades elencadas no *caput* do mesmo dispositivo, quais sejam, “cada lote oriundo do desmembramento de terreno”, “cada terreno decorrente de loteamento” e “cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária”. A alienação de “terreno adquirido para venda, com ou sem construção” (inc. I) e do “prédio construído para venda como unidade isolada ou autônoma” (inc. V) não se enquadram na delimitação acima proposta de operação decorrente diretamente das atividades de incorporação imobiliária e parcelamento de solo.

Assim, neste pano de fundo, é que se questiona: quer o legislador complementar, para fins da tributação do IBS e da CBS, ampliar o conceito de incorporação imobiliária e parcelamento de solo, para englobar também a alienação dos demais imóveis não decorrentes imediatamente de tais atividades, desde que a unidade vendida tenha sido anteriormente adquirida com a finalidade específica de venda? Ou ainda, quer o legislador complementar, para fins da tributação do IBS e da CBS, ampliar o conceito de incorporação imobiliária e parcelamento de solo, para englobar também a alienação dos demais imóveis não decorrentes imediatamente de tais atividades, somente para alienações efetuadas por fornecedor incorporador e parcelador de solo? A resposta a tal questionamento é essencial a conferir a necessária segurança jurídica no que se refere à abrangência de aplicação das regras específicas trazidas no art. 258 do PLP 68/2024. Porém, evidentemente, como em todas as situações em que algum dispositivo legal não é suficientemente

construção até sua conclusão, com a individualização e discriminação das unidades imobiliárias do Registro de Imóveis” – CHALHUB, Melhim, 2019.

¹¹ Lei n. 4.591/64, art. 68.

claro, tal resposta (mantendo-se o dispositivo como está hoje) somente poderá ser construída, com a devida definitividade e segurança, ao longo do tempo.

Também será necessário definir a que se refere o enunciado “*com ou sem construção*” do inc. I do art. 258 do PLP 68/2024. Isto porque a forma como a sentença está construída, com a vírgula após a palavra “*venda*”, torna sua interpretação passível de dupla interpretação. Gramaticalmente trata-se da presença da figura de sintaxe zeugma, caracterizada pela omissão de um termo que já apareceu em momento anterior no enunciado. Entretanto, na presente hipótese, não fica claro qual o termo omitido, se *adquirido* ou se *venda*. Ou seja, pode-se preencher o termo omitido pela zeugma de duas maneiras: “o terreno adquirido para venda, *adquirido* (termo omitido) com ou sem construção” ou “o terreno adquirido para venda, *venda* (termo omitido) com ou sem construção”. Na primeira hipótese refere-se à aquisição de imóvel, seja lote ou edificação, para a venda. Na segunda hipótese trata-se exclusivamente da aquisição de lote sem construção, para venda com ou sem construção, o que poderia se enquadrar também no disposto no inc. V do mesmo dispositivo “*prédio construído para venda com unidade isolada ou autônoma*”).

Como afirmado alhures, novamente, tais definições são de extrema importância, pois poderão, a depender das conclusões a que se chegue, ampliar ou restringir a aplicação das disposições contidas no art. 258 do PLP 68/2024 (em especial o regime de caixa) a outros fornecedores, que não apenas incorporadores e parceladores de solo nas estritas definições da Lei n. 4.591/64 e da Lei n. 6.766/79. Mas para o fim desta nota técnica considerar-se-á englobada no conceito “*venda de lotes prontos*” apenas os lotes cuja alienação seja decorrente imediata e diretamente da atividade de loteamento e cujo fornecedor é o loteador.

3. Especificidades da atividade de loteamento e principais pontos de atenção

A atividade de loteamento tem características e peculiaridades que lhe são próprias e a destaca das demais operações com imóveis, mesmo dentro de um regime já diferenciado como o regime das operações com bens imóveis (art. 245 a 269 do PLP

68/2024). Referida atividade é de fato a grande responsável pela expansão urbana regular e servida por equipamentos urbanos e comunitários, os quais ficam a cargo do loteador, em decorrência tanto das disposições da Lei Federal n. 6.766/79, quanto das disposições das legislações municipais (competência legislativa suplementar para a matéria¹²).

Neste cenário, é muito comum que a estruturação das atividades de loteamento e aquisição da gleba pelo empreendedor loteador não se dê pela compra e venda pura e simples da gleba, mas também, e especialmente, por meio de contratos de Parceria, contratos de Permuta (inclusive por unidades futuras), constituição de Sociedades de Propósito Específico e Sociedades em Conta de Participação. Também, apenas há pouco tempo o loteador passou a ter algum acesso a crédito para a execução de suas obras e para a venda das unidades, mas ainda não de forma tão ampla e vantajosa como as incorporações imobiliárias, razão pela qual também é muito comum o financiamento da obra e da venda das unidades a longo prazo pelo próprio loteador (em carteira com, em média, mais de 10 anos). Disto resulta um ciclo de vida extremamente longo, considerando-se o lapso temporal necessário para a aprovação, execução e recebimento total do preço pelo loteador.

3.1. Aquisição de gleba pelo loteador e as importantes consequências na determinação do redutor de ajuste

Partindo-se de um contexto em que a aquisição da gleba é um custo importante nas atividades de loteamento, que a tributação pelo IBS/CBS na venda dos lotes decorrentes do parcelamento de solo via loteamento é diretamente afetada pela aplicação do redutor de ajuste e que o montante do redutor de ajuste está intrinsecamente ligado à aquisição da gleba a ser parcelada, tem-se que a forma como a atividade de loteamento e a aquisição da gleba é estruturada passa a ter especial relevância ao loteador, especialmente pós 01/01/2027. O conceito de redutor de ajuste foi inserido no art.

¹² CF, art. 30, VIII da CF: “Art. 30. Compete aos Municípios: [...] VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo”.

252¹³ do PLP 68/2024 e no art. 253¹⁴ os critérios de definição do valor do redutor de ajuste, o qual dependerá das variantes ali colocadas e relacionadas à aquisição do bem imóvel. Nesta conjectura, trazemos abaixo algumas formas de estruturação da aquisição da gleba e seus reflexos na definição do redutor de ajuste ao loteador.

Na hipótese do contrato de Parceria, o loteamento é feito em nome do próprio dono da gleba a ser parcelada (chamado “terrenista”), não há alienação ou aquisição do imóvel pelo empreendedor. Logo, o redutor de ajuste será pautado pela data e forma pela qual o terrenista adquiriu o imóvel. Esta espécie de estruturação é amplamente utilizada, razão pela qual o PLP 68/2024 no parágrafo único do art. 252, trouxe disposição especialmente voltada aos contratos de parceria, na qual garantiu e autorizou a “transferência” do redutor de ajuste do dono da gleba ao parceiro empreendedor e executor do loteamento, desde que de forma proporcional à operação de cada parceiro, ainda que todo o parcelamento de solo seja formalmente exercido em nome do parceiro “terrenista”.

Já na hipótese de Permuta para a aquisição da gleba temos situação oposta, em que a manutenção do redutor de ajuste não é garantida, pelo contrário, os §§ 2º e 3º do art. 246¹⁵ do PLP

¹³ “Art. 252. Na alienação de bem imóvel por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, poderá ser deduzido da base de cálculo, até o limite de seu valor, o montante correspondente ao redutor de ajuste, nos termos desta Subseção.”

¹⁴ “Art. 253. O redutor de ajuste corresponde: I – no caso de bens imóveis de propriedade do contribuinte em 31 de dezembro de 2026: a) ao valor de aquisição do imóvel atualizado pelo IPCA, ou por outro índice que vier a substituí-lo, até a data referida neste inciso; ou b) por opção do contribuinte, ao valor de referência de que trata o art. 251; II – no caso de bens imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2027 de alienante não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, ao valor de aquisição do bem imóvel; ou III – no caso de bens imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2027 de alienante sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, o valor não utilizado do redutor de ajuste relativo ao bem imóvel, atualizado nos termos do § 9º deste artigo, na data da operação. [...]”

¹⁵ “Art. 246. O IBS e a CBS incidem, nos termos deste Capítulo, sobre as seguintes operações com bens imóveis: [...] § 2º. O IBS e a CBS não incidem nas seguintes hipóteses:

68/2024 dispõem que as operações de permuta de bens imóveis não terão incidência de IBS e CBS, mas por consequência, “o valor permutado não será considerado no valor da operação para o cálculo do redutor de ajuste de que trata o art. 253 desta Lei Complementar”. Ou seja, a operação de permuta extingue o redutor de ajuste até então existente relativamente ao imóvel dado em permuta, podendo ser considerado para fins de redutor de ajuste apenas o valor de eventual torna paga. Entretanto, a vedação ao redutor de ajuste nas operações de permuta não tem razão de ser e acaba por ferir o princípio da neutralidade. Ambos os permutantes tinham, cada qual, o redutor de ajuste relativo ao imóvel por si dado em permuta. A simples permuta de um imóvel por outro não é razão suficiente à extinção do redutor de ajuste, o qual deveria, no mínimo, ser garantido a cada permutante, no valor do redutor de ajuste que cada um já tinha relativamente ao imóvel que foi dado em permuta.

Isso fica ainda mais claro na atividade de loteamento, na qual é extremamente comum a permuta por unidades futuras no próprio empreendimento, a qual, ainda que permuta seja, importa efetivamente em um custo na aquisição da gleba ao loteador, dado que as unidades futuras somente passarão a existir por investimento e custo deste. A isto soma-se o fato de que não há, nas permutas por unidades futuras, imóvel original com redutor de ajuste para se manter. Portanto, seja na permuta com unidades existentes, seja na permuta por unidades futuras, nas estruturas de loteamentos com aquisição da gleba por meio de permuta, não há redutor de ajuste permitido pelo PLP 68/2024, somente sobre a torna (se houver), o que acaba por impactar sobremaneira a tributação na venda das unidades e a neutralidade.

Finalmente, nas operações de “aquisição” da gleba pelo loteador estruturadas de forma a que o dono da gleba (quando não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS) integralize as quotas sociais com a gleba, em sociedade constituída em conjunto com o

I – nas operações de permuta de bens imóveis, exceto sobre a torna, que será tributada nos termos deste Capítulo; e II – na constituição ou transmissão de direitos reais de garantia. § 3º. Na hipótese de que trata o inciso I do § 2º deste artigo, o valor permutado não será considerado no valor da operação para o cálculo do redutor de ajuste de que trata o art. 253 desta Lei Complementar”.

empreendedor, há de se considerar se esta integralização dar-se-á por valor histórico ou por valor de mercado. Feita a integralização por valor histórico, considerando-se que geralmente o valor histórico do bem é defasado em relação ao seu valor de mercado, podemos afirmar que o valor do redutor do ajuste decorrente da gleba seria extremamente módico em face ao VGV do loteamento, já que o art. 253, inc II do PLP 68/2024 determina que o redutor de ajuste será “o valor de aquisição do bem imóvel”. Por sua vez, se integralizadas as quotas sociais com a gleba, por terrenista contribuinte do regime regular do IBS e da CBS, o valor do redutor de ajuste será o valor não utilizado do redutor de ajuste relativo ao imóvel (art. 253, inc III, do PLP 68/2024), redutor de ajuste este que passará do alienante ao adquirente.

3.2. Contrapartidas

A lei do Parcelamento de Solo (Lei Federal n. 6.766/79) atribui ao loteador diversas obrigações chamadas generalizadamente de contrapartidas. Tais obrigações estão previstas de forma genérica na lei federal e podem ser especificadas pela legislação municipal de cada município, dada a competência legislativa suplementar atribuída pela Constituição Federal. Dentre as contrapartidas mínimas previstas na lei federal estão a execução, a cargo do loteador, dos equipamentos urbanos de escoamento de águas pluviais, iluminação pública, esgotamento sanitário, abastecimento de água potável e energia elétrica pública e domiciliar¹⁶. Também ficam a cargo do loteador a doação de áreas ao município voltadas à constituição de vias de circulação, implementação de equipamentos urbanos e comunitários, bem como espaços livres de uso público. Significa dizer que, do total da gleba adquirida pelo loteador, um percentual a ser determinado pela legislação municipal deverá ser doado ao município e a este passam a pertencer a partir do

¹⁶ Lei n. 6.766/79, art. 2º, § 5º: “A infra-estrutura básica dos parcelamentos é constituída pelos equipamentos urbanos de escoamento das águas pluviais, iluminação pública, esgotamento sanitário, abastecimento de água potável, energia elétrica pública e domiciliar e vias de circulação.”

registro do loteamento do Ofício de Registro de Imóveis competente.¹⁷

Como se pode inferir, tais contrapartidas representam efetivo e importante custo do empreendimento e, dada sua natureza, nem todas seriam capazes de gerar apropriação de crédito pelo loteador. Neste cenário, o PLP 68/2024, no § 6º do art. 253, foi sensível a tais especificidades e expressamente incluiu as contrapartidas urbanísticas e ambientais, no montante do redutor de ajuste a ser utilizado pelo loteador quando da venda das unidades:

“§ 6º. Integram o redutor de ajuste relativo ao bem imóvel, na data do efetivo pagamento:

[...]

II – as contrapartidas de ordem urbanísticas e ambientais pagas ou entregues aos entes públicos em decorrência de legislação federal, estadual ou municipal, inclusive, mas não limitados, aos valores despendidos a título de outorga onerosa do direito de construir, de outorga onerosa por alteração de uso, e de quaisquer outras contrapartidas devidas a órgãos públicos para a execução do empreendimento imobiliário.

§ 7º. Incluem-se no conceito de contrapartidas municipais:

I – o valor correspondente ao percentual destinado a doação de áreas públicas nos termos do art. 22 da Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1979, constante do registro do loteamento e de sua respectiva matrícula imobiliária, desde que o respectivo valor já não tenha sido considerado no redutor de ajuste; e

II – as contrapartidas estabelecidas no ato de aprovação do empreendimento, registradas no Cartório de Registro de Imóveis, nos termos do inciso V do art. 18, da Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

Noutra ponta, esclareceu que na hipótese de loteamento em execução em 31/06/2026, as contrapartidas até então já executadas integrarão o montante do redutor de ajuste, nos termos do art.

¹⁷ Lei n. 6.766/79, art. 22: “Desde a data do registro do loteamento, passam a integrar o domínio do Município as vias e praças, os espaços livres e as áreas destinadas a edifícios públicos e outros equipamentos urbanos, constantes do projeto e do memorial descritivo”.

253, § 4º, II, do PLP 68/2024¹⁸, porém vedada a apropriação de créditos em relação ao IBS e a CBS incidentes sobre os bens e serviços adquiridos para a realização de tais contrapartidas já efetivadas até a data acima citada e que integrem o redutor de ajuste¹⁹.

3.3. Venda dos lotes prontos. Dedução dos redutores de ajuste e social

Além das considerações postas acima acerca da constituição do redutor de ajuste, há pontos importantes a se considerar no que tange à venda dos lotes provenientes da atividade de loteamento no que se refere aos redutores de ajuste e social.

A primeira questão que se coloca diz respeito às próprias descrições das hipóteses autorizadoras da dedução do redutor de ajuste e do redutor social. Tais redutores estão previstos respectivamente nos arts. 252 e 255 do PLP 68/2024 e ambos fazem referência expressa à possibilidade de dedução de tais redutores da base de cálculo na hipótese de **alienação** do bem imóvel:

“Art. 252. Na **alienação** de bem imóvel por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, poderá ser deduzido da base de cálculo, até o limite de seu valor, o montante correspondente ao redutor de ajuste, nos termos desta Subseção.”

“Art. 255. Na **alienação** de bem imóvel residencial novo ou de lote residencial realizada por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, poderá ser de-

¹⁸ “Art. 253. [...] § 4º. No caso dos bens imóveis em construção em 31 de dezembro de 2026, o redutor de ajuste corresponde à soma: I – do valor de aquisição do terreno, constante dos instrumentos mencionados na forma do inciso I do artigo 249, atualizado pelo IPCA, ou por outro índice que vier a substituí-lo, até 31 de dezembro de 2026; e [...] II – do montante efetivamente despendido na aquisição de bens e serviços que possam ser contabilizados como custo de produção do bem imóvel, comprovado com base em documentos fiscais idôneos, atualizado pelo IPCA, ou por outro índice que vier a substituí-lo, até 31 de dezembro de 2026.”

¹⁹ “Art. 253. [...] § 8º. Fica vedada a apropriação de créditos em relação ao IBS e à CBS incidentes sobre os bens e serviços adquiridos para a realização das contrapartidas a que se refere o inciso II do § 4º deste artigo que integrem o redutor de ajuste, nos termos do referido parágrafo”.

duzido da base de cálculo do IBS e da CBS redutor social no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) por bem imóvel residencial novo e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) por lote residencial, até o limite do valor da base de cálculo, após a dedução do redutor de ajuste.”

Não obstante a referência expressa à alienação possa representar (indevidamente, diga-se de passagem, já que não se acredita que esta seja de fato a intenção do legislador) um óbice à aplicação dos redutores de ajuste e social aos compromissos particulares de venda e compra de imóveis, já que estes, por si, não são capazes de alienar imóveis, mas tão somente constituir, em favor do promitente comprador, direito real à aquisição do imóvel²⁰. No caso da venda de lotes prontos pelo próprio loteador, a Lei Federal n. 6.766/79, no art. 26, § 6, ° atribuiu aos citados compromissos particulares de venda e compra a qualidade de título para registro da propriedade do lote adquirido, quando acompanhados da respectiva prova de quitação²¹. Ou seja, no caso da venda de lotes prontos pelo próprio loteador, o instrumento particular de promessa de venda e compra será instrumento suficiente à alienação do imóvel, de modo que não haveria de se questionar a efetiva autorização de dedução do redutor de ajuste e do redutor social.

Contudo, e principalmente considerando-se que o art. 252 e o art. 255 do PLP 68/2024 direcionam-se à alienação de imóveis em geral e não apenas lotes diretamente pelo loteador, seria escla- recedor se em tais dispositivos constasse a mesma ressalva contida no art. 249, inc. I, do PLP 64/2024²², que equipara expressamente

²⁰ Código Civil, Art. 1.417: “Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.”

²¹ Lei n. 6.766/79, art. 26, § 6º: “§ 6º. Os compromissos de compra e venda, cessão ou promessa de cessão valerão como título para o registro a propriedade do lote adquirido, quando acompanhados da respectiva prova da quitação”.

²² “Art. 249. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS: I – na alienação de bem imóvel, no momento do ato de alienação ou na celebração, inclusive de quaisquer ajustes posteriores, do contrato de alienação, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso,

(para fins de fixação do momento de ocorrência do fato gerador do IBS e da CBS) a alienação aos instrumentos particulares, o que evitaria inclusive discussões se esta equiparação deve se estender às demais regras relativas às operações com imóveis ou não.

Ainda e também em relação ao redutor de ajuste, dispõe o art. 253, § 1º que:

“O redutor de ajuste de que trata este artigo é vinculado ao respectivo bem imóvel, podendo ser utilizado exclusivamente para reduzir a base de cálculo das operações relativas **ao bem imóvel**”.

A tal dispositivo soma-se o art. 265, caput e 269 do PLP 68/2024, que dispõem:

“Art. 265. Os bens imóveis urbanos e rurais, de que trata esta Seção, deverão ser inscritos no **CIB**, integrante do Sinter, de que trata o inciso III do art. 43.”

“Art. 269. A obra de construção civil receberá identificação cadastral no cadastro a que se refere o art. 265 desta Lei Complementar

§ 1º. A apuração do IBS e da CBS será feita para cada empreendimento de construção civil, vinculada a um CNPJ ou CPF específico, considerando cada obra de construção civil como **um centro de custo distinto**.

§ 2º. No caso de apuração do IBS e da CBS nos termos do § 1º deste artigo, o documento fiscal **deverá indicar o número do cadastro da obra** nas aquisições de bens e serviços utilizados na obra de construção civil a que se destinam.”

Ocorre que, como já dito no início desta nota técnica, a partir do registro do loteamento e abertura de novas matrículas, nascem **novos imóveis**, com existência díspar e autônoma em relação ao imóvel original parcelado, que deixa de existir. Sendo assim, ao receber registros imobiliários individualizados, aos lotes (novos imóveis) serão atribuídos também novos números de cadastro no CIB, de modo que, não obstante o art. 253, § 1º do PLP 68/2024 disponha que o redutor de ajuste é vinculado ao respectivo bem imóvel e deve ser utilizado para reduzir a base de cálculo das operações relativas ao próprio bem, na hipótese da atividade de

ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a alienação;”

loteamento e em razão de suas especificidades, relativamente aos novos imóveis consubstanciados nos lotes decorrentes do parcelamento de solo (que receberão novos números de cadastro no CIB), deverá ser-lhes transferido proporcionalmente o redutor de ajuste da gleba originária extinta pelo parcelamento.

Por fim, no que tange ao redutor de ajuste e redutor social relativamente à venda (em sentido amplo) dos lotes prontos, o § 5º do art. 258 do PLP 68/2024 trouxe regra específica que autoriza a dedução de tais redutores proporcionalmente ao valor total do imóvel no caso de imóveis residenciais novos cujo pagamento tenha sido iniciado antes de 1º de janeiro de 2027.²³ Referido dispositivo é louvável e, ao que demonstra, busca equiparar a base de cálculo a tributação das parcelas do preço recebidas após 01/01/2027, porém com preço estipulado anteriormente à efetiva incidência do IBS e da CBS, aos imóveis cuja negociação e início do pagamento do preço tenha se iniciado após a referida data. Quanto à venda de lotes prontos decorrente do loteamento, tal disposição e previsão é **fundamental**, principalmente considerando-se a característica de ciclo extremamente longo de recebimento do preço pelo loteador, como já colocado acima.

Entretanto, há duas questões a serem consideradas no que tange a este dispositivo.

A primeira diz respeito ao fato de que o citado dispositivo faz referência à “*imóveis residenciais novos*”, o que pode gerar dubiedade e insegurança na aplicação do dispositivo aos **lotes residenciais**, especialmente em razão do disposto no art. 255, § 1º do PLP 68/2024 que, ainda que para fins do redutor social, conceitua bem imóvel residencial, o diferenciando de lote residencial.²⁴ Evidentemente, não há razão alguma para excluir da aplicação do

²³ Art. 258, § 5º: “No caso de imóveis residenciais novos, cujo pagamento tenha sido iniciado antes de 1º de janeiro de 2027, a aplicação dos redutores de que trata o § 4º deste artigo se dará proporcionalmente ao valor total do imóvel, inclusive de parcelas pagas anteriormente à referida data.”

²⁴ Art. 255, § 1º: “Considera-se: I – bem imóvel residencial: a unidade construída em zona urbana ou rural para fins residenciais, segundo as normas disciplinadoras das edificações da localidade em que se situe e que seja ocupada por pessoa como local de residência; II – lote residencial: unidade imobiliária resultante de parcelamento de solo urbano nos termos da Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1979, ou o objeto de condomínio de lotes, nos termos do art. 1.358-A da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002; e [...]”

dispositivo a comercialização de lotes residenciais, pelo contrário, visto que são estas as unidades imobiliárias que geralmente tem o maior prazo de recebimento do preço e destinam-se, assim como as residências, à concretizar o direito constitucional à moradia. Contudo, o dispositivo da forma como está acaba por abrir espaço à possíveis discussões futuras.

A segunda questão diz respeito ao valor do redutor de ajuste que se deverá utilizar. Em se tratando de compromisso particular de venda e compra de lotes (visto que a propriedade somente se transfere com o registro do compromisso acompanhado da prova da quitação) e instrumento público de venda e compra com alienação fiduciária em garantia, não há maiores dificuldades, pois a propriedade continua sendo do loteador²⁵, de modo que o valor do redutor de ajuste a ser considerado deverá ser aquele previsto no art. 253, inc. I do PLP 68/2024. Mas em eventual hipótese de venda por instrumento público parcelada (com cláusula resolutiva expressa) e devidamente registrada, ainda que hipótese bastante rara na atividade de loteamento, não se pode afirmar que a propriedade permaneceria com o loteador, de maneira que não há previsão no projeto de lei de qual deva ser o valor do redutor de ajuste a ser considerado.

3.4. Venda dos lotes prontos. Compensação dos créditos apropriados

Para concluir a presente nota técnica, importante se faz trazer breves considerações quanto às regras de compensação e ressarcimento de créditos.

O art. 35 do PLP 68/2024 estabelece que o *“direito de utilização dos créditos extingue-se após o prazo de cinco anos, contado do último dia do período de apuração em que ocorreu a apropriação do crédito”*. Há de se considerar que, diante da forma preponderante de recebimento do preço dos lotes na atividade de

²⁵ No primeiro caso, compromisso particular de venda e compra, por ausência de transferência da propriedade, a qual somente se dá com o registro do contrato acompanhado da prova de quitação do preço. No segundo caso, da venda com alienação fiduciária em garantia, em razão do loteador ter a propriedade (ainda que resolúvel) do imóvel.

loteamento, vale dizer, na forma parcelada e em prazos extremamente longos, somado ao também longo ciclo de aprovação dos empreendimentos, há a possibilidade de que a utilização da totalidade dos créditos pelo loteador seja dificultada ou ainda, por vezes, impossibilitada. Não obstante seja prazo suficiente à grande maioria das atividades econômicas, o prazo de 05 anos para utilização dos créditos acaba sendo exíguo para a atividade de loteamento, somado à vedação de correção ou atualização monetária dos créditos.²⁶

No mais, é permitida na alienação dos lotes a compensação dos créditos apropriados *“relativos ao IBS e da CBS pagos sobre a aquisição dos bens e serviços utilizados”*²⁷ e havendo saldo credor, este poderá ser objeto de pedido de ressarcimento antes do término do parcelamento do solo, desde que *“o ressarcimento seja realizado diretamente em conta corrente vinculada ao patrimônio de afetação”* ou ainda, após o término do parcelamento de solo, poderá ser objeto de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação com valores de IBS e CBS *“relativos a outras operações tributadas do contribuinte”*.²⁸ Importante colocar que o PLP 68/2024 institui como requisito essencial ao ressarcimento de saldo credor antes do término da obra de parcelamento de solo que o loteador tenha aderido ao patrimônio de afetação, sem o qual não será possível o ressarcimento até a finalização da obra.

Por fim, aos créditos apropriados também se aplica o disposto no art. 269, § 1º do PLP 68/2024 que determina que a apuração do IBS e da CBS será feita para cada empreendimento de construção civil, considerando-se cada obra como um centro de custo distinto, o que reforça também a limitação à compensação, no momento da alienação dos lotes, somente dos créditos relativos aos bens e serviços cuja aquisição está relacionada ao parcelamento de solo respectivo.

²⁶ Art. 34, parágrafo único, do PLP 68/2024.

²⁷ Art. 258, § 2º, do PLP 68/2024.

²⁸ Art. 258, § 3º, do PLP 68/2024.

4. Conclusão

Como colocado acima, a atividade de loteamento e a venda de lotes prontos tem características muito próprias e especificidades que a diferencia das demais atividades com imóveis e de fato justifica um tratamento diferenciado. Neste contexto o PLP 68/2024 reconheceu tal fato e trouxe diversas regras específicas à atividade, cujos pontos principais foram tratados acima, nesta nota técnica.

IBS NOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES: OS AVANÇOS DA REFORMA NA TRIBUTAÇÃO SUBNACIONAL INDIRETA

Maurício Barros¹

1. Introdução

A aprovação da Emenda Constitucional 132/2023, que reformulou completamente a tributação do consumo no Brasil, foi um marco histórico do sistema tributário brasileiro, ao ter instituído um regime de tributação indireta moderno e que, no longo prazo, tende a simplificar sobremaneira o dia a dia dos contribuintes, além de combater a regressividade e a guerra fiscal e contribuir para um melhor ambiente de negócios no país.

A reforma da tributação do consumo, neste momento, está na fase de discussão das leis que deverão regular os novos tributos criados pela EC 132/2023. Nesse contexto, até a data de conclusão deste texto, a Câmara dos Deputados já havia aprovado e remetido ao Senado o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), bem como aprovado o texto-base do PLP 108/2024, que trata, entre outros temas, do contencioso e do Comitê Gestor do IBS.

A reforma representa um grande avanço da tributação indireta do setor de telecomunicações, pautado há décadas por muitas discussões administrativas e judiciais e grande insegurança jurídica, sobretudo no âmbito do ICMS. Além disso, a altíssima

¹ Maurício Barros é Sócio de Cescon, Barrieu, Flesch & Barreto Advogados, Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, ex-Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do estado de São Paulo e Pesquisador Sênior do NEF-FGV.

carga tributária sempre foi um traço característico do setor², embora esse cenário tenha mudado acentuadamente com a decisão do STF no RE 714139 (Tema 745 da Repercussão Geral)³ e aprovação da Lei Complementar 194/2022, que reconheceram o caráter essencial dos serviços de comunicação para fins de ICMS, o que levou os Estados a reduzirem suas alíquotas (que chegavam a 37%).

Nesse contexto, o objetivo deste texto é trazer algumas questões relevantes da EC 132/2023 e do PLP 68/2024 para o setor de telecomunicações, considerando tanto pontos positivos quanto aspectos que ainda poderiam sofrer alguma melhoria na tramitação no Senado.

2. Brevíssimo panorama da tributação do setor pré-EC 132/2023

A Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) delimitou e dividiu a competência tributária para que os entes políticos subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) institíssem impostos de acordo com as materialidades eleitas. Ao assim fazer, o texto constitucional atribuiu as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal à competência dos Estados, por um lado, e a prestação de serviços de qualquer natureza, conforme definição em lei complementar, aos Municípios. Essa demarcação espelha a opção do constituinte originário de 1988 de promover o federalismo e a autonomia dos municípios, de modo a atribuir a cada esfera, dentro de uma pluralidade de fontes de receitas, recursos suficien-

² Segundo dados do ITU World Telecommunication/ICT Indicators database, organizados pela ATC/ANATEL, a carga tributária brasileira no setor representava 40,2% em 2019, de longe a maior entre os vinte maiores mercados mundiais. In *Carga Tributária em Telecomunicações* — Agência Nacional de Telecomunicações (www.gov.br).

³ Nesse julgamento, o STF aprovou a seguinte tese para o Tema n. 745: “Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.”

tes para o desempenho de suas competências administrativas em sentido lato.

Entretanto, a interpretação/concretização dessas regras de competência é altamente controversa, considerando (1) a vagueza dos termos adotados, (2) a insuficiência da legislação complementar para dirimir conflitos de competência (sobretudo diante da crescente evolução tecnológica) e (3) o esquema lógico de divisão de competências adotado. Essas circunstâncias contribuíram para o alto grau de instabilidade e judicialização do sistema tributário nacional.

Com relação aos termos adotados pelo constituinte para dividir a competência tributária entre os entes, observa-se que desde 1988 tem ocorrido uma oscilação semântica dos termos “mercadoria” e “serviço”, bem como uma incompreensível falta de definição mais assertiva do que seriam os “serviços de comunicação” tributáveis pelo ICMS (e, por exclusão, do que poderia ser alcançado pelo ISS, desde que previsto em lista).

Com efeito, se ao tempo da promulgação da Carta não se concebia outro conceito de “mercadoria” que não o de bem corpóreo objeto de mercancia, tanto na doutrina⁴ quanto na jurisprudência⁵, fato é que, a partir do julgamento da medida cautelar na ADI 1.945, o Supremo Tribunal Federal começou a acenar com a possibilidade de que bens incorpóreos também poderiam ser considerados “mercadorias”, tendo ficado clara essa inclinação no julgamento definitivo da ADI 1945 e no da ADI 5659. Nas referidas decisões, embora o STF tenha concluído pela não incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (*software*), firmou-se o entendimento de que haveria a possibilidade de o ICMS incidir também sobre um bem incorpó-

⁴ A doutrina clássica era uníssona nesse sentido: BORGES, José Souto Maior. “O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos”. In *Revista de Direito Administrativo* 103. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p. 34; CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39; DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição, 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 495-496.

⁵ Nesse sentido: RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305; RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307.

reo/intangível, em decorrência da necessária evolução/atualização semântica do termo “mercadoria”.

Não foi diferente com a evolução das discussões quanto ao conceito de “serviços”. No momento da promulgação da CF/88, o STF reconhecia que a locação de bens móveis poderia ser considerada “serviço” para fins de incidência do imposto municipal⁶, em entendimento de que o ISS poderia alcançar qualquer utilidade imaterial prevista em lista de serviços. Já no início dos anos 2000, o STF firmou uma posição completamente distinta, segundo a qual apenas as “obrigações de fazer” seriam passíveis de tributação pelo ISS, que culminou na edição da Súmula Vinculante 31 (ainda vigente). Mais recentemente, o STF acenou com alguma flexibilização de sua consolidada posição, o que ocorreu no julgamento do *leasing* financeiro⁷, no julgamento da cessão de direito de uso de marca⁸, no julgamento do RE 651.703, em cujo voto o Ministro Relator aponta que o conceito constitucional de serviços deve ser desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” e que cabe à lei complementar defini-lo⁹, e no próprio julgamento do licenciamento de software.

Esses entendimentos casuísticos do poder judiciário, sem uma reflexão macro sobre o sistema tributário nacional como um todo, embaralham a discussão, na medida em que o alargamento das competências tributárias de Estados e Municípios, no altiplano da interpretação/concretização das regras constitucionais de competência, tem a tendência de agravar o conflito já instaurado entre ICMS e ISS no plano de aplicação da lei a casos concretos, com a lavratura de vultosos autos de infração. O raciocínio é simples:

⁶ À época, tanto a Primeira quanto a Segunda Turma do STF adotava o mesmo entendimento, a saber: RE 115103, Relator(a): Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, julgado em 22/03/1988, DJ 29-04-1988 PP-09851 EMENT VOL-01499-04 PP-00678; RE 112947, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 19/06/1987, DJ 07-08-1987 PP-15439 EMENT VOL-01468-04 PP-00784.

⁷ RE 547245, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, j. em 02/12/2009, DJe de 04/03/2010.

⁸ Essa foi a conclusão do julgamento da Reclamação 8623.

⁹ RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

quanto mais os conceitos constitucionais são alargados, maior é a zona cinzenta que, no plano pragmático, fundamenta autuações conflitantes dos entes tributantes. Nesse ponto, os setores da economia mais digitalizados passam a sofrer maior instabilidade, diante da evolução tecnológica e novos modelos de negócio, de um lado, e a insuficiente velocidade com que a legislação e a jurisprudência acompanham as evoluções da realidade (o caso do download de software, por exemplo, chegou ao STF em 1999 e somente foi definitivamente julgado em 2021).

Especificamente com relação aos serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS, pode-se afirmar que o grau de insegurança é ainda maior, pois a jurisprudência das cortes superiores não é assertiva quanto à interpretação do termo e demonstra uma pluralidade de fundamentos em suas decisões, ainda que existam duas súmulas do STJ¹⁰ e importantes decisões do STF sobre o tema. Tratando-se de setor que sofre ainda mais mudanças operacionais por conta de novas tecnologias, as indefinições quanto aos conceitos constitucionais são ainda mais sentidas.

De fato, ao delimitar a competência do ICMS, a CF88 utilizou o termo “serviços de comunicação”, que é extremamente vago. Já a Lei Geral de Telecomunicações (“LGT”) define “serviços de telecomunicação”, no artigo 60, como “o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”, ou seja, a oferta de “transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”. Em contraponto, o art. 61 da LGT define o chamado serviço de valor adicionado (“SVA”) como a “atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”. Trata-se, portanto, de definições excludentes, sendo certo que uma mesma transação não pode ser classificada como serviço de telecomunicação e SVA, ao menos não considerando a causa final do negócio, ainda que a telecomunica-

¹⁰ Súmula 334: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”; Súmula 350: “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

ção sempre esteja presente na prestação de SVAs como atividade-meio.

Embora a LGT pudesse trazer critérios mais objetivos para delimitar as atividades tributáveis pelo ICMS e, muitas vezes, pudesse pautar as discussões quanto à materialidade constitucional – e aplicação concreta – do imposto estadual, fato é que a utilização de distintos termos (“comunicação” pela CF/88 e “telecomunicação” pela LGT) faz com que a aplicação da legislação regulatória seja extremamente imprecisa em âmbito tributário, havendo diversas correntes que dão distintos direcionamentos para a questão, a saber: (1) identificação de uma sinonímia entre os termos, de modo que a competência dos estados estaria adstrita à definição de “serviços de telecomunicação” da LGT; e (2) identificação de uma maior abrangência para o termo “comunicação”, que seria um gênero do qual “telecomunicação” é espécie (essa linha interpretativa – que acabou sendo adotada pelos estados – estende a competência estadual para situações em que os serviços de telecomunicação são meio e não a utilidade final contratadas).

Nesse contexto, verifica-se que o STJ ora utiliza as definições da LGT para ampliar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, ora para restringi-lo¹¹. No Supremo Tribunal Federal (“STF”) também existem decisões com distintos fundamentos, ora utilizando a LGT e a diferenciação serviços de telecomunicação X serviços de valor adicionado como parâmetro, como ocorreu no julgamento dos serviços de habilitação de aparelhos celulares¹², ora buscando uma conceituação da materialidade do ICMS-Comunicação unicamente da leitura do texto constitucional, como constou no julgamento da Tarifa de Assinatura Básica Mensal¹³.

Além da incidência em si, outro fator de insegurança no setor de telecomunicações se verifica no local de ocorrência do

¹¹ Para uma análise dessa jurisprudência, vide: BARROS, Maurício; SARAN, José Eduardo de Paula; JONES, Carolina Junqueira Ortiz; LIMA, Mariana Miranda de. “Observatório do TIT: ICMS-Comunicação”. *Jota*, 12/06/2018. In Observatório do TIT: ICMS-Comunicação (jota.info)

¹² Tribunal Pleno, RE 572020, rel. Min. MARCO AURÉLIO, rel. p/ acórdão Min. LUIZ FUX, j. em 06/02/2014.

¹³ Tribunal Pleno, RE 912888, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 13/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-097 DIVULG 09-05-2017 PUBLIC 10-05-2017.

fato gerador para fins de recolhimento do ICMS, do que também resulta a definição do Estado para o qual o imposto será devido pelos contribuintes. Nessa linha, a Lei Complementar 87/96¹⁴ traça alguns critérios de repartição da receita tributária, tais como tratar-se de serviços “medidos” ou serviços “não medidos”, que é bastante confuso e que, por vezes, direcionam os contribuintes a obter inscrições estaduais para evitar ou ao menos amenizar riscos.

À margem das discussões quanto ao conceito de “serviços de comunicação” para fins de incidência do ICMS, do ISS ou mesmo de nenhum desses tributos, em âmbito federal também incidem o PIS e a Cofins, no regime cumulativo, sobre as receitas provenientes da prestação de serviços de telecomunicação, ao passo que as demais receitas dos contribuintes (ou seja, as receitas além daquelas com a prestação de serviços de telecomunicações) estão sujeitas ao regime não cumulativo, com apuração apenas proporcional de créditos. Essa dualidade de regimes causa grande complexidade às empresas do setor, que devem se atentar a complexos critérios de rateio para que não sofram autuações.

¹⁴ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou semelhantes com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000)

Além disso, o setor também sofre a incidência das contribuições ao FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) e ao FUNTTEL (Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações), que são fundos criados para promover o desenvolvimento e a universalização dos serviços de telecomunicações. Essas contribuições setoriais incidem sobre as receitas obtidas pelas empresas com a prestação de serviços de telecomunicações, constituindo mais tributos incidentes sobre essas operações que são objeto de muitas críticas, sobretudo pela falta de aplicação dos recursos nas finalidades a que se propõem.

Isso sem contar todas as obrigações acessórias que são impostas aos contribuintes, que além de complexas são extremamente densas no tocante à quantidade de informações que devem ser prestadas, não sendo incomum a situação em que as empresas sofrem vultosas autuações por conta de falhas no descumprimento dessas obrigações mesmo quando não há falta de recolhimento de imposto (sobretudo no âmbito estadual).

Por tudo isso, salta aos olhos a enorme complexidade da tributação atual do setor, sendo certo que a reforma tributária do consumo, considerando tanto as regras já aprovadas na EC 132/2023 quanto as que estão sendo desenhadas no PLP 68/2024, elimina diversos problemas enfrentados atualmente, como será visto adiante.

3. A materialidade do IBS nos serviços de telecomunicações: em busca da segurança jurídica para o setor

Como já adiantado, a Emenda Constitucional 132/2023 trouxe uma enorme reformulação da tributação do consumo no Brasil, ao propor a extinção gradual do ICMS, do ISS, da contribuição ao PIS e da Cofins, que serão substituídos pelo IBS e pela CBS; a redução a zero do IPI, exceto sobre os bens produzidos na Zona Franca de Manaus (quando importados/produzidos fora dela); e a criação do Imposto Seletivo. Embora a quantidade de tributos remanescentes pareça não trazer uma maior simplicidade ao sistema, fato é que o IBS e a CBS, por terem os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e imunidade, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e regras de cumulatividade e creditamento, conforme de-

termina o art. 149-B, da CF/88, basicamente funcionarão como tributos gêmeos, em uma espécie de Imposto de Valor Agregado dual, até mesmo pela exigência de legislação única e uniforme em todo o território nacional¹⁵ (art. 156-A, § 1º, inciso IV). Além disso, as regras de incidência e de não cumulatividade deverão ser acentuadamente mais simples do que as dos tributos atuais, bem como a centralização da administração do IBS por parte do Comitê Gestor.

Com efeito, a opção do constituinte derivado ao instituir o IBS foi o de abandonar a divisão de competências para tributar o consumo, entre os entes, com base em conceitos vagos e ambíguos, com a unificação dos impostos estadual (ICMS) e municipal (ISS) na figura do imposto sobre bens e serviços e adoção de uma base ampla de incidência. Nessa linha, o art. 156-A da CF/88 determina que o IBS incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; bem como sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Além da reformulação completa dos tributos incidentes sobre o consumo, a EC 132/2023 incluiu novos princípios tributários na CF/88, a saber: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º). Considerando tudo o quanto apresentado no tópico precedente, já salta aos olhos que o princípio da simplicidade, ao menos no tocante à identificação de fatos tributáveis e sujeitos ativos para arrecadar o IBS, é efetivamente entregue: o novo sistema de tributação do consumo abandonará o sistema de repartição de competências por meio da adoção de critérios materiais referenciados por termos vagos, tais como o são “mercadorias”, “serviços” e “comunicação”, para uniformizar a incidência sobre quaisquer operações com bens, direitos e serviços.

Em termos práticos, as operações das empresas de telecomunicações não mais deverão passar pelo teste conceitual para fins de enquadramento em ICMS, ISS ou em nenhum desses tributos, em exercício que gera grande insegurança, considerando um siste-

¹⁵ À exceção das alíquotas de IBS aplicáveis, que poderão ser fixadas por cada ente, conforme art. 156-B, § 1º, inciso V, da CF/88.

ma em que é o contribuinte quem interpreta e aplica a lei (lançamento por homologação) e, caso o fisco discorde dessa interpretação/aplicação, aplica severas multas. Considerando que tudo será alcançado pelo IBS de maneira uniforme¹⁶, o enquadramento das operações será muito mais simples e a insegurança do setor, mitigada.

Além disso, ao unificar a tributação subnacional na figura de um único imposto (IBS), a EC 132/2023 tende a extirpar por completo quaisquer dúvidas quanto à tributação ou não de determinada operação ou – o que é ainda pior –, se o tributo deverá ser pago para estado, município ou potencialmente a ambos (em um contexto de conflito de competências). Contudo, a reforma poderia também ter abrangido as contribuições ao FUST e ao FUNTTEL, de modo a dar ainda maior coesão ao princípio de simplificação do sistema.

4. IBS e local da ocorrência do fato gerador

Um ponto que causou preocupação ao longo da tramitação do PLP 68/2024 foi o conceito de “local da operação” para fins de determinação do estado e do município para o qual será devido o IBS nas operações efetuadas pelas empresas de telecomunicações. Considerando, ainda, que as alíquotas do IBS poderão ser fixadas pelos estados e municípios por meio de lei interna, a exata compreensão do local da operação também é relevante para se definir as alíquotas a serem aplicadas nessas operações, ante a potencial pluralidade de alíquotas a serem instituídas.

Com efeito, o art. 11 do PLP 68/2024 é a cláusula geral de determinação do local da operação para fins de pagamento e aferição da alíquota devida de IBS. O ponto polêmico, para fins deste texto, é o inciso IX do referido dispositivo, em cuja versão original constava, como local da operação no serviço de comunicação em que há transmissão por meio físico, o local da recepção dos servi-

¹⁶ Embora existam operações com reduções de alíquotas, o que em tese pode gerar a criação de zonas cinzentas, aparentemente esse potencial “problema” não deve atingir o setor de telecomunicações, considerando as listas de bens e serviços com regimes diferenciados aprovados na EC 132/2023 e as listas aprovadas no PLP 68/2024 pela Câmara dos Deputados.

ços. A dificuldade de aplicação desse critério está no fato de que boa parte dos serviços de telecomunicação são recepcionados por aparelhos móveis e por pessoas com grande mobilidade. Nesses casos, quais seriam o(s) município(s) e o(s) estado(s) a cobrar o IBS em uma viagem ou no caso de uma pessoa que diariamente transita por mais de um município nas suas atividades profissionais e pessoais? O que dizer dos consumidores residentes em áreas de fronteira com outros países, em que o elemento exportação (e a correspondente imunidade) poderia se fazer presente no debate?

Por sorte, o texto aprovado na Câmara foi amplamente melhorado nesse particular. Nesse ponto, o PLP determina que se considera local da operação, no “serviço de telefonia fixa e demais serviços de comunicação prestados por meio de cabos, fios, fibras e meios similares, o local de instalação do terminal”.

Com efeito, o texto atual, ao mencionar “local de instalação do terminal”, limita a sua aplicação aos serviços recepcionados por terminais fixos. Logo, no caso de recepção por terminais móveis, ou seja, em que não ocorre transmissão por “cabos, fios, fibras e meios similares”, afasta-se a aplicação do inciso IX, substituindo-a pela cláusula residual do inciso X, que determina que, nos “demais serviços”, o local da operação deverá ser considerado o local do domicílio principal do destinatário.

O avanço poderia ter sido ainda maior caso a expressão “serviços de comunicação”, que é extremamente ambígua e causa enormes divergências no âmbito do ICMS, tivesse sido substituído, de modo a repelir ainda mais eventuais conflitos.

Isso porque, a Constituição utiliza o termo “telecomunicações” na atribuição de competências regulatórias (art. 21, inc. XI; art. 22, inc. IV; art. 48, inc. XII), mas o vago termo “comunicação” na definição da competência dos estados para instituir o ICMS. Por conta disso, sempre houve espaço para uma interpretação elástica do fisco quanto ao alcance do imposto estadual, muitas vezes para alcançar operações que não se amoldam à definição de “serviços de telecomunicação” prevista na Lei Geral de Telecomunicações (LGT).

Nesse contexto, existem grandes contenciosos travados entre operadoras e fiscos estaduais quanto ao enquadramento dos Serviços de Valor Adicionado (SVAs) prestados por essas empresas, serviços esses que não se incluem na definição de “serviços de telecomunicação” pela LGT (art. 61). Nesses casos, discute-se se

os SVAs configuram (1) “serviços de comunicação” tributáveis pelo ICMS, o que costuma ser a visão das autoridades, (2) outros serviços tributáveis pelo ISS, ou mesmo (3) serviços não tributáveis por nenhum desses impostos, por não configurarem “serviços de comunicação” e falta de previsão na lista de serviços da LC 116/03 (lei nacional do ISS).

Transpondo essa discussão para o PLP 68/2024, a vagueza do termo “serviços de comunicação” poderia ocasionar a cobrança do IBS por mais de um município ou mesmo mais de um estado, ante a potencial aplicação do inciso IX do art. 11 (local da recepção), por alguns, e da cláusula residual do inciso X do art. 11 (critério do domicílio principal), por outros.

Além disso, considerando que as operadoras costumam comercializar combos contendo tanto serviços prestados por meio de cabos de fibra ótica quanto telefonia móvel, bem como que os consumidores podem acessar alguns serviços tanto em terminais fixos quanto no celular (ex.: TV a cabo), poderia haver dificuldade de determinação das alíquotas e/ou a aplicação de distintas alíquotas nas mesmas contas, o que poderia causar complexidade.

Por tudo isso, o texto do PLP 68/2024 poderia ser aprimorado no Senado Federal, para substituir a utilização do ambíguo termo “comunicações” por “telecomunicações”, de modo a conferir maior precisão semântica à previsão legal e ter maior aderência aos dispositivos constitucionais de cunho regulatório (além da própria imunidade contida no § 3º do art. 155 da CF/88). Além disso, adotar o domicílio principal do consumidor tenderia a evitar conflitos e complexidades desnecessários, com maior adesão ao novo princípio constitucional da simplicidade.

5. Essencialidade, redução de alíquotas e cashback

Além da reformulação completa dos tributos incidentes sobre o consumo, a EC 132/2023 incluiu novos princípios tributários na CF/88, a saber: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º). O princípio da justiça ainda é reforçado pelo parágrafo 4º do mesmo dispositivo, que prevê que “as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos”, e edifica uma espécie de

princípio da não regressividade no sistema tributário nacional¹⁷, que será fundamental no direcionamento de criação de novas regras tributárias.

Embora de cunho programático, esse dispositivo densifica o princípio da justiça tributária, dotado de ainda maior porosidade, sendo uma grande inovação trazida pela EC 132 ao sistema tributário nacional, por ser cláusula voltada à proteção dos consumidores finais pertencentes às camadas menos favorecidas financeiramente da população¹⁸. Trata-se de princípio que deverá ser aplicado a todos os tributos que, direta ou indiretamente, influenciem na formação de preços ao consumidor final.

Por outro lado, a opção do constituinte foi o de reduzir ao máximo o número de exceções à aplicação das alíquotas uniformes de IBS e CBS, ainda que a versão final da EC 132/2023 tenha elencado uma quantidade não desprezível de setores que recolherão menos tributos. Nesse contexto, os serviços de telecomunicações não foram contemplados nos regimes diferenciados, que con-

¹⁷ GRECO, Marco Aurelio; ROCHA, Sérgio André. “Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132”. *Revista Direito Tributário Atual* 56, 1º quadrimestre de 2024, p. 770. In <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.33.2024.2536>

¹⁸ “Cremos que a questão central do princípio da justiça tributária é assegurar que a distribuição da carga esteja alinhada com o princípio da capacidade contributiva, considerando um sistema tributário progressivo que faça com que o encargo financeiro dos tributos seja suportado pelas pessoas que têm a maior capacidade econômica. Esta interpretação nos parece ser sustentada pela própria EC n. 132.

Uma das grandes críticas feitas ao Sistema Tributário Nacional sempre foi a sua regressividade, decorrente da enorme dependência dos tributos sobre o consumo. Nesse aspecto, a EC n. 132 é ambivalente. É um ‘retrocesso progressista’.

É retrocesso porque manteve a centralidade da tributação do consumo no Sistema Tributário Nacional. Ou seja, a tributação no Brasil seguirá em larga medida regressiva. Entretanto, foram inseridos no texto constitucional diversos dispositivos que vão na linha de uma melhor justiça tributária – da perspectiva de distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva.

Por exemplo, o novo § 4º do art. 145 da Constituição Federal prevê que ‘as alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos’. Mesmo que se trate de uma norma programática, ela redireciona o Sistema Tributário Nacional criando uma espécie de “princípio da não regressividade”. In GRECO; ROCHA (2024), p. 770.

tam com reduções de 40%, 60% e 100% nas alíquotas de IBS e CBS, a depender do bem ou serviço, não obstante a já comentada decisão do STJ no julgamento do Tema 745 da repercussão geral, que definiu que , uma vez tendo o legislador estadual fixado alíquotas distintas de ICMS para distintas mercadorias e serviços, a alíquota aplicável aos serviços de telecomunicação não poderia ser superior à alíquota geral/padrão (que era a prática comum no Estados). De qualquer forma, em sendo essa decisão aplicável ao contexto do ICMS, em que se faz presente o princípio da seletividade, a rigor não haveria nenhuma obrigação do constituinte derivado de ter alocado o setor em um regime diferenciado, ainda que seja discutível o nível de *essencialidade* das telecomunicações em comparação com outros setores que acabaram beneficiados.

Por outro lado, a EC 132/2023 também criou o regime de devolução do IBS e da CBS aos consumidores finais de baixa renda, em uma clara tentativa de mitigar os perversos efeitos regressivos da tributação indireta brasileira. Nessa linha, o PLP 68/24 determina a devolução do IBS e CBS às pessoas integrantes de famílias de baixa renda, consideradas como tal a que tiver renda familiar mensal per capita declarada de até meio salário-mínimo nacional, com a previsão dos seguintes percentuais mínimos de devolução de CBS e IBS, respectivamente, conforme art. 106 do projeto:

- (i) 100% e 20%, na aquisição de botijão de treze quilogramas de gás liquefeito de petróleo;
- (ii) 100% e 20%, nas operações de fornecimento de energia elétrica, água, esgoto e gás natural; e
- (iii) 20%, nos demais casos.

Os percentuais de devolução poderão ser majorados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, por meio de leis específicas, não podendo exceder o valor total do tributo cobrado em cada operação.

Considerando a reconhecida essencialidade dos serviços de telecomunicação (tal como a energia elétrica, água e esgoto), conforme o já citado entendimento do STF, chama a atenção a não inclusão dos serviços de telecomunicações na sistemática de devolução. Além disso, chamam a atenção também os baixos percentuais mínimos de devolução, bem como o universo bastante restrito de consumidores que farão jus ao benefício. Embora se trate de

camada mais carente da população brasileira, fato é que existem outras faixas de renda que, ainda que superiores, também careceriam de algum nível de devolução de tributos, de modo a conferir maior eficácia aos novos princípios constitucionais de justiça e combate à regressividade.

6. Aquisição de ativos com diferimento ou alíquota zero

O acúmulo de saldos credores de ICMS, ocasionado pela aquisição de ativos por parte das empresas de telecomunicações, também é um problema para o setor, considerando os altos investimentos (tributados) em infraestrutura e algumas situações em que o setor tem ou reduções de base de cálculo (TV por assinatura) ou diferimento do imposto estadual (fornecimento de serviços a outros prestadores de serviços de telecomunicações). Há, ainda, a situação de rateio do ICMS entre Estados de origem e de destino nos casos de serviços não medidos, que também contribui para esse acúmulo.

Já do lado do PIS/Cofins, o fato de os serviços de telecomunicação estarem sujeitos ao regime cumulativo das contribuições também causa ineficiência, já que os tributos incidentes nas aquisições de ativos não são recuperados.

De modo a dirimir esses problemas, a EC 132/2023 prevê, nos termos do inciso V, § 5º, art. 156-A, que a Lei Complementar disporá sobre forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que **poderá ser implementada** por meio de crédito integral e imediato dos tributos, diferimento ou redução em 100% das alíquotas do IBS e da CBS incidentes na compra desses bens.

Nesse sentido, a EC delegou à Lei Complementar a possibilidade de utilização do crédito integral, diferimento ou redução total de alíquota.

Ocorre que o PLP 68/24 não traz previsão específica para a desoneração da aquisição de bens de capital, fazendo-o somente quanto aos regimes aduaneiros específicos do Reporto e Reidi (arts. 103 e 104), que em princípio não incluem/incluirão equipamentos de infraestrutura de telecomunicações¹⁹.

¹⁹ Atualmente, o Reidi se aplica apenas à implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação

Por outro lado, nos arts. 58 e 59 estão as cláusulas gerais de ressarcimento de créditos de IBS e CBS. Esses artigos preveem o ressarcimento dos créditos no prazo de 60 (sessenta) dias para hipóteses de aquisição de bem do ativo imobilizado, sendo silente em relação às outras formas autorizadas pela EC 132/2023.

Com isso, considerando que a EC 132/2023 abre a possibilidade de outras formas de desoneração para a aquisição de bens do ativo imobilizado, sugerimos o endereçamento dessa questão ao Congresso Nacional, a fim de que o PLP 68/24 seja ajustado para incluir o diferimento ou a redução das alíquotas para esses casos.

7. Conclusão

Como visto, são inegáveis os avanços da EC 132/2023 e do próprio texto provisoriamente aprovado do PLP 68/2024 em comparação ao formato atual da tributação indireta dos serviços de telecomunicação, embora ainda haja espaço para melhorias do projeto no Senado Federal.

IMPACTOS DO IVA DUAL ÀS IMPORTAÇÕES INDIRETAS

Beatriz Cavallieri Zanetti¹

Aline Akemi Soares Kavashita²

1. Introdução

Após anos em discussão, no final do ano de 2023, foi aprovada a Emenda Constitucional (“EC”) n. 132/2023 alterando significativamente o sistema tributário brasileiro no tocante às operações sobre o consumo (“Reforma Tributária”).

Os princípios norteadores da Reforma Tributária consistiram na simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e a defesa do meio ambiente.

Nesse sentido, de forma breve e objetiva, a EC n. 132/2023 prevê a extinção gradual do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”), do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), da Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), ao passo que introduz (também de forma gradual) ao sistema tributário brasileiro o IVA dual na presença da Contribuição

¹ Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo - FGV Law

² Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT

sobre Bens e Serviços (“CBS”) e do Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”)³.

Vale destacar que, a partir do ano de 2026, iniciará o período de transição para o IBS e a CBS, de modo a ocorrer a extinção do PIS e da COFINS em 2027, desde que instituída a CBS, e a redução a zero do IPI (exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus), com a extinção do ICMS e do ISS no ano de 2033.

Embora a EC n. 132/2023 tenha desenhado a materialidade dos novos tributos, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal (“CF”), cabe a Lei Complementar delimitar e regulamentar as normas constitucionais de Direito Tributário.

Neste contexto, sobreveio o Projeto de Lei Complementar (“PLP”) n. 68/2024 regulamentando a CBS e o IBS no ordenamento jurídico brasileiro. O referido projeto ainda está em discussão perante o Congresso Nacional e pode sofrer alterações ao longo de sua tramitação, de modo que a análise do presente artigo se dará com base no texto aprovado pela Câmara dos Deputados em julho do presente ano.

De toda forma, o presente trabalho visa apontar de forma objetiva as primeiras delimitações dos novéis tributos no âmbito da importação indireta, especialmente considerando as discussões doutrinárias e jurisprudencial acerca do tema.

Desse modo, serão abordados os conceitos e definições da importação indireta, além das respectivas discussões acerca da sua tributação no cenário prévio e posterior à Reforma Tributária, especialmente considerando as delimitações trazidas pelo texto do PLP n. 68/2024.

2. Importação indireta – conceitos e definições

Conforme ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho⁴: *“Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos origi-*

³ Além do Imposto Seletivo (“IS”), do Imposto sobre Produtos Industrializados na Zona Franca de Manaus (“IPI-ZFM”) e da Contribuição Estadual sobre Produtos Primários e Semicelaborados (“CEPPS”).

⁴ Carvalho, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5. Ed. São Paulo. Noeses, 2013, p. 736

nários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objetivo de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma operação jurídica subjacente (...). Portanto, pode-se concluir que os elementos caracterizadores da operação de importação são: (i) a entrada em território nacional de produto estrangeiro, (ii) a intenção de permanência do produto em território nacional e (iii) a existência de negócio jurídico.

O ordenamento jurídico brasileiro prevê a possibilidade de terceirização do ato de trazer um produto estrangeiro e/ou da celebração de um negócio jurídico que suporte a operação. Ou seja, uma pessoa (física ou jurídica) que pretende trazer ao Brasil um produto estrangeiro com intenção de permanência pode transferir a um terceiro a função de celebrar o negócio jurídico com a parte estrangeira que detém o produto almejado, bem como todos os trâmites para que o produto adentre o território nacional.

A terceirização destas atividades é justamente o que o ordenamento jurídico prevê como “importação indireta”. Indo além, ele prevê duas formas de se dar a importação indireta: (i) por conta e ordem ou (ii) por encomenda.

Como é sabido, a primeira modalidade mencionada foi introduzida no ordenamento legal por meio do artigo 80, inciso I da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, consistindo naquela em que a *“pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica”*, nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa RFB n. 1.861/2018.

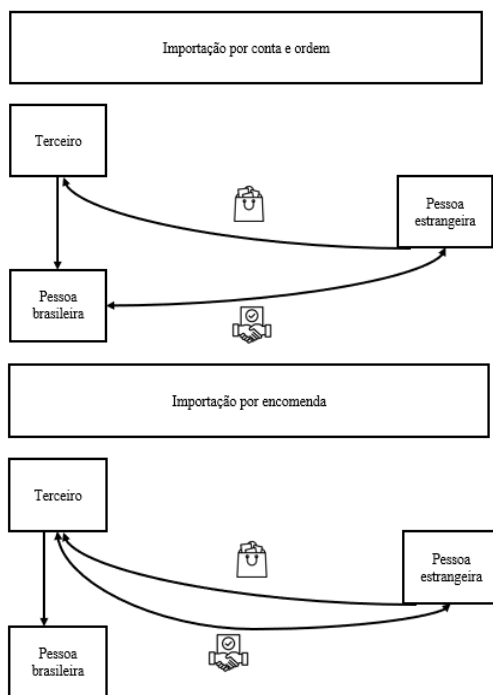
Por sua vez, a segunda modalidade instituída pelo artigo 11 da Lei n. 11.281/2006, é aquela em que a *“pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado”*, conforme estabelece o artigo 3º da Instrução Normativa RFB n. 1.861/2018.

A grande diferença entre estes dois institutos consiste justamente em quais elementos estão sendo terceirizados.

Se uma pessoa brasileira pretende trazer uma mercadoria ao Brasil com o intuito de permanência e resolve terceirizar apenas o ato de trazer o produto ao território nacional, tem-se caracterizado a modalidade de importação por conta e ordem.

Por outro lado, se a pessoa brasileira terceirizar tanto a celebração do negócio jurídico com o detentor do bem estrangeiro quanto o ato de trazer o produto para território nacional, tem-se caracterizado a modalidade de importação por encomenda.

Ludicamente falando, tem-se:



A grande importância em delimitar o escopo de cada pessoa envolvida no processo de importação indireta é justamente para definir quem serão os contribuintes dos tributos incidentes sobre a operação.

3. Tributação importação indireta – cenário pré reforma tributária

Precedente a EC n. 132/2023, a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais delineavam a importação como hipótese de incidência do ICMS-Importação⁵, Imposto de Importação (“II”), IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação⁶.

No âmbito da importação indireta, os normativos infraconstitucionais e a Receita Federal do Brasil elegeram a pessoa terceirizada responsável pelo ato de trazer ao território nacional o produto estrangeiro como o importador, e, consequentemente como contribuinte do II⁷, IPI-Importação⁸, PIS-Importação e COFINS-Importação⁹.

No âmbito do ICMS, o importador também deverá recolher o imposto. A grande discussão, entretanto, consiste no fato de que a Constituição Federal estabeleceu que o ICMS é devido ao Estado em que estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria ou bem importado (artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”). A Lei Complementar n. 87/1996, que regulamenta o ICMS, contudo, estabeleceu que o imposto estadual é devido ao estabelecimento em que ocorrer a entrada física da mercadoria da mercadoria ou bem (artigo 11, inciso I, alínea “d”).

Devido à divergência entre as normas mencionadas, surgiu a controvérsia sobre a definição do critério apropriado para orientar a aplicação do ICMS nas operações de importação. Isto é, critério físico (fluxo físico da mercadoria importada) ou critério jurídico (fluxo jurídico da mercadoria).

⁵ Vale destacar que, na hipótese de importação de um serviço, haverá a incidência do ISS e não do ICMS.

⁶ Além do Imposto sobre Operações Financeiras (“IOF”).

⁷ Decreto-lei n 37/1966 - Artigo 31, I, *É contribuinte do imposto: o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional;*

⁸ Regulamento do IPI - Artigo 24, I, *São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte: o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;*

⁹ Lei n. 10.865/2004 - Artigo 5º, I, *São contribuintes: o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;*

Após exaustiva disputa entre diferentes Contribuintes e Estados, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário com Agravo n. 665.134/MG (Tema 520 de Repercussão Geral), decidiu, por unanimidade, que: *“o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”*

Nesse sentido, consolidou-se o entendimento de que o contribuinte do ICMS-Importação será o “real adquirente”, nos casos da importação por conta e ordem (ou seja, a pessoa brasileira que tem a intenção de adquirir o bem estrangeiro) e o importador, nos casos de importação por encomenda (ou seja, o terceiro responsável por trazer o bem estrangeiro para o território nacional – *trading companies*).

4. Tributação importação indireta – PLP n. 68/2024

Na importação de bens materiais, o artigo 64 do PLP n. 68/2024 elege como fato gerador dos novos tributos (IBS e CBS) a entrada destes bens estrangeiros no território nacional.

Em relação à base de cálculo dos tributos, o artigo 69 do PLP n. 68/2024 propõe que seja o valor aduaneiro, acrescido do II, do Imposto Seletivo (se aplicável), da taxa de utilização do Sistema Integrado do Comércio Exterior (“Siscomex”), do adicional ao frete para renovação da Marinha Marcante (“AFRMM”), da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico indente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível (“CIDE-Combustível”), do direitos antidumping, do direitos compensatórios, das medidas de salvaguardas e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou direitos incidentes sobre os bens importados até a sua liberação.

Interessante pontuar que ao dispor que *“quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou direitos incidentes sobre os bens importados até a sua liberação”* integram ao valor aduaneiro para incidência do IBS e da CBS, imagina-se que o legislador buscou estancar a judicialização exacerbada sobre quais despesas incorri-

das com a importação integrariam ou não a base de cálculo do tributo incidentes sobre a operação¹⁰.

Com relação à alíquota dos novos tributos incidentes sobre a operação de importação de bem material, o artigo 71 do PLP n. 68/2024 estabelece um tratamento igualitário aos produtos adquiridos em território nacional, em linha com o princípio da não discriminação no comércio internacional, inserida no Acordo Geral de Comércio e Tarifas (*General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*), o qual o Brasil é signatário.

Em outras palavras, a alíquota da CBS aplicada para os bens nacionais será a mesma para os bens importados e as alíquotas estadual, distrital e municipal do IBS levará em consideração a alíquota aplicada no “local da importação”.

Inicialmente, a proposta original do PLP n. 68/2024, trouxe aos contribuintes a definição de local da importação, sendo ele, para bens materiais: (i) o local da entrega dos bens, inclusive na remessa internacional; (ii) o domicílio principal do adquirente da mercadoria entreposta ou (iii) o local onde ficou caracterizado o extravio.

No que pese a lacuna do texto legal sobre a exatidão do conceito do que seria o “local da entrega dos bens”, a exposição de motivos do PLP n. 68/2024¹¹ considera o despacho aduaneiro para conceituação, ou seja, leva em consideração o primeiro local nacional onde a mercadoria (fisicamente) se adentra. Veja:

“Para fins de cálculo dos tributos devidos, na importação de bens materiais considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS, como regra geral, na liberação dos bens submetidos a despacho para consumo. Entende-se por despacho para consumo na importação o **despacho aduaneiro** a que são submetidos os bens importados a título definitivo.”

¹⁰ Observa-se que hoje o valor aduaneiro também é a base de cálculo dos impostos incidentes na operação, como IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação, e muito se questiona no judiciário sobre a inclusão de despesas com o frete e seguro internacional, capatazia, dentre outras para cômputo dos tributos.

¹¹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2024/PLP/plp-068.htm

Por outro lado, nos substitutivos apresentados ao longo das discussões da Câmara dos Deputados, adicionou-se a expressão “destinatário final” na primeira hipótese (isto é, local da entrega dos bens) ao conceituar o local da importação, deixando o texto legal da seguinte maneira: “*local da entrega dos bens ao destinatário final, nos termos do art. 11, inclusive na remessa internacional*”, conforme inciso I do artigo 68. Inclusive, o texto aprovado pela Câmara dos Deputados seguiu nesses termos.

Nota-se, portanto, uma espécie de contradição entre a proposta original do texto do PLP n. 68/2024 e os substitutivos deste projeto de lei, sendo revisado o local de entrega dos bens durante as discussões na Câmara dos Deputados.

Nesse sentido, uma potencial interpretação do referido artigo seria no sentido de que, nas hipóteses de importação de bens materiais, o IBS e a CBS serão devidos para o Estado do “real adquirente” do bem importado, sem distinção para as operações de importação direta e indireta (por conta e ordem e por encomenda), sendo irrelevante o critério físico.

Por outro lado, no artigo 72 do PLP n. 68/2024, ao dispor sobre a sujeição passiva na importação de bens materiais, o legislador tratou de distinguir o contribuinte do IBS e da CBS entre o importador ou o adquirente. Inclusive, vale destacar que, por meio do parágrafo único do referido artigo, o legislador excepcionou o importador como contribuinte no caso de importação sob a modalidade por conta e ordem de terceiros, estabelecendo que nesta hipótese é o adquirente.

Nota-se, portanto, que ao definir o sujeito passivo do IBS e da CBS nas importações de bens materiais, o legislador se atentou nas distintas operações de importação indireta (por conta e ordem e por encomenda).

Nesse cenário, observa-se uma certa desarmonia entre as redações dos artigos 68 e 72 do PLP n. 68/2024, que, a princípio, pode ensejar dúvidas aos contribuintes em relação ao Estado em que realmente serão devidos o IBS e a CBS nas importações indiretas (ou seja, o Estado do “destinatário final”/“adquirente” ou o “importador”).

Vale recordar que o judiciário brasileiro já apreciou a sujeição passiva do ICMS no contexto do atual sistema tributário brasileiro com relação à importação indireta, conforme já mencionado no presente trabalho. Ao julgar o Tema 520 de Repercussão

Geral, o Supremo Tribunal Federal levou em consideração o aspecto jurídico das operações de importação e definiu como sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS o Estado daquele que celebrar o negócio jurídico internacional¹².

Diante do exposto, aparentemente o legislador está em busca de padronizar o “local da entrega dos bens” para o local do “destinatário final” em todas as modalidades de operações de importação, ainda que cada uma delas possuam suas especificidades, trazendo novamente à tona as discussões doutrinárias e jurisprudencial sobre o tema. Entretanto, de forma contrária, manteve as diferenciações ao estabelecer a sujeição passiva do IBS e da CBS entre “importador” e “adquirente”, em linha com o definido pelo Supremo Tribunal Federal.

5. Conclusão

O PLP n. 68/2024 ainda está percorrendo os trâmites legislativos e sendo objeto de discussão dos Grupos de Trabalho setoriais especializados nas temáticas para fins de firmarem o texto legal final.

De todo modo, já é possível ter uma visão geral dos novos rumos que a tributação do consumo tomará e dos obstáculos que se tem por percorrer.

Invariavelmente, em se mantendo os esteios da importação indireta, seja ela por encomenda, seja por conta e ordem, as discussões e decisões constantes no arcabouço jurídico atual podem ajudar tanto o legislador quanto ao intérprete em enfrentar os desafios da nova tributação.

¹² Ou seja, o “real adquirente” nas importações por conta e ordem e o terceiro responsável por trazer o bem importado ao território nacional (importador) nas operações por encomenda.

IMPOSTO SELETIVO NA EXTRAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL

*Diane Borges de Carvalho*¹
*Thais Romero Veiga Shingai*²

1. Introdução

Nos termos do art. 153, VIII, da Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023 (EC 132), o Imposto Seletivo (IS) pode ser cobrado pela União sobre “*produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar*”.

Conforme o § 6º, I, do art. 153, as exportações são imunes ao imposto seletivo. Já o inciso VII do mesmo parágrafo dispõe que, nas extrações, o imposto incidirá “*independentemente da destinação*”, com alíquota máxima de 1% sobre o valor de mercado do produto.

A previsão de incidência do imposto seletivo nas extrações não constava do texto inicial da Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019 (PEC 45), que originou a EC 132. Foi incluída pelo Senado com o objetivo de “*restringir atividades poluentes e degradantes ao meio ambiente*”³.

¹ MBA Executivo pela COPPEAD-UFRJ. Bacharel em Direito pela PUC-RS e em Ciências Contábeis pela UCAM. Palestrante em congressos de Direito Tributário. Membro da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB-RJ. Atualmente atua como Gerente Tributária.

² Doutoranda e Mestra em Ciências Contábeis pela FEA/USP. MBA em Gestão Tributária pela Fipecafi. Pesquisadora no Insper. Professora no Insper e na Fipecafi. Advogada tributarista.

³ Parecer do Sen. Roberto Rocha de 3/8/2023, em que foi incluída a incidência do IS nas extrações, limitada a 1% do valor de mercado do produto extraído.

O Projeto de Lei Complementar n. 68, de 2024 (PLP 68), por sua vez, prevê como um dos fatos geradores do imposto seletivo “*a exportação de bem mineral extraído ou produzido*” (art. 397, V, da proposição original).

Diante desse contexto, a presente nota técnica tem por objetivo analisar a incidência do IS sobre as atividades extrativas e nas exportações dos respectivos bens.

2. O fato gerador do imposto seletivo: tributo sobre o consumo, e não sobre a atividade extrativa, produtiva, de importação ou de comercialização

Assim como os impostos sobre o valor adicionado (IVAs), o IS (ou *excise tax*, na experiência internacional) é um tributo sobre o consumo. Vale dizer, enquanto os IVAs são tributos *gerais* sobre o consumo, que incidem da forma mais uniforme possível sobre todas as operações com bens e serviços, os impostos seletivos são tributos *especiais* sobre o consumo, cobrados com alguma finalidade específica e sobre determinados bens e serviços.

É um imposto cuja materialidade, definida por Geraldo Ataliba⁴ como a “*substância essencial*” da hipótese de incidência, corresponde ao consumo. Volta-se ao ato de consumir bens e serviços tidos como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o que fica claro na justificção original da PEC 45, segundo a qual o imposto seletivo “*incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas*”, com natureza eminentemente extrafiscal.

A afirmação acima está em linha com a literatura internacional mais abalizada sobre o imposto seletivo, a exemplo de artigo recente da Professora Rita de La Feria: “*o fato gerador é o uso dos produtos sujeitos a imposto, mesmo que, para fins de simplificação, a lei utilize um substituto legal, como a venda, importação*”

⁴ Hipótese de incidência tributária, p. 106.

ou registro do produto sujeito a imposto, para presumir o consumo”⁵.

Significa que, embora o fato gerador do imposto seletivo seja o consumo, seu *legal design* pode utilizar os atos de extrair, produzir, importar ou comercializar como uma *proxy* do consumo. Em outras palavras, esses atos podem ser eleitos como momentos do pagamento do imposto, pois considerados fatos presuntivos do consumo.

A simples extração, com base na literatura acima mencionada, não é *proxy* apropriada para a cobrança do imposto seletivo, pois o bem mineral extraído – insumo – pode ser utilizado na produção de diferentes produtos, cujo consumo pode ou não produzir externalidades negativas.

Como exemplos, cumpre citar o minério de ferro, utilizado na produção de aço, que é empregado na fabricação de equipamentos médico-hospitalares, e o petróleo bruto, utilizado na produção de resinas, que são empregadas na fabricação de caixas d’água, ou mesmo dos plásticos que são utilizados nos mais diversos setores, inclusive nos setores da saúde e farmacêutico. São produtos finais que promovem ou afetam a saúde e o meio ambiente, de modo que a tributação na extração acaba violando o propósito do imposto seletivo, de proteger esses valores constitucionais.

3. Potenciais impactos da cobrança do imposto seletivo nas extrações de petróleo e gás

O processo de exploração de petróleo e gás natural (“E&P”) é um dos processos extrativos menos poluentes, de acordo com recentes estudos⁶ publicados pela Empresa de Pesquisa Energética (EPE) do Ministério de Minas e Energia, posto

⁵ de la Feria, Rita, Non-(Fully) Harmonised Excise Taxes and Irrebuttable Presumptions (March 28, 2024). (2024) EC Tax Review 33(3), 98-108, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4775842>

⁶ Relevância no Setor de Petróleo e Gás Natural para a Transição Energética. Suplemento ao Bloco 1 – Potencial de redução de emissões de GEE nas atividades de E&P. Rio de Janeiro, abril de 2024. Fonte: PublicacoesArquivos/publicação809/NTE_Relevância%20do%20Setor%20de%20Petróleo%20e%20Gás%20Natural%20para%20a%.

que “segundo estimativas da plataforma SEEG⁷, as emissões no E&P correspondem a 5,5% do setor energético e 1,0% do total nacional”.

O mesmo estudo indica que o setor energético representa 18% do total das emissões brasileiras, apresentando-se como campeões de emissão as mudanças de uso da terra e floresta (48%) e a agropecuária (27%).

Importante também contextualizar que o setor de E&P compreende a extração do petróleo cru e do gás natural (etapa chamada *upstream*⁸), que resulta em insumo para a próxima etapa, do refino (chamada de *downstream*⁹). É somente na segunda etapa que esses insumos são transformados em combustíveis e demais derivados, isto é, em itens consumíveis. Por essa razão, a tributação das extrações é desalinhada do propósito do IS de induzir hábitos de consumo.

O setor de E&P tem um ciclo de investimentos longo, com altos riscos e incertezas associados relativamente ao seu retorno, além de ser intensamente regulado por agências reguladoras (ANP) e órgãos ambientais (IBAMA, INEA-RJ etc.). Está sujeito a alta carga tributária, de aproximadamente 70%¹⁰, muito em função de contribuições governamentais como *royalties* e participações especiais, definidas pela Lei n. 9.478/97 e que, apesar de não terem caráter tributário, têm como objetivo compensar financeiramente a sociedade pela exploração de recursos não renováveis.

Os *royalties*, em particular, já têm caráter antecipatório, vez que são incidentes sobre a produção de petróleo e gás, independentemente de seu consumo ou venda pelo concessionário/contribuinte. Logo, o impacto do IS sobre a extração de petró-

⁷ SEEG ou Sistema de Estimativas de Emissões e Remoções de Gases do Efeito Estufa

⁸ O *Upstream* compreende as atividades de exploração e produção de petróleo, podendo ser em terra (*onshore*) ou no mar (*offshore*).

⁹ É um termo usado para definir, essencialmente, as atividades de transporte, comercialização e refino de petróleo e ainda transporte e comercialização de derivados de petróleo.

¹⁰ IBP – Instituto Brasileiro de Petróleo. Posicionamento IBP – Setor de óleo e gás rejeita as novas tributações. Publicado em 10 de janeiro de 2024. Fonte: Posicionamento IBP – Setor de óleo e gás rejeita as novas tributações – IBP. Acesso em 28 de junho de 2024.

leo cru e gás natural gerará dupla incidência ou dupla reparação à sociedade brasileira.

Pode haver até mesmo uma tripla oneração, se, no caso da exportação desses insumos, em momento posterior ao seu refino e transformados em combustíveis fósseis, sofrerem a cobrança do conhecido “carbon tax¹¹” nos países consumidores. E sequer estamos falando dos projetos de lei que seguem tramitando no congresso brasileiro a fim de também instituir políticas e cobranças em termos semelhantes com os do *carbon tax* internacional (a exemplo do PLP 559/2018).

Como se vê, o setor de E&P é intensamente regulado por órgãos ambientais nas diversas esferas e que já arrecada bilhões aos cofres públicos, anualmente, com intuito de reparação à sociedade pela atividade extrativa de fontes não renováveis.

4. Função extrafiscal do IS

Diante da constatação acima, cabe avaliarmos se a cobrança do IS sobre o petróleo cru e o gás natural extraídos é condizente com a natureza extrafiscal desse tributo.

Sérgio André Rocha¹² afirma que, apesar de o IS propor uma ideia de essencialidade como a conhecemos na técnica jurídica, se perde nesse propósito, seja porque não se atenta aos bens e serviços considerados essenciais na legislação vigente, seja porque se destina a “selecionar” o que define como prejudicial à saúde ou ao meio ambiente, nem sempre baseado em estudos ou protocolos de agências reguladoras e institutos renomados. Vejamos:

“O imposto incluído no inciso VIII do artigo 153 não é seletivo nesse sentido, até porque a seletividade é um critério comparativo entre consumos em função de sua

¹¹“O carbon tax, ou o imposto sobre o carbono, incide em relação à emissão de carbono na atmosfera, resultante de atividades que consomem combustíveis fósseis, como carvão, petróleo e gás natural”. Gruppenmacher, Flávia Treiger. O carbon tax chegou ao Brasil? Site Consultor Jurídico. Publicado em 24 de junho de 2024. Fonte: O carbon tax chegou ao Brasil? (conjur.com.br)

¹² Rocha, Sérgio André. Reforma Tributária e o Imposto Seletivo. Publicado em 28 de agosto de 2023. Fonte: Sergio André Rocha: Reforma tributária e imposto seletivo (conjur.com.br)

essencialidade, e o novo imposto tem como referência não a essencialidade, mas o caráter prejudicial à saúde ou ao meio ambiente”. (...)

Em tese, seria possível cogitar de uma seletividade baseada não na essencialidade do consumo, mas nas externalidades negativas dos bens ou serviços. Contudo, ainda assim, parece-nos estranho pensar em um imposto em si seletivo, já que, como apontamos, vemos a seletividade como um critério de diferenciação dentro do tributo.”

A Lei n. 7.783/89 prevê expressamente a essencialidade do gás natural e de forma indireta a do petróleo cru, em função de ser insumo para outros itens referidos no seguinte artigo: “*Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; (...)*” (destaque nosso).

Em razão dessa essencialidade, os NCMs do petróleo cru e do gás natural nunca foram tributados pelo IPI. Assim, a tributação desses bens pelo IS não pode ser utilizada como instrumento para a “compensação” da redução da arrecadação do IPI.

Para além da discussão quanto à essencialidade, a tributação de bens minerais extraídos não atende à função extrafiscal, indutora de comportamentos, do IS. Isso porque não se verifica, nem na redação da EC 132, nem no PLP 68, a previsão de políticas públicas diretamente relacionadas à mitigação do efetivo prejuízo que os bens em questão implicariam.

Também não se verifica nenhuma metodologia de incentivo a comportamentos positivos ou externalidades positivas, como eventual redução da alíquota a zero ou mesmo gradação do IS para investimentos na execução de políticas públicas já existentes e em vigor para o setor de E&P (como PROMAR¹³, Gás pra Empregar¹⁴ e Novo PAC¹⁵), comprovada pegada de carbono abaixo da meta

¹³ Resolução do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) n. 10/2020

¹⁴ Resolução do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE) n. 1/2023

¹⁵ Casa Civil. Novo PAC trará R\$ 335 bilhões em investimentos para o setor de petróleo e gás nos próximos anos: Estão listados 54 projetos que visam acelerar o crescimento do setor e dar segurança energética ao país. Site: gov.br. Publicado em 30 de agosto de 2023. Fonte: Novo PAC trará R\$ 335

internacional ou investimentos comprovados em fontes de energia renováveis.

Ressalte-se que as políticas públicas em vigor são relacionadas à extensão de vida útil de campos maduros ou de produção marginal; ao aumento da oferta de gás natural da União no mercado doméstico; ao aumento da produção, construção de gasodutos e oleodutos; investimentos em exploração marítima; escoamento da produção; refino; descarbonização; e estudos em fertilizantes, petroquímica, navios e descomissionamento verde de plataformas. Tudo isso com foco no aumento de arrecadação orgânica, geração de empregos e planejamento da transição energética com segurança.

Ainda enfrentando o elemento de políticas públicas que sejam coerentes com o comportamento que se pretende mitigar com o instituto do IS, é claro que há uma justa e razoável preocupação mundial com as emissões de gases de efeito estufa e, consequentemente, com a implementação de mecanismos para realização de uma transição energética eficiente e segura.

Para tanto, é essencial refletirmos em como construir algo inovador e que, de fato, atenda à população brasileira nesse quesito. Portanto, a análise deve compreender não apenas o pilar da sustentabilidade, mas três pilares, ou o “trilema energético”¹⁶: sustentabilidade ambiental (controle das emissões e poluição, descarbonização e produtividade de recursos), segurança energética (capacidade de atender demanda por energia, resiliência e dependência de energia importada) e equidade energética (qualidade, acessibilidade de/custos reduzidos e alcance, posto que deve ser inclusiva e democrática).

Isso porque políticas públicas compreendem ações e programas que são desenvolvidos pelo Governo em suas diversas esferas para garantir e colocar em prática direitos que são previstos na Constituição Federal e em outras leis. São medidas e programas criados para garantir o bem-estar da população.

bilhões em investimentos para o setor de petróleo e gás nos próximos anos — Casa Civil (www.gov.br). Lei 1.578/07.

¹⁶ SHAH, S. A. A. et al. 2021. Energy trilemma based prioritization of waste-to-energy technologies: Implications for post-COVID-19 green economic recovery in Pakistan. *Journal of Cleaner Production*, v. 8, 15 February 2021, p. 124729.

Ato contínuo, o desincentivo a um tipo de fonte energética que hoje representa, em média, 11,6% do PIB industrial do país¹⁷ e mais de 45% da matriz energética brasileira¹⁸, sem outras fontes de custeio para novos investimentos em outras fontes de energia – que também demandam longos anos para se tornarem disponíveis à população –, sem políticas públicas claras para equilibrar arrecadação e incentivos aos novos investimentos, não atenderá aos três pilares acima referidos, trazendo impactos negativos a toda a população, mas especialmente à população de baixa renda.

Daí é possível concordar com o caráter essencial designado pela Lei 7.783/89, bem como com os estudos de órgãos regulatórios e de pesquisa nacionais que em nenhum momento reforçam a necessidade de coibir a extração dos referidos bens minerais sem um plano de transição bem estruturado e adequado à realidade da população brasileira e aos recursos disponíveis para geração de renda e emprego.

5. IS nas exportações de bens minerais extraídos

Como referido anteriormente, a EC 132/23, através do inciso I, do § 6º do artigo 153, estabeleceu que o imposto seletivo não incidirá sobre as exportações. Essa máxima de “não exportar tributos” está devidamente alinhada com as políticas internacionais, especialmente com compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, e tem chancela da Constituição Federal quando esta determina não incidência dos referidos tributos sobre as exportações, vejamos: IPI (art. 153, § 3º, III), ICMS (art. 155 § 2º, X, a), ISS (art. 156, § 3º, II), CIDE (art. 149, § 2º, I), contribuições sociais (art. 149, § 2º, I), e, agora, com a publicação da EC 132, CBS e IBS (art. 156-A, § 1º, III).

No entanto, o inciso VII do § 6º do mesmo artigo dispõe que **na hipótese de extração**, o imposto poderá ser cobrado “independentemente da sua destinação”.

¹⁷ Perfil da Indústria Brasileira do CNI. Dados de 2021. Fonte: Produção – CNI – Perfil da Indústria Brasileira (portaldaindustria.com.br). Acesso em 28 de junho de 2024.

¹⁸ Balanço Energético Interativo (BEN) 2021.

A reflexão a ser feita nesse sentido é: houve, de fato, intenção do legislador constituinte de criar exceção à regra, criando incidência específica do IS nas exportações de bens oriundos da extração? Ou a interpretação acerca da cobrança do IS “independentemente da sua destinação”, uma vez que já há garantia de não incidência do IS sobre exportações determinada no inciso I do § 6º, sem restrições neste mesmo dispositivo, seria de que independe a destinação do bem extraído no mercado interno (elemento geográfico) ou no processo produtivo (elemento de absorção), focalizando a sua aplicação no processo produtivo?

A leitura do Poder Executivo, ao propor o PLP 68, foi no sentido de permissão constitucional para a tributação das exportações de bens minerais extraídos, o que tem sido objeto de debates no Congresso Nacional.

É argumentado pelos contribuintes que a exportação de *commodities* tem sido elemento primordial para os resultados positivos na balança comercial do país e, conseqüentemente, do valor da moeda brasileira. Dados do ano fiscal de 2023 divulgados pelo MDIC¹⁹ informam que o Brasil registrou superávit recorde de USD 98,8 bilhões neste ano, sendo o maior da série histórica que começa em 1989. Importante destacar que “o setor extrativista registrou participação de 23,2% no resultado do ano, com USD 78,8 bilhões”.

Entre os itens mais exportados, temos em 2º lugar os óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos, crus, representando 12,52%, e, em 3º lugar, minério de ferro e seus concentrados, representando 8,98% desse total.

O aumento da carga tributária sobre tais exportações através do IS tem o potencial de, em vez de gerar o suposto comportamento positivo esperado – redução do “consumo” de energia proveniente de fontes não renováveis –, gerar efeitos indesejados, como impacto negativo na balança comercial, redução de investimentos e aumento do custo de acesso ao consumidor final à energia.

¹⁹ Carregosa, Lais. Balança comercial ultrapassa USD 98 bilhões em 2023, maior valor da série histórica. Site G1 Economia. Publicado em 05 de janeiro de 2024. Fonte: Balança comercial ultrapassa US\$ 98 bilhões em 2023, maior valor da série histórica | Economia | G1 (globo.com)

Pensando no outro lado da balança, o Brasil já é importador de petróleo e gás, mesmo tendo produção mais que suficiente para seu abastecimento, pois a dieta das refinarias brasileiras não é adequada para refinar e produzir combustíveis e derivados suficientes para atender à demanda nacional. É o que afirma o IPEA²⁰, conforme abaixo:

“Apesar da extração e produção de petróleo serem bem maiores do que as necessidades brasileiras, o refino limita a produção de derivados, tornando a economia dependente da importação desse tipo de insumo vital e como bem associado ao bem-estar”.

Tal cenário poderia criar ambiente mais atrativo para o aumento da importação desses insumos, considerando um arrefecimento na produção interna que precisa ser exportada e que passaria a se tornar menos competitiva no mercado internacional. Novamente seria prejudicada a natureza extrafiscal do IS.

Por fim, alguns contribuintes e pesquisadores têm defendido que a expressão “independentemente da destinação”, usada no inciso VII do § 6º do art. 153 da CF, não é suficiente para excepcionar a imunidade geral das exportações ao IS, prevista no inciso I do mesmo parágrafo²¹. De acordo com esse racional, interpretação em sentido contrário seria contrária às boas técnicas legislativas e aos princípios da interpretação constitucional, segundo os quais os dispositivos devem ser interpretados de forma una e harmônica, podendo ser gatilho para incremento do contencioso tributário que tanto se deseja reduzir ou evitar com a nova Reforma.

²⁰ Moraes, José Mauro de. Oliveira, João Maria de. O setor de petróleo no Brasil e os impactos do projeto de lei n. 3.178/2019 no pré-sal. IPEA - Nota Técnica 98. Publicada em junho de 2022. Fonte: 220622_nt_diset_n98_o_setor_de_petroleo.pdf (ipea.gov.br).

²¹ Nesse sentido, vide VASCONCELOS, Breno. SHINGAI, Thais Veiga. O imposto seletivo na extração e as exportações. In: Jota. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-imposto-seletivo-na-extracao-e-as-exportacoes-15042024>. Acessado em 2 de julho de 2024.

6. Considerações finais

A já elevada carga tributária no setor de E&P será majorada com a cobrança do IS nas extrações, impactando toda a longa cadeia produtiva de derivados que lhe sucede e que são largamente consumidos pelos cidadãos brasileiros, como: combustíveis, lubrificantes, plásticos, asfalto, medicamentos etc.

Essa majoração pode gerar efeitos inflacionários, afastar potenciais novos investimentos, reduzir a competitividade do petróleo nacional e desequilibrar a balança comercial do país, incentivando a importação dos bens minerais extraídos. Esses potenciais efeitos indesejados do IS devem ser cautelosamente estudados e considerados no desenho infraconstitucional do imposto, ora sob debates no PLP 68.

Importante também considerar que o IS é um tributo sobre o efetivo consumo, podendo ser cobrado com objetivo de mitigar ou desencorajar comportamentos prejudiciais à saúde ou ao meio de ambiente. Para tanto, deve haver políticas públicas atreladas e que não contradigam as políticas já existentes de transição energética, focadas na segurança energética e na acessibilidade.

O IS integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V, de modo que eventuais equívocos no seu desenho também implicarão o alargamento da base de tributável para esses bens minerais extraídos.

IMPOSTO SELETIVO SOBRE BEBIDAS ALCOÓLICAS

Breno Ferreira Martins Vasconcelos¹
Thais Romero Veiga Shingai²

1. Introdução

Conforme o art. 153, VIII, da Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional (EC) 132/2023, a União poderá instituir o imposto seletivo (IS) sobre “*produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar*”.

Trata-se de tributo extrafiscal, pois seus objetivos vão além da simples arrecadação de recursos para o financiamento geral do Estado, conforme Vasconcelos e Shingai (2024a). O IS busca onerar o consumo de determinados bens e serviços para tutelar os valores constitucionais da saúde e do meio ambiente, mediante indução de comportamentos de consumo mais saudáveis ou ambientalmente sustentáveis.

Diante desse contexto, é usual entre os países a cobrança do IS sobre bebidas alcoólicas, e essa incidência foi prevista no Projeto de Lei Complementar (PLP) 68, em tramitação. A presente nota técnica tem o objetivo de apresentar a experiência internacional envolvendo a tributação especial de bebidas alcoólicas e o desenho dessa exação em debate no Brasil.

¹ Doutor em Direito e Desenvolvimento pela FGV Direito SP. Pesquisador do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper e do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV. Professor no Insper. Sócio em Mannrich e Vasconcelos Advogados.

² Doutoranda e mestra pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA-USP), programa de controladoria e contabilidade. Pesquisadora no Insper. Professora no Insper e na Fipecafi. Sócia em Mannrich e Vasconcelos Advogados.

2. Bebidas sujeitas ao IS

Nos termos do art. 404, § 1º, IV do PLP 68, as bebidas alcoólicas sofrerão a incidência do IS. As classificações fiscais indicadas no projeto englobam cervejas de malte, vinhos, vermouths, outras bebidas fermentadas e bebidas espirituosas (destilados) com teor alcoólico até 80%.

Essa previsão está alinhada à experiência internacional. Na União Europeia, por exemplo, a Diretiva 92/83, atualizada pela última vez em 2022, prevê classificações fiscais semelhantes às do PLP 68, com a adição dos destilados com teor alcoólico superior a 80%, cuja comercialização não é permitida no Brasil, mas admitida na Europa.

No que tange às cervejas, a referida Diretiva prevê a tributação somente daquelas cujo teor alcoólico seja superior a 0,5%, e permite que os países fixem alíquotas reduzidas para pequenos produtores e para as cervejas de baixo teor alcoólico (até 3,5%). Previsão semelhante se aplica aos vinhos, que podem sofrer tributação reduzida, a critério dos países, quando fabricados por pequenos produtores ou tiverem teor alcoólico até 8,5%.

No caso dos destilados, os países devem aplicar a mesma alíquota do IS a todos os produtos, ressalvados os pequenos produtores e algumas produções ancestrais.

3. Tipos de alíquota

Conforme o art. 418 do PLP 68, as bebidas alcoólicas serão tributadas mediante uma combinação de alíquotas *ad valorem* (varia de acordo com o preço) e *ad rem* (varia de acordo com alguma característica específica do produto, como peso, volume etc.). A parcela *ad rem* da tributação deverá considerar o produto do teor alcoólico pelo volume dos produtos, ou seja, será proporcional a esses dois elementos (§ 1º, II), ao passo que, como se verá adiante, a parcela *ad valorem* será progressiva com base no teor alcoólico.

A dualidade entre as alíquotas *ad valorem* e *ad rem* é frequente nos debates sobre o desenho ótimo do IS, pois cada tipo de alíquota gera diferentes vantagens e desvantagens e, de acordo com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

(OCDE, 2022), “o volume de receitas gerado pelos impostos seletivos e seus impactos sociais e econômicos dependem da estrutura desses tributos”. Por essa razão, alguns países optam pela combinação dos dois tipos de alíquota.

A alíquota *ad rem* tem como principal vantagem a assertividade, pois pode ser desenhada de modo a fazer o IS incidir justamente sobre o elemento do produto que causa o dano à saúde ou ao meio ambiente, como é o caso do etanol presente nas bebidas alcoólicas e da nicotina presente nos cigarros, por exemplo. Assim, embora seja mais complexo o desenho do IS de forma *ad rem*, essa forma de tributação tende a incentivar melhorias de qualidade e a produção e o consumo de bebidas menos prejudiciais à saúde (com menor teor alcoólico, por exemplo).

A tributação *ad valorem*, embora seja mais simples do ponto de vista da estruturação do IS, varia somente com base no preço, de modo que tende a ser menos eficiente para desincentivar melhorias de qualidade e redução da nocividade do consumo. Além disso, pode levar os produtores a evitar melhorias que encareçam o produto.

4. Tributação progressiva conforme o teor alcoólico

O § 4º do art. 418 do PLP 68 dispõe que as alíquotas *ad valorem* sobre bebidas alcoólicas poderão ser diferenciadas por categoria de produto e progressivas em virtude do teor alcoólico.

A tributação progressiva de bebidas alcoólicas conforme o conteúdo de álcool é usual entre os países e está alinhada ao propósito do IS de induzir comportamentos mais saudáveis, de forma complementar ou substitutiva a outras medidas de políticas públicas, como ações regulatórias e de conscientização da população.

Nesse sentido, recentemente o Reino Unido reformou seu sistema de tributação especial do consumo e reafirmou o modelo de alíquotas progressivas conforme o teor alcoólico, para “*apoiar a saúde pública, incentivar a inovação de produtos e garantir que o sistema de impostos especiais de consumo reflita as práticas modernas de consumo de bebidas*” (tradução livre de Reino Unido, 2023).

A União Europeia determina que seus países-membros adotem a tributação progressiva conforme o teor alcoólico, fixando

alíquotas mínimas a serem observadas, conforme as Diretivas 92/83 e 92/84.

Na mesma linha, levantamento recente da Organização Mundial da Saúde (OMS, 2023) evidencia a utilização majoritária da tributação progressiva por teor alcoólico. A título exemplificativo, citamos Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria e, de forma mais próxima ao Brasil, o México.

Austrália³ e Nova Zelândia⁴, países com sistemas modernos de tributação do consumo, também adotam tributação progressiva por teor alcoólico, assim como os Estados Unidos⁵, segundo maior consumidor de cerveja no mundo. No México, semelhantemente ao que foi previsto na última versão do PLP 68, a tributação especial das bebidas alcoólicas se dá com base em alíquotas *ad valorem* e progressivas conforme o teor alcoólico do produto.

A tributação progressiva conforme o teor alcoólico é recomendada pela OMS (2023), ao defender que “*bebidas alcoólicas com concentrações mais altas do componente prejudicial – etanol – sejam tributadas a alíquotas mais altas*”. É também nesse sentido a orientação do Fundo Monetário Internacional (FMI), ao afirmar que os prejuízos causados pelo álcool estão diretamente relacionados ao volume, à concentração e à velocidade de seu consumo (Mansour et al, 2023).

Na mesma linha, para pesquisador da Tax Foundation, “*os danos da potência e do consumo de álcool podem aumentar exponencialmente, não linearmente*”, de modo que “*os impostos sobre o álcool também deveriam aumentar exponencialmente com a potência*” (Hoffer, 2023).

É ainda o que entendem as Professoras Rita de La Feria e Vanessa Canado, para as quais, embora a tributação linear seja mais simples, é “*menos conectada a uma abordagem de saúde*

³ Conforme <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/gst-excise-and-indirect-taxes/excise-on-alcohol/excise-duty-rates-for-alcohol>.

⁴ Conforme <https://www.customs.govt.nz/about-us/news/important-notice/new-excise-duty-rates-for-alcohol-from-1-july-2023/>.

⁵ Conforme https://taxfoundation.org/research/all/federal/alcohol-tax-modernization-abv-tax/#_ftn1.

pública”, pois “*o sistema progressivo incentivaria o consumo de bebidas alcoólicas com menor teor alcoólico*”⁶.

De acordo com todos esses estudos, a tributação progressiva conforme o teor alcoólico é a medida mais eficaz para atingir o objetivo de redução do consumo de álcool, pois o aumento de carga decorrente da tributação especial focaliza exatamente o ingrediente ativo cujo consumo excessivo se pretende desestimular (Vasconcelos e Shingai, 2024b).

Assim, gera impactos tanto do lado da demanda, como do lado da oferta desses produtos, pois, ao induzir ao consumo de bebidas com menor teor alcoólico, o desenho do imposto seletivo gera incentivos para que fabricantes busquem produzir esses produtos de menor concentração, em linha com o objetivo da OMS de redução do consumo total *per capita* de álcool por ano (Vasconcelos e Shingai, 2024b).

5. Correção monetária da alíquota *ad rem*

A alíquota *ad rem* do IS sobre bebidas alcoólicas será atualizada anualmente, nos termos de lei ordinária, conforme o art. 434 do PLP 68. Em sua versão anterior, o projeto previa a correção anual conforme o IPCA, mas foi alterado na Câmara dos Deputados para deixar em aberto o índice a ser observado.

A previsão de correção anual da alíquota *ad rem* também está alinhada à experiência internacional e representa importante medida para assegurar que a tributação acompanhe a perda de valor do dinheiro no tempo. Nesse sentido, as diretivas da União Europeia que tratam sobre o IS determinam que os países atualizem ao menos anualmente suas alíquotas específicas.

6. Momento da incidência do IS

Conforme o art. 404, § 2º do PLP 68, as bebidas alcoólicas serão tributadas pelo IS quando acondicionadas em embalagem primária, assim entendida aquela em contato direto com o produto

⁶ Artigo disponível para consulta mediante solicitação à autora e ao autor do presente trabalho.

e destinada ao consumidor final. Sua incidência deve ocorrer uma única vez sobre o bem ou serviço, de forma monofásica, por força do disposto no art. 405.

Significa que a incidência somente ocorrerá sobre produtos acabados e não poderá se repetir na mesma cadeia de produção e distribuição do bem. Ademais, como o art. 409, I prevê a ocorrência do fato gerador do IS na primeira comercialização do bem, entendemos que sua incidência ocorrerá, quando a bebida for produzida no Brasil, na primeira venda realizada pelo estabelecimento industrial.

Também na experiência internacional, as bebidas alcoólicas usualmente são tributadas quando liberadas para o consumo, conforme mapeado pela OCDE (2022).

7. Transição

Diferentemente do ICMS e do IPI, que são tributos seletivos com base na essencialidade do bem (art. 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, III), de modo que bens essenciais são desonerados, ao passo que os “supérfluos” são mais tributados, o IS é seletivo com base na nocividade à saúde ou ao meio ambiente, como visto acima.

A ideia de essencialidade gera complexidade no sistema tributário e é pouco eficiente, de modo que sua supressão pela reforma tributária é positiva. Ainda assim, é importante observar que parte dos bens sujeitos ao IS nos moldes do PLP 68, em razão de sua nocividade à saúde ou ao meio ambiente, estão hoje sujeitos a alíquotas majoradas de IPI e ICMS, em função do princípio da essencialidade, pois considerados produtos *supérfluos*, como é o caso dos cigarros e das bebidas alcoólicas.

O IS será cobrado integralmente a partir de 2027, mas o ICMS, carregado de suas alíquotas seletivas (majoradas), começará a ser substituído apenas em 2029, tendo sua transição finalizada apenas em 2032. Ademais, o IPI, embora tenha suas alíquotas reduzidas de um modo geral em 2027, continuará sendo devido nas operações com bens que competem com a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Assim, deveria haver regra de transição específica para a implementação do IS, de modo a evitar a cumulação de seletividades. Sem essa transição, bens sujeitos tanto à seletividade com base

na nocividade (IS) como à seletividade com base na essencialidade (ICMS e IPI) serão duplamente onerados durante a transição para o novo sistema, penalizando excessivamente seus consumidores e a economia como um todo.

Diante desse contexto, ao apreciar o PLP 68, a Câmara dos Deputados adicionou ao projeto os §§ 4º e 5º do art. 419, prevendo que as alíquotas do IS sobre bebidas alcoólicas serão implementadas de forma escalonada entre 2029 e 2033, para conciliar a instituição desse novo tributo com a redução gradual do ICMS seletivo.

Referências

HOFFER, Adam. Modernization of the Alcohol Tax. In: Tax Foundation, 2023. Disponível em <https://taxfoundation.org/research/all/federal/alcohol-tax-modernization-abv-tax/>.

MANSOUR, Mario; PETIT, Patrick; SAWADOGO, Fayçal. *How to design excise taxes on alcoholic beverages*. How-To Note N. 2023/004. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2023. ISBN 9798400257902.

OECD. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. Paris: OECD Publishing, 2022. <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.

OMS. *Global report on the use of alcohol taxes*. 2023. Disponível em <https://www.who.int/publications/i/item/9789240086104>.

REINO UNIDO. *Reform of Alcohol Duty Rates and Reliefs*. Policy paper. 2023. Disponível em <https://www.gov.uk/government/publications/reform-of-the-alcohol-duty-system/reform-of-alcohol-duty-rates-and-reliefs#general-description-of-the-measure>.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. SHINGAI, Thais Romero Veiga. A extrafiscalidade do imposto seletivo. In: Jota. 2024a. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/a-extrafiscalidade-do-imposto-seletivo-22012024>.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. SHINGAI, Thais Romero Veiga. Imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas. In: Jota. 2024b. Disponível em <https://www.jota.info/artigos/imposto-seletivo-sobre-bebidas-alcoolicas-08072024>.

IMUNIDADE RECÍPROCA

*Fábio Pugliesi*¹

1. Antecedentes

Richard Posner entende que os operadores jurídicos têm os olhares mais voltados ao passado para concluir que o que se faz é retórica, ao invés de historiografia (POSNER, 2011, p. 167-202).

Ainda que possa ter fundamento esta asserção, faz-se necessária uma recuperação histórica ao se tratar de “entes federativos” e considerar que a retórica permite construir os cenários para a concretização do texto normativo, no caso o constante no PLP 68/24.

A própria expressão imunidade recíproca no PLP 68/24 requer uma recapitulação, dado que a Constituição abstrai uma definição de Município ou de Estado federado, mas assinala competências e meios de criação de novos entes destas naturezas.

Fernando Henrique Cardoso, possivelmente influenciado pela metodologia de Alexis de Tocqueville que identifica a continuidade na estrutura social mesmo após uma revolução como a francesa (TOCQUEVILLE, sem data), no seu livro “Pensadores que inventaram o Brasil” (CARDOSO, 2013), atribui às obras de Caio Prado Júnior e Raymundo Faoro autoridade para avaliar a relação entre os entes federativos. Assim, aspectos destas obras, revelam-se úteis para o tema da imunidade recíproca e sua concretização, segundo a PLP 68/24.

Caio Prado Júnior adverte que, na compreensão da administração portuguesa na Colônia, deve-se relativizar as noções,

¹ Advogado e docente sênior da Universidade do Estado de Santa Catarina. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo. Doutor em Direito, Estado e Sociedade pela Universidade Federal de Santa Catarina. Email: pugliesif@gmail.com

hoje pacíficas, da democracia, inspirada na experiência dos Estados Unidos da América, mas também as esferas de poder paralelas e diferentes das atividades estatais, inclusive atividades econômicas atribuíveis então ao setor privado. Inference-se, assim, que geral, provincial e local não constituem os sinônimos de federal, estadual e municipal respectivamente (PRADO JÚNIOR, 1976, p. 208 a 209).

O Estado federado, por sua vez, resulta da Constituição de 1891, mas a autonomia conferida às províncias já durante o período de regência de Diogo Antonio Feijó significou uma inédita transferência de poder administrativo e fiscal dos órgãos centrais para as autoridades provinciais com o objetivo de enfrentar revoltas e instabilidades regionais (FAORO, 2021, p. 281 a 317). Um reflexo deste período indica que as atuais Polícias Militares resultam das Guardas Nacionais das províncias e permanecem subordinadas aos Governadores dos Estados, segundo o parágrafo 6. do artigo 144 da Constituição, o que leva às notórias dificuldades de uma política nacional de segurança pública.

As raízes dos fatores reais de poder, aliás, permanecem e as contradições da formação do Brasil pode-se dizer se estenderam aos Estados e Municípios que surgiram no Brasil ao longo da História como revelam os debates no Congresso Nacional.

Em vista disso pode-se assumir que a expressão “ente federativo”, disseminada para indicar especialmente o Estado e o Município, constitui um artifício retórico útil para abstrair os fatores reais de poder local e regional e, conseqüentemente, enfatizar a força normativa da Constituição em vigor (HESSE, 1991), mediada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Assim a questão da imunidade recíproca segundo a PLP 68/24, bem como a instituição do Comitê Gestor por meio PLP 108/24, a fim de pacificar as relações entre os Estados e Municípios, constitui a forma de concretizar a tributação sobre o consumo harmonizada com a União. Desta forma verifica-se uma autêntica refundação do estado brasileiro por meio das finanças públicas (MÁXIMO, 2024).

Em virtude disso, pode-se afirmar que o “federalismo cooperativo” (FGV, 2021), defendido por Eurico Marcos Diniz De Santis e Isaias Coelho (FGV, 2021) constitui o pano de fundo da imunidade recíproca como instrumento de cidadania.

2. A Relação dos entes federativos

Embora a matéria mereça uma maior análise, notadamente após a institucionalização da reforma tributária sobre o consumo, não se pode ignorar os efeitos das "sístoles" e das "diástoles" na federação, imagem adotada por Fabio Giambiagi que parafraseia os movimentos do coração, a fim de descrever o movimento cíclico das finanças públicas do Brasil na relação entre a União e os Estados, sendo que a partir da promulgação da Constituição, aplica-se ainda mais aos Municípios (p. 335-337).

Nesta imagem a União assume um papel de centralização do poder e nas diástoles ocorre o contrário, verificando-se um movimento de mais autonomia e, neste processo, confusão de competências que vai se refletir nas finanças públicas.

A Constituição em vigor foi promulgada em um momento de diástole da federação, já usando a imagem referida, e resultou na perda da efetividade material da norma que disciplinadora da instituição de Convênios do ICMS (BRASIL, 1975), levando à guerra fiscal entre Estados federados bem como, em vista do reconhecimento dos Municípios como "ente federativo", se estendeu até entre Municípios e Estados como ilustra a polêmica que terminou em 2021 com a decisão do Supremo Tribunal Federal que estabeleceu ser o software é sujeito ao ISS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2007).

De qualquer forma Isaías Coelho bem denomina "esquisitice" da estrutura tributária anterior à EC n. 132/23 que frustra a imunidade recíproca quando um ente federativo recebe de outro ICMS por meio da inserção deste no preço pelo fornecedor (COELHO, 2023, p. 24), o que a PLP 68/24 explicitamente extingue como se verá.

Por sua vez a instituição da COFINS, sua compatibilidade com o PIS e as demais fontes de custeio da Seguridade Social o PIS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1993), agravada por uma falsa "não cumulatividade", vieram agravar o conflito entre os entes federativos e a União na distribuição de recursos e dos contribuintes com a Fazenda Pública da União.

Neste sentido a adesão dos Municípios à reforma tributária sobre o consumo decorre do reconhecimento em que, a par do aumento da racionalidade, a estrutura e o funcionamento do Comitê Gestor do IBS, consolida o Município como ente federativo

assim, segundo a Constituição, ao atribuir aos representantes dos Estados e Municípios uma paridade nas deliberações e uma facilmente reconhecida transferência de receita nas compras governamentais e ao Município destinatário da compra governamental o CBS e IBS devido na operação (Portal de Reforma Tributária, 2024), não ocorrendo, portanto, isenção ou imunidade.

3. A Imunidade recíproca a ser concretizada por meio do PLP n. 68/2024

O inciso I do artigo 7. da PLP n. 68/24, consolida a disposição do parágrafo único do artigo 149-B da Constituição, que expressamente estabelece que se encontram mantidas as imunidades do artigo 150, inciso VI.

Por sua vez o parágrafo 1. do artigo 7. da PLP n. 68/24 dispõe que a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal.

Ademais destaca que compreende somente as operações relacionadas às operações relacionadas com as suas finalidades essenciais, ou as delas decorrentes; bem como frisa que não se aplica às operações relacionadas com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Embora não seja aconselhado, podem a União, os Estados e os Municípios desenvolver atividade econômica por si ou por ente da Administração Indireta.

Todavia o “caput” do 173 da Constituição restringe isto à “exploração direta de atividade econômica pelo Estado” que “só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

A textura aberta dos textos normativos que admite a atividade econômica pode levar a situações em que um ente federativo queira que seja reconhecida a prática desta por outro, afinal a receita do IBS é devida ao ente federativo de destino, especificamente o Estado federado, em vista do regime jurídico das compras governamentais, como já assinalado.

Desta forma é útil admitir que se aplique, por analogia, a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu para a União o exercício, em vista de disposição constitucional, da atividade econômica relativa ao monopólio da pesquisa, lavra e refino do petróleo e gás natural em território nacional, podendo conceder o direito de explorar e produzir petróleo e gás natural a empresas privadas (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2005).

Como se sabe abstrai-se até licitude da atividade para exigir o tributo e o IBS é devido ao ente federativo de destino, assim podem se verificar litígios em que um ente federativo queira ver reconhecido que outro exerce atividade econômica para garantir sua arrecadação.

Afinal de contas, a exemplo do decidido pelo Supremo Tribunal Federal na exploração de petróleo pela União, os demais entes federativos devem estar sujeitos a tributação pelo IBS no destino, na hipótese de sua atividade se caracterizar como uma atividade econômica característica do setor privado e, a “contrario sensu”, imunes se sua atividade corresponder a serviço público.

Ocorre que, repita-se, a caracterização de serviço público e de atividade econômica não se pode definir “a priori”, sendo irrelevante se forem exercidas pela própria pessoa jurídica de direito público (no caso da União no monopólio do petróleo), empresa pública ou sociedade de economia mista ou por concessão (a exemplo também da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o petróleo referida) ou parceria público privada, sendo a parceira ou concessionária sociedade por ações, irrelevante a negociação ou não em bolsa.

Ante a mudança dos limites entre serviço público e atividade econômica própria do setor privado depender do momento histórico considerado, o Comitê Gestor há de ser o foro de coordenação dos entes federativos, definindo diretrizes para prevenir litígios relativos à imunidade recíproca, o que deve dispensar os entes federativos de recorrer ao Supremo Tribunal Federal, amenizando os litígios nas relações interfederativas, inclusive por meio da harmonização da legislação e da atuação das Administrações Tributárias.

4. Referências

- BRASIL. **Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICM. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 09.jul.2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade n. 1.,** 01/dez./1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 09.jul.2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.366.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=408866>. Acesso em 14.jul.2024.
- CARDOSO, Fernando Henrique. **Pensadores que inventaram o Brasil.** [e-book]. São Paulo: Companhia das Letras, 2013. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/?asin=B00DL161FI&ref_=kwl_kr_iv_rec_2. Acesso em: 03.jul.2024.
- COELHO, Isaías. **Neutralidade e não cumulatividade do IVA (IBS/CBS).** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de, COELHO Isaías. et al. Reforma tributária e Neutralidade do IVA. São Paulo, Max Limonad, 2023. p. 11 a 25.
- FAORO, Raymundo. **Os donos do poder:** formação do patronato político brasileiro. São Paulo: Editora Globo, 2008.
- FGV - Fundação Getulio Vargas. Federalismo cooperativo. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=xxxxxxx>. Acesso em: 3 jul. 2024.
- GIAMBIAGI, Fabio; ALÊM, Cláudia. **Finanças públicas:** teoria e prática no Brasil. São Paulo, Elsevier, 2015
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição.** Apresentação Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1991.
- MAXIMO, Gabriel. **Reforma tributária é a refundação do Estado Brasileiro, diz FEBRAFITE.** Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br/area/congresso-nacional/reforma-tributaria-e-a-refundacao-do-estado-diz-febrafite/>. Acesso em: 17.jul.2024.
- PORTAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA. **Design CBS/IBS & Compras Governamentais com Paulo Caliendo.** 2024. Disponível em: https://www.youtube.com/live/uPng8tkL-gc?si=G8l_JQfwD6haR3y4. Acesso em: 30.07.2024,
- POSNER, Richard. **Fronteiras da teoria do Direito.** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.
- PRADO JÚNIOR, Caio. **Formação do Brasil Contemporâneo.** São Paulo: Brasiliense., 1976.
- TOCQUEVILLE, Alexis de. **L’Ancient Régime et la Revolution.** [e-book]. Editions Classiques. Disponível em: <http://amzn.to/1r0LubW>. Acesso em: 03.jul.2024

ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS ALCOÓLICAS

Lina Braga Santin Cooke¹

A Emenda Constitucional 132 de 2003 (EC 132/2003) instituiu a (i) Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) de competência federal, gerido pela Receita Federal, substituindo PIS, COFINS e parcialmente IPI; (ii) Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, gerido pelo Comitê Gestor, substituindo ICMS e ISS; e (iii) o IS (Imposto Seletivo), de competência da União, substituindo parcialmente o IPI, com o objetivo de desestimular bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

Ainda que seu nome possa remeter ao conceito de seletividade atualmente aplicado no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o IS é na realidade um imposto nos moldes de um “Excise Tax”, cuja tradução literal seria “Imposto de Remoção”², mas normalmente entendido como um “Imposto Especial” com incidência apenas sobre determinados itens – bens e serviços

¹ Doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas Escola De Direito De São Paulo (FGV/DIREITO-SP), cursou LL.M em Direito Tributário no INSPER, Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACK-SP). Coordenadora e pesquisadora de grupos de trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), Diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA), Presidente da Comissão de Reforma Tributária do IASP e Coordenadora de Reforma Tributária do Mulheres no Tributário. Advogada, sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur.

² Conforme Oxford Learner's Dictionaries: “Excise: to remove something completely or a government tax on some goods made, sold, or used within a country. Synonyms: expunge, scratch, strike, cancel, delete, remove or make invisible”. Disponível em: <<https://www.oxfordlearnersdictionaries.com>> . Acesso em 29.07.2024.

– cujo consumo se pretende desincentivar, em razão das externalidades negativas que causam. É crescente o número de países que têm utilizado o IS como instrumento de políticas públicas, não obstante os questionamentos e incertezas acerca de sua eficácia.

No caso do Imposto Seletivo brasileiro, sua natureza extrafiscal já é questionada. Além da menção expressa à extrafiscalidade ter sido retirada do texto constitucional aprovado, é relevante a importância do valor arrecadado por este imposto: (i) precisa substituir ao menos parte da arrecadação do atual IPI; (ii) eventual redução da arrecadação do IS em relação ao quanto atualmente arrecadado pelo IPI será compensada pela União aos entes subnacionais³; e (iii) influenciará a definição da alíquota de referência da CBS⁴.

Quanto à incidência do IS sobre bebidas alcoólicas, objeto desta nota técnica, há uma disputa quanto a forma correta de se tributar o setor, que de forma bastante resumida, se pauta na diferenciação da carga tributária de acordo com o tipo de bebida e respectivo teor alcoólico.

1. Cenário atual: ausência de isonomia entre bebidas alcoólicas

Com a promulgação do Decreto 8.442/2015, atualmente vigente, estabeleceu-se duas possibilidades distintas de incidência do PIS e da COFINS sobre cervejas:

- (i) quando há venda do produtor/importador para um atacadista o PIS/COFINS passou a ser bifásico, com uma alíquota de 13% na etapa de produção/importação e de 10,4% na etapa do atacadista; ou
- (ii) na ausência de um atacadista (venda direta do produtor/importador para o varejista), ocorre uma redução

³ Nos termos do atual TÍTULO IV - arts. 453 e seguintes, da redação final do Projeto de Lei Complementar - PLP n. 68, de 2024 aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filename=PLP%2068/2024> . Acesso em 29.07.2024.

⁴ Nos termos da atual redação dos arts. 340 e seguintes, da redação final do Projeto de Lei Complementar - PLP n. 68, de 2024 aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024. Idem.

na alíquota do PIS/COFINS do produtor/importador, que passa de 13% para 10,4%.

Ainda, o Decreto 8.442/2015 ampliou o rol de equiparação à estabelecimento industrial, de modo que, na prática, grandes indústrias passaram a se enquadrar na hipótese “ii” acima, sujeitas à redução da alíquota do PIS e da COFINS.

Por sua vez, quanto ao IPI, a Lei 7.798/1989 determinava sua incidência com base em alíquotas fixas por unidade ou quantidade específica de produto (alíquota *ad rem*), de acordo com o tipo de bebida e a capacidade do recipiente. Com a edição da Medida Provisória 690/2015, posteriormente convertida na Lei 13.241/2015, as bebidas destiladas e vinhos passaram a se submeter a alíquotas percentuais *ad valorem* de IPI.

Atualmente, a cerveja com e sem álcool está sujeita à alíquota de 3,9%, enquanto os destilados são onerados por alíquotas até cinco vezes maiores, chegando ao patamar de 19,5%, ao considerarmos a redução linear na TIPI, nos termos do atual Decreto 11.158/2022. Essa discrepância produz impactos no preço de venda final, onde, partindo do mesmo patamar de custo, o preço da bebida destilada pode chegar ao dobro do preço da cerveja, apenas por motivos tributários, mesmo nos casos em que os insumos são similares⁵.

Em suma, o sistema atual no Brasil de tributação de bebidas alcoólicas segue a lógica de aplicação de alíquotas progressivas de acordo com o tipo de bebida e respectivo teor alcoólico. Este modelo é encontrado em diversos países do mundo e tem respaldo em posições do Fundo Monetário Internacional (FMI)⁶, alguns estudos empíricos que evidenciam que o teor alcoólico maior acelera absorção e os efeitos decorrentes, com maior tendência à embriaguez e à adicção⁷, bem como da Organização Mundial

⁵ KPMG. Panorama do setor de bebidas destiladas em 2021, mai. 2023.

⁶ Fundo Monetário Internacional: “How to design excise tax on alcoholic beverages”. Disponível em <<https://www.imf.org/en/Publications/imf-how-to-notes/Issues/2023/12/04/How-To-Design-Excise-Taxes-on-Alcoholic-Beverages-541086>>. Acesso em 29.07.2024.

⁷ Vide neste sentido o artigo “Imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas” de autoria de Breno Vasconcellos e Thais Veiga Shingai que menciona estudos empíricos e sustenta posição diferente da nossa. Disponível em <>. Acesso em 29.07.2024.

da Saúde (OMS) que recomenda que as bebidas com concentrações mais altas de etanol sejam tributadas a alíquotas mais altas⁸.

2. A falácia da bebida mais fraca: álcool é álcool

A dose padrão é a unidade de medida que define a quantidade de etanol puro contido nas bebidas alcoólicas. Considerando o teor alcoólico de algumas delas, bem como os fatores de absorção fisiológica, temos que as doses padrão de cerveja (350ml), que possui o teor médio de 5%, de vinho (150ml), com teor de 12% e, por fim, de Whisky (40ml), com teor próximo a 40%, possuem aproximadamente 14 gramas de álcool puro cada.

Quando um consumidor ingere qualquer uma dessas doses padrão no mesmo intervalo de tempo a quantidade de álcool ingerido será a mesma de 14 gramas e afetará igualmente a concentração de álcool no sangue, independentemente se o álcool decorre da ingestão de cerveja, vinho ou whisky.

Se 3 (três) motoristas em condições de saúde, características físicas e demais variáveis equivalentes⁹ beberem, respectivamente, uma lata de cerveja, uma taça de vinho ou uma dose de whisky no mesmo intervalo de tempo e fizerem o teste do bafômetro, o resultado mostrará que o teor alcoólico no sangue dos três será o mesmo¹⁰.

⁸ Organização Mundial da Saúde. “Global report on the use of alcohol taxes”. Disponível em <>. Acesso em 29.07.2024.

⁹ As características individuais podem variar a forma de absorção e os efeitos do álcool ingerido: “Os efeitos do álcool sobre o condutor e o nível de alcoolemia variam em função de uma série de fatores: da pessoa que o ingere (complexidade do corpo, peso, estrutura), da quantidade de álcool ingerido-absorvido, rapidez com que bebe, tipo de alimentação, circunstâncias em que se dá o consumo, tolerância, entre outros fatores. Isto deveria ser especialmente levado em conta quando se dirige um veículo automotor (Wagenaar, 1983).” HOFFMANN, Maria Helena; CARBONELL, Enrique; MONTORO, Luis. Álcool e Segurança - Epidemiologia e efeitos Disponível em <>. Acesso em 29.07.2024.

¹⁰ SALUSSE, EDUARDO PEREZ. “Reforma tributária: Imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas”. Valor Econômico, 06/10/2023. Disponível em: <>. Acesso em 29.07.2024.

Independentemente do tipo de bebida, álcool é álcool do ponto de vista químico. Embora as concentrações de álcool sejam diferentes na mesma litragem das bebidas, o álcool presente nas suas doses basicamente se equivalem. Se o objetivo do IS é desincentivar o consumo de álcool, é absolutamente irrelevante a origem do álcool, devendo alcançar igualmente qualquer tipo de bebida alcoólica.

O marketing reiterado e as políticas até hoje adotadas na condução deste assunto corroboram para a falaciosa percepção de que uma bebida é mais fraca do que outra¹¹. Isso ocorre por conta da adoção de uma premissa enganosa, qual seja, o teor alcoólico por recipiente, desconsiderando que, na verdade, a dose padrão de todas elas é propositadamente calibrada para que tenham a mesma quantidade de álcool.

Considere-se que há 2 (duas) pessoas em condições de saúde e características físicas e demais variáveis equivalentes, sendo que uma delas bebeu 2 latas de cerveja e a outra 1 dose de whisky. A pessoa que bebeu cerveja ingeriu o dobro de álcool puro em comparação com a que bebeu whisky, mas o nosso pensamento foi condicionado a pensar que o inverso é o verdadeiro.

Vemos, portanto, que a distorção sobre o correto tratamento do álcool nas normas jurídicas não é algo afeito apenas ao direito tributário, mas envolve diferentes ramos do direito brasileiro, por conta de uma falsa simetria que compara bebidas diferentes em mesmas quantidades e não pela dose padrão de cada uma.

¹¹ Bebidas reputadas erroneamente como “mais fracas” possuem uma leniência maior ao fazer propaganda nas TVs, ao passo que propagandas de bebidas reputadas “mais fortes” têm uma restrição mais severa. De acordo com a Lei 9.294/1996, as medidas de controle se aplicam principalmente às bebidas alcoólicas com um grau “Gay-Lussac” superior a 13. O Projeto de Lei do Senado n. 499/2018 visa abranger qualquer bebida de grau superior a 0,5, passando a incluir também cervejas e similares. A Lei 11.705/2008 trouxe para o âmbito das leis de trânsito, que o conceito de bebida alcoólica seria qualquer líquido ingerível que contivesse um grau “GL” superior a 0,5. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu aplicar as mesmas medidas de controle em propagandas a todas as bebidas alcoólicas com teor/grau GL superior a 0,5, conforme acórdão posteriormente reformado pelo Superior Tribunal de Justiça (Recursos Especiais n. 1583083/RS e n. 1597380/RS), voltando-se aos limites anteriores.

3. Inaplicabilidade do conceito de seletividade: não existe bebida alcoólica mais ou menos essencial do que outra

Na tributação sobre o consumo, nem sempre é possível realizar o ideal de tributação conforme a capacidade contributiva do contribuinte isoladamente considerado. A depender das curvas de oferta e demanda de cada setor de atividade econômica, os tributos sobre consumo podem ou não ser repassados integralmente para o consumidor final. Quando os tributos são repassados no preço dos produtos, as famílias economicamente menos favorecidas tendem a arcar com um ônus maior de tributação sobre o consumo do que as famílias mais ricas, proporcionalmente à sua renda. A isso se denomina de regressividade da tributação sobre o consumo¹².

Para lidar com essa questão da regressividade da tributação sobre o consumo é que se instituiu a seletividade¹³, que é determinada pela CF/88 em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I) e é facultada em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, II). Seletividade significa tributar menos os produtos tidos por essenciais, na esperança de que as famílias mais pobres (que presumidamente consomem mais os produtos essenciais) fossem menos oneradas.

Embora a regra seja “quanto mais essencial, menor a alíquota de IPI” o que se observa, na prática, é a total falta de critério no trato da seletividade, com a TIPI (Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados) conferindo à cerveja, com ou sem álcool, a mesma alíquota de 3,9%, enquanto se tributa xampus a 4,55%, tecidos de vestuário a 6,5% e outras bebidas alcoólicas a alíquotas muitas vezes superiores.

Não existe essencialidade entre diferentes bebidas alcoólicas, de modo que não há justificativa plausível para a discrepância

¹² STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3rd ed. New York/London: WW Northon & Company, 1999. p. 466-467.

¹³ O modelo seletivo foi originalmente adotado no Brasil nos chamados “impostos especiais” que incidiam, por exemplo, sobre fumo, vinho, etc. A criação do imposto de consumo (1915) resulta da compilação dessas incidências especiais, que não obstante as constantes reformas e atualizações, manteve o modelo de incidência seletiva, com múltiplas alíquotas e distinções quanto ao produto, região, utilização e mais. Neste sentido é o artigo de minha autoria denominado “Reforma tributária sobre o consumo e a simplicidade benéfica do IBS”. Jota, 2019. Disponível em: <>. Acesso em 29.07.2024.

das alíquotas do IPI aplicadas entre elas sob o pretexto de atender o princípio da seletividade.

4. Isonomia e livre concorrência no Imposto Seletivo

O IS não tem a neutralidade como princípio e pressupõe-se, justamente, que não seja neutro, pois, diferentemente do IBS e da CBS, tem caráter extrafiscal indutor de comportamento, de modo a onerar o preço final de determinados serviços e mercadorias prejudiciais à saúde e ao meio ambiente visando inibir seus consumos.

Contudo, o IS continua sendo um tributo sobre o consumo sujeito a todos os demais princípios do sistema tributário, em especial a isonomia (art. 5º, caput, e art. 150, II, da CF/88) e a livre concorrência (art. 170, IV, da CF/88), que rege a ordem econômica nacional. Tratam-se de princípios interconectados, uma vez que, nas palavras de SCAFF¹⁴, a livre concorrência funda-se primordialmente na isonomia e só pode existir se esta for aplicada entre os *“contendores na arena do mercado”*.

Do ponto de vista tributário, a isonomia (ou igualdade) exclui qualquer distinção ou privilégio de classe, a fim de que todos sejam submetidos a idênticos regimes fiscais¹⁵. Nos dizeres de José Antônio Pimenta Bueno: *“A lei deve ser uma a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania”*¹⁶.

Por sua vez, o Estado possui o dever de prezar pela livre concorrência, não agindo de forma que influencie no equilíbrio dentro de um mesmo setor/mercado¹⁷; contudo, ao tributar diferentemente as bebidas alcoólicas faz justamente o oposto, favorecendo

¹⁴ SCAFF, Fernando Facury; Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência, 2005.

¹⁵ SOUZA, Domingos Pereira de. As garantias dos contribuintes, 1991, Pg. 137-138.

¹⁶ PIMENTA BUENO, José Antônio. Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império, Rio de Janeiro, 1857, Pg. 424

¹⁷ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

umas em detrimento de outras, lesando a livre concorrência¹⁸ e, por conseguinte, violando os limites e as finalidades traçadas pela norma constitucional para o estabelecimento de normas tributárias indutoras¹⁹.

Partindo da premissa de que é o álcool puro – e não a cevada, a uva, a cana-de-açúcar ou o malte – o elemento que, quando consumido em excesso, pode fazer mal à saúde, não importa o tipo de bebida ou teor alcoólico que contenha: deve-se tributar todos igualmente pelo IS. É a quantidade de álcool que os consumidores irão ingerir que irá causar efeitos na sua saúde e não o tipo ou concentração de álcool.

Os tributos repercutem em outras searas juridicamente relevantes, especialmente no caso de uma intervenção na ordem econômica²⁰, resultando em efeitos distorcivos da alocação de recursos no mercado em outros aspectos. Podem influenciar: (i) na escolha de um empresário em investir em um setor ou em outro; (ii) na decisão de vender (ou comprar) um ou outro produto dentro de um mesmo setor de atividade.

Esse “efeito dominó” é mais um motivo que torna um imposto extrafiscal tão sensível. Como bem defendido por FOLLONI²¹: *“uma vez que a igualdade é um direito com inegável e evidente privilégio abstrato e axiológico constitucional, restringi-la envolve razões de relevância ímpar e carga argumentativa especialmente forte. Por isso, extrafiscalidade não pode ser utilizada à toa. Ela deve ser usada para a promoção, apenas, dos fins constitucionais mais elevados.”*

Ainda segundo FOLLONI²², *“a tributação extrafiscal será válida quando, fundada na promoção de finalidade constitui-*

¹⁸ ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, in Livre Concorrência e Tributação, 11º Vol, 2007, Pg. 241-271: “Ganha realce, neste particular, a própria lei tributária: ao aumentar ou reduzir a carga tributária sobre os agentes econômicos, ela pode dificultar ou inviabilizar a própria concorrência.”.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁰ SCHOUERI, 2005.

²¹ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. In Revista Direito FGV. São Paulo, 10 Ed. 2014.

²² FOLLONI, op. cit.

onalmente contemplada, for adequada para a promoção dessa finalidade; necessária, diante dos direitos que acaba por restringir e de outras medidas que poderiam ser tão adequadas quanto ela, mas menos restritivas; e proporcional, também diante desses direitos.”.

5. O perfil de consumo brasileiro e as recomendações do Conselho Nacional da Saúde

Uma das principais argumentações utilizadas para defender o atual sistema de tributação do álcool, pautado no teor alcoólico, são alguns estudos sobre o tema, elaborados pela Organização Mundial da Saúde - “OMS” para embasar seu “Plano de Ação Global sobre o Álcool - 2022 a 2030”. O estudo recomenda o aumento de impostos sobre bebidas alcoólicas de forma mais leve para as de baixo teor, como a cerveja, e de forma mais gravosa para as de alto teor, como os destilados em geral.

Ocorre que esta recomendação leva em conta padrões de consumo bem diferentes do Brasil. Em 2014, por exemplo, a cerveja detinha uma fatia na quantidade de bebidas alcoólicas consumidas de 19% na França, 23% na Itália, 37% no Reino Unido, 31% na Suíça e 51% na Áustria, enquanto, no Brasil, essa fatia era de 62%²³. Entretanto, em apenas 10 anos o Brasil passou a ser o país em que houve o maior crescimento da fatia de mercado da cerveja, que, segundo alguns estudos, atualmente está próxima a 90%.²⁴

Outro dado relevante, que contrapõe a narrativa da cerveja ser menos danosa à sociedade é a porcentagem da população que sofre com dependência de álcool. Segundo levantamento do *Institute for Health Metrics and Evaluation*²⁵, em 2021 o Brasil possuía 2,5% da sua população dependentes de álcool, uma das maiores taxas do mundo, sendo superior às de países como Alemanha

²³ Holmes, A. J., & Anderson, K. (2017). Convergence in national alcohol consumption patterns: New global indicators; e WHO, GlobalData, IWSR, OIV 2000-2018.

²⁴ OZBUN, T. (2024) Brazil: alcoholic drinks consumption per capita 2021-2029, by type. Disponível em <>. Acesso em 29.07.2024.

²⁵ IHME, Global Burden of Disease (2024)

(2,1%), Estados Unidos (2,1%), China (1,2%) e Perú (1%), e com praticamente o dobro da média global, de 1,3%.

A Rússia, que é considerada como um dos países mais alcoólicos do mundo, possuía uma taxa de 3,5% e a Mongólia, líder dessa infeliz estatística, detinha uma taxa de 4,9%. Ou seja, o Brasil está mais próximo do nível de alcoolismo russo do que da média global e o consumo dos brasileiros está concentrado na cerveja.

Nos parece incoerente manter o atual sistema de tributação de bebidas alcoólicas que beneficia aquelas que, praticamente, detém o monopólio de consumo *per capita* (cerveja), sendo muita mais coerente seguir a conclusão apresentada no estudo abaixo²⁶, para que sejam tomadas as medidas necessárias para reduzir o consumo da cerveja, justamente por ter o maior impacto no consumo:

“Overall, these findings suggest that policies and prevention efforts targeting beverage specific consumption need to be tailored to the country or region where they are to be implemented. More generally, our findings point to the importance of reducing consumption of all types of alcoholic beverages, particularly beer and spirits, which were associated with heavy drinking and alcohol-related harms across most GSDG cities. Policies such as taxation based on alcohol by volume may be a generally effective strategy (Byrnes et al., 2010, 2012), although such taxes may shift drinkers to cheaper brands. **Given its high rates of consumption in most of the GSDG cities and its association with problems in all but the cities in China, beer is likely to be a major contributor to heavy drinking and drinking problems at the population-level. Policies aimed at reducing heavy consumption should target beer in countries where its consumption is high.** Limiting service hours, for example, might reduce beer and other alcohol consumption in bars and pubs and, as a consequence, heavy consumption and associated problems

²⁶ Paschall MJ, Grube JW, Ringwalt CL, Fisher DA, Miller T. The Contribution of Alcohol Beverage Types to Consumption, Heavy Drinking, and Alcohol-Related Harms: A Comparison across Five Countries. *Subst Use Misuse*. 2021;56(13):1982-1988. doi: 10.1080/10826084.2021.1963984. Epub 2021 Aug 11. PMID: 34379043.

(Atkinson et al., 2018; Devilly et al., 2019; Wilkinson et al., 2016), although some evidence suggests that such restrictions may increase “preloading” with alcohol prior to entering drinking establishments and thus have little effect on overall consumption levels or problems (Deville et al., 2019). The introduction and marketing of low- and non-alcohol beers, assuming they would be substitutes to higher alcohol beer among drinkers and not recruit new drinkers, might be another strategy to reduce heavy drinking and problems (Rehm et al., 2016).”²⁷ – destaques acrescidos.

Nesse mesmo sentido, o Conselho Nacional de Saúde (CNS), por meio da Recomendação n. 004, de 14 de março de 2024, recomenda aos Ministérios da Saúde, da Fazenda, do Desenvolvimento Social e do Combate à Fome, do Desenvolvimento Agrário e da Agricultura Familiar, bem como às Presidências do Senado Federal, da Câmara dos Deputados e do Congresso Nacional e, ainda, à Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, que “o imposto seletivo não varie conforme o teor alcoólico das bebidas alcoólicas, tendo em vista que esta medida reduziria significativamente o impacto sobre a cerveja, responsável por 90% do consumo de álcool no País”.

É inegável que a experiência internacional é um importante elemento referencial, mas não necessariamente é mais adequada à nossa particular realidade, como é o caso de bebidas alcoólicas,

²⁷ Tradução Livre: Dado seu alto consumo na maioria das cidades GSDG e sua associação com problemas em todas, exceto nas cidades da China, Limitar o horário de serviço, por exemplo, pode reduzir o consumo de cerveja e outras bebidas alcoólicas em bares e pubs e, como consequência, o consumo excessivo e problemas associados (Atkinson et al., 2018; Devilly et al., 2019; Wilkinson et al., 2016), embora algumas evidências sugiram que tais restrições possam aumentar o “pré-carregamento” com álcool antes de entrar nos estabelecimentos de bebida e, assim, ter pouco efeito nos níveis gerais de consumo ou problemas (Deville et al., 2019). A introdução e a promoção de cervejas com baixo e não teor alcoólico, supondo que elas sejam substitutas para cervejas com maior teor alcoólico entre os consumidores e não recrutar novos consumidores, pode ser outra estratégia para reduzir o consumo excessivo e problemas (Rehm et al., 2016). (Destaques acrescidos).

já que no Brasil o consumo pelo tipo de bebida demonstra que o da cerveja é bastante superior à média mundial²⁸.

Além disso, não se pode ignorar a existência de possíveis agendas setoriais nestes organismos. Em interessante artigo, MARCUSSO parte de uma revisão bibliográfica da evolução da atividade cervejeira no Brasil e conclui que *“a organização das grandes cervejarias e sua estrutura de lobby se mostrou mais eficiente no convencimento do governo para alterar a tributação em seu favor, alegando o tamanho do seu impacto na economia, seu maior investimento e geração de empregos e sua qualidade superior dos produtos(...)”*²⁹.

Por fim, o IS deve observar a razoabilidade interna e externa da norma constitucional que determinou a sua cobrança como medida de proteção à saúde, que nas lições de Barroso assim as define: (i) interna: existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins, incluindo a razoabilidade técnica da medida; e (ii) externa: adequação aos meios e fins admitidos e preconizados no texto constitucional³⁰.

6. Capacidade arrecadatória do mercado de cerveja e incentivo ao mercado ilegal de vinhos e destilados

Do ponto de vista tributário, tratar diferentemente o tipo de bebida ocasiona distorções no mercado e forte estímulo ao mercado ilegal, com consequências significativas e deletérias para a saúde pública. Do ponto de vista arrecadatório, também é evidente

²⁸ Em 2019, a média mundial de consumo de cerveja esteve em 35,3%, enquanto o Brasil atingia a média de 63,1% do consumo. Estudo elaborado pela Organização Mundial da Saúde (OMS). Global status report on alcohol and health and treatment of substance use disorders; Geneva; 2024. Disponível em: Acesso em 30/07/2024.

²⁹ MARCUSSO; Eduardo Fernandes “CERVEJA, PODER E LOBBY: A TRAJETÓRIA DA POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO DE CERVEJA NO BRASIL E A FORÇA DA REPRESENTAÇÃO DAS GRANDES CERVEJARIAS”. I Simpósio Brasileiro de Bebidas Fermentadas e Destiladas., 1ª edição, de 13/04/2021 a 16/04/2021 ISBN dos Anais: 978-65-86861-97-6.

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. Revista de Direito do Ministério Público, Rio de Janeiro, RJ (4), 1996, Pg. 160-175.

que a expressiva dimensão do mercado ilegal deteriora a base de arrecadação fiscal, ao passo que a tributação mais benéfica da cerveja representa perda arrecadatória.³¹

A tributação excessiva dos destilados é elemento central na determinação da perda de competitividade do mercado legal, constituindo-se grande estímulo aos diversos arranjos característicos da ilegalidade: sonegação, falsificação e contrabando são elementos de grande peso na deterioração da arrecadação efetiva do setor.

Estudo da Euromonitor (2024) aponta a dimensão estimada do mercado de bebidas alcoólicas ilícitas no Brasil: 1% do mercado total de cerveja é ilícito, sendo 30% do mercado brasileiro de whisky abastecido por álcool ilegal, 24% da vodka, 19% da cachaça, 14% da gin e 8% do vinho³². O impacto aos cofres públicos é elevado, com perda estimada de R\$12,8 bilhões em decorrência de impostos não pagos pelas bebidas destiladas ilícitas no Brasil apenas em 2023. E veja-se que os números apresentados sequer incluem a ilicitude decorrente de evasão fiscal.

Segundo pesquisa da Fecomércio-RJ em 2023, de 732 consumidores voluntários, 54,8% já compraram produtos piratas, com o principal motivo para isso sendo apenas o preço mais barato da mercadoria (88,3%)³³. A diferença de preço do produto destilado é normalmente o principal critério de compra (KPMG, 2023)³⁴.

³¹ Além das alíquotas diminutas de IPI, as mudanças no PIS/COFINS induziram a estratégia comercial atualmente adotada pelas cervejarias, que efetuam vendas diretas da fábrica para o varejo, segmento de maior peso nas vendas. Segundo estudo realizado pela GO Associados, a perda fiscal estimada com a mudança da tributação de PIS/COFINS incidente sobre o segmento de cerveja foi da ordem de R\$ 3,97 bilhões, entre 2015 e 2018, a preços de 2023. Trata-se de verdadeiros benefícios tributários concedidos à cerveja no âmbito federal e reforçado por diversos estados que oferecem generosos incentivos com base no ICMS, utilizando-se de diversas metodologias para reduzir a incidência do tributo

³² EUROMONITOR. Análise do mercado ilegal de álcool no Brasil. Euromonitor Consulting, 2024.

³³ Estudo elaborado pela Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Rio de Janeiro. “Movimentação com produtos piratas é de mais de R\$ 238 milhões por ano” Disponível em: >. Acesso em 26/07/2024.

³⁴ KPMG. Panorama do setor de bebidas destiladas em 2021, mai. 2023.

A alta tributação sobre a categoria é um dos principais fatores para a escolha do produto ilegal para consumo, gerando riscos à saúde e ao mesmo tempo fomentando a atividade criminosa: quanto maiores os preços de mercados inflados pela tributação desarrazoada, maior é o prêmio de lucro (margem) pela prática da ilicitude.

Em 2009, a Grécia promoveu o aumento de 125% da tributação para bebidas destiladas, o que resultou em uma redução de 50% de seu mercado formal e de 6% da arrecadação, além de torná-la o centro de contrabando e falsificação de bebidas na União Europeia³⁵. Em 2013, a Romênia aumentou em 40% a tributação sobre destilados, resultando em 32% de redução do mercado formal e aumento significativo de casos de intoxicação por bebidas adulteradas. Por conta disso, após apenas 3 anos, o governo romeno, em 2016, reduziu a tributação sobre destilados em 30%³⁶.

Ainda mais significativo é o caso do Estado de Illinois, nos Estados Unidos da América, que, após aumentar a carga tributária de destilados em 2009, observou não apenas a queda de venda desse tipo de produto, assim como na arrecadação, mas também o aumento sobre o volume total de álcool consumido pela população, que migrou para o consumo de cerveja³⁷.

Os consumidores de bebidas alcoólicas tendem a migrar para a opção que julgam ter o melhor custo-benefício. Portanto, aumentar a tributação e, conseqüentemente, os preços de apenas um setor do mercado, não terá os efeitos desejados sobre a saúde do brasileiro, podendo piorar o cenário de ingestão de bebidas alcoólicas, como já ocorrido em outros países, conforme exemplos acima mencionados.

³⁵ Foundation for Economic and Industrial Research (IOBE); The Spirits Sector in Greece: Problems and Prospects; Atenas, 2011

³⁶ WHO, 2014; OECD, 2016, e Spirits Europe, High tax, incentive for illicit alcohol.

³⁷ GEHRSTZ, Markus; SAFFER, Henry; GROSSMAN, Michael; The effect of changes in alcohol tax differentials on alcohol consumption, Journal of Public Economics, Volume 204, 2021.

7. Conclusões e proposta de isonomia na tributação de bebidas alcoólicas conforme PLP 68/2024

O atual sistema de tributação das bebidas alcoólicas privilegia a cerveja em detrimento dos destilados e vinhos altamente onerados, impactando a concorrência do setor e fomentando o mercado ilegal, com consequências sobre a saúde e a segurança da sociedade, bem como sobre a arrecadação potencial e evadida.

A reforma tributária aprovada pela EC 132/2024 é uma oportunidade para corrigir estas distorções à luz da realidade e dados de consumo da população brasileira, propiciando um ambiente de isonomia concorrencial, que incentive a inovação e o empreendedorismo, e promova crescimento econômico com maior produtividade e melhorias sustentáveis do bem-estar da população.

Nos termos do art. 419, § 1º, inciso II da redação final do PLP 68/2024 aprovada pela Câmara dos Deputados em 10/07/2024, aplicam-se alíquotas *ad valorem* cumuladas com alíquotas específicas para as bebidas alcoólicas, sendo que as alíquotas específicas devem considerar o produto do teor alcoólico pelo volume dos produtos.

Assim, a proposta prevê a incidência de uma alíquota específica calculada com base no teor alcoólico do recipiente, técnica conhecida como “LPA” (litragem de puro álcool), que não diferencia o tipo de produto, mas tributa acertadamente a quantidade de álcool puro presente no recipiente e, portanto, atende a premissa de álcool é álcool, já que não importa o tipo de bebida tampouco seu valor de comercialização.

Adicionalmente, deverá incidir uma alíquota *ad valorem*, que tem a seu favor a característica de atender o referencial da capacidade contributiva, pois incide sobre o valor da bebida (preço) e, assim, de forma razoável, garantir mais arrecadação sobre as bebidas mais caras.

A preocupação e atual debate público concentra-se sobre o parágrafo 4º do mesmo dispositivo, art. 419 do PLP 68, que acrescenta que “As alíquotas *ad valorem* estabelecidas nas operações com bebidas alcoólicas **poderão** ser diferenciadas por categoria de produto e progressivas em virtude do teor alcoólico.” (destaque acrescido).

Deste modo, caberá à lei ordinária, a ser editada, estabelecer se as alíquotas serão lineares ou progressivas de acordo com o teor alcoólico.

Referências

ANDRADE, José Maria Arruda de. “Imposto Seletivo e Pecado - Juízos Críticos sobre Tributação Saudável”, IBDT, 2024, Pg. 47.

APPY, Bernard; COELHO, Isaias; CANADO, Vanessa Rahal. Alíquota Única do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos. MACHADO, Nelson (Coord.) Imposto sobre Bens e Serviços. Centro de Cidadania Fiscal. Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023. São Paulo: MaxLimonad, 2023.

BARROSO, Luís Roberto, Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª edição. São Paulo, Saraiva, 2010.

_____. “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. Revista de Direito do Ministério Público, Rio de Janeiro, RJ (4), 1996, Pg. 160-175.

BRASIL. Câmara Legislativa. Redação final do Projeto de Lei Complementar - PLP n. 68, de 2024 aprovado pela Câmara dos Deputados em 10 de julho de 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mos_trarintegra?codeor=2414157&filename=PLP%2068/2024>. Acesso em 29.07.2024.

COELHO, Isaias. Alíquota única do IBS. Disponível em: <http://www.agenciaciaplat.com.br/testebd/wp-content/uploads/2017/05/201702_Porque20alequota20fanica20do20IBS_v2.pdf>. Acesso em: 29.07.2024.

DERZI, M. A. M.; SANTIAGO, I. M. Valor adicionado nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Interesse Público, v. 43, p. 11-21, 2007.

EUROMONITOR. Análise do mercado ilegal de álcool no Brasil. Euromonitor Consulting, 2024.

FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “Movimentação com produtos piratas é de mais de R\$ 238 milhões por ano” Disponível em: <<https://fecomercio-rj.portaldocomercio.org.br/sistema-comercio/movimentacao-financeira-com-produtos-piratas-e-de-mais-de-r-238-milhoes-por-ano-no-rio/>>. Acesso em 29.07.2024.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Conceito de sistema no direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: RT, 1976, p. 24.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. In Revista Direito FGV. São Paulo, 10 Ed. , 2014. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565>> Acesso em 29.07.2024.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL: “How to design excise tax on alcoholic beverages”. Disponível em <<https://www.imf.org/en/Publications/imf-how-to-notes/Issues/2023/12/04/How-To-Design-Excise-Taxes-on-Alcoholic-Beverages-541086>>. Acesso em 29.07.2024.

GEHRSTZ, Markus; SAFFER, Henry; GROSSMAN, Michael; The effect of changes in alcohol tax differentials on alcohol consumption, Journal of Public Economics, Volume 204, 2021. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272721001560>

GO Associados - ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE ALCOÓLICOS NO BRASIL E AS CONSEQUÊNCIAS DA FALTA DE ISONOMIA, 2019.

_____. Demonstração da falácia da “compensação legislativa” do setor cervejeiro. Set, 2020.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HERNÁNDEZ, Estebán Nolla. Dose Padrão: Uma ferramenta para o combate ao consumo nocivo de álcool; FISAC, 2020. Disponível em: https://alcoholinformato.org.mx:8181/jspui/bitstream/123456789/66/1/dose_Padrao.pdf> Acesso em 29.07.2024.

HOFFMANN, Maria Helena; CARBONELL, Enrique; MONTORO, Luis. Álcool e Segurança - Epidemiologia e efeitos Disponível em <<https://doi.org/10.1590/S1414-98931996000100006>> . Acesso em 29.07.2024.

HOLMES, A. J., & ANDERSON, K. (2017). Convergence in national alcohol consumption patterns: New global indicators. Disponível em: <<https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-wine-economics/article/convergence-in-national-alcohol-consumption-patterns-new-global-indicators/C3E116C7FB7062BA5134E7377E8537DA>> Acesso em 29.07.2024.

IHME, Global Burden of Disease (2024). Disponível em < <https://vizhub.healthdata.org/gbd-results/>> e < <https://vizhub.healthdata.org/gbd-compare/#>> Acesso em 29.07.2024.

IOBE - Foundation for Economic and Industrial Research; The Spirits Sector in Greece: Problems and Prospects; Atenas, 2011. Disponível em: <https://iobe.gr/docs/research/en/res_05_b_23122011rep_eng.pdf. Acesso em 29.07.2024.

KPMG. Panorama do setor de bebidas destiladas em 2021, mai. 2023.

MARCUSSO, Eduardo Fernandes. CERVEJA, PODER E LOBBY: A TRAJETÓRIA DA POLÍTICA DE TRIBUTAÇÃO DE CERVEJA NO BRASIL E A FORÇA DA REPRESENTAÇÃO DAS GRANDES CERVEJARIAS. I Simpósio Brasileiro de Bebidas Fermentadas e Destiladas, 1ª edição, de 13/04/2021 a 16/04/2021.

OECD (2016), *Illicit Trade: Converging Criminal Networks*, OECD Reviews of Risk Management Policies, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264251847-en>>. Acesso em 29.07.2024.

OZBUN, T. (2024) Brazil: alcoholic drinks consumption per capita 2021-2029, by type; Disponível em <<https://www.statista.com/forecasts/1453620/alcoholic-drinks-per-capita-consumption-in-brazil-by-type>> Acesso em 29.07.2024.

PASCHALL, Mallie & GRUBE, Joel & RINGWALT, Christopher & FISHER, Deborah & MILLER, Ted. (2021). *The Contribution of Alcohol Beverage Types to Consumption, Heavy Drinking, and Alcohol-Related Harms: A Comparison across Five Countries*. *Substance use & misuse*. 56. 1-7. 10.1080/10826084.2021.1963984.

PIMENTA BUENO, José Antônio. *Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império*, Rio de Janeiro, 1857, Pg. 424.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, in *Livre Concorrência e Tributação*, 11º Vol, 2007, Pg. 241-271.

SALUSSE, EDUARDO PEREZ . “Reforma tributária: Imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas”. *Valor Econômico*, 06/10/2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2023/10/reforma-tributaria-imposto-seletivo-sobre-bebidas-alcoolicas.ghtml?utm_source=Whatsapp&utm_medium=Social&utm_campaign=compartilhar>. Acesso em 29.07.2024.

_____. “Reforma tributária: O imposto seletivo deve ser isonômico”. *Valor Econômico*, 06/10/2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2024/06/reforma-tributaria-o-imposto-seletivo-deve-ser-isonomico.ghtml?utm_source=Twitter&utm_medium=Social&utm_campaign=compartilhar> Acesso em 29.07.2024.

SANTIN, Lina. “Reforma tributária sobre o consumo e a simplicidade benéfica do IBS”, JOTA. Disponível em < <https://www.jota.info/artigos/reforma-tributaria-sobre-o-consumo-e-a-simplicidade-benefica-do-ibs-09022019?non-beta=1>>. Acesso em 29.07.2024.

SCAFF, Fernando Facury. *Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre Concorrência*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*: 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SPIRITS EUROPE, High tax, incentive for illicit alcohol. Disponível em: <<https://spirits.eu/issues/taxation-economy/high-tax-incentive-for-illicit-alcohol>> Acesso em 29.07.2024.

STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3rd ed. New York/London: WW Northon & Company, 1999.

SOUZA, Domingos Pereira de. *As garantias dos contribuintes*, 1991, Pg. 137-138.

VASCONCELOS, Breno; SHINGAI, Thais Veiga. “Imposto seletivo sobre bebidas alcoólicas”. JOTA, de 08/07/2024, disponível em <<https://www.jota.info/artigos/imposto-seletivo-sobre-bebidas-alcoolicas-08072024>>. Acesso em 29.07.2024.

World Health Organization - WHO, Global status report on alcohol and health, World Health Organisation, Geneva, 2014. Disponível em <<https://www.who.int/publications/i/item/global-status-report-on-alcohol-and-health-2014>>. Acesso em 29.07.2024.

_____. Global status report on alcohol and health and treatment of substance use disorders; Geneva; 2024. Disponível em: <<https://www.who.int/publications/i/item/9789240096745>>. Acesso em 29.07.2024.

_____. - Global Health Observatory (2024) Alcohol Consumption – Who consumes the most alcohol? How has consumption changed over time? And what are the health impacts?. Disponível em <<https://ourworldindata.org/alcohol-consumption>> Acesso em 29.07.2024.

LINHA CRUZADA: COMO FICA A UNIFORMIZAÇÃO JURISPRUDENCIAL NO NOVO CONTENCIOSO DO IBS E DA CBS?

*Jardes Costa de Oliveira*¹

Há alguns meses, foi apresentado o **PLP n. 108/24** que propõe expressivas mudanças para o que conhecemos hoje em termos de contencioso tributário administrativo. Em razão da intencional limitação da matéria, voltada para o IBS, as alterações passariam a impactar diretamente os Estados, Municípios e Distrito Federal.

Não podemos deixar de lado, contudo, a conexão, bastante íntima, com o contencioso da CBS – cujo rito seguirá, até então, como previsto no **Decreto n. 70.235/72**, o que já denota certo distanciamento entre ambos.

Isso porque, nos moldes em que a proposta fora protocolada, percebemos certa frustração na comunidade jurídica diante do seu formato que não contemplou integralmente a unificação desejada. Por certo, além de não consagrar a assinalada unificação, o

¹ Advogado e pós-graduado em Direito Tributário pela FGV Direito SP. LL.M. em Direito Corporativo pelo IBMEC. Membro-pesquisador do Grupo de Pesquisa “GT 12 – Contencioso Administrativo do IBS e da CBS”, do projeto “Processo Administrativo, Judicial e de Execução Fiscal do século XXI”, referente à linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito Tributário”, do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos de Resolução de Disputa em Matéria Tributária”, todos do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP. Membro do Comitê Temático de “Transação e NJP” do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (IBATT) e da Comissão de Direito Tributário da OAB-BA. Membro-representante de uma das empresas convidadas para participar na elaboração do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (CONFIA) desenvolvido pela Receita Federal.

PLP n. 108/24 permitiu, em nossa concepção, uma grande assimetria entre a estrutura contenciosa dos tributos.

Até mesmo porque, frente a todos os debates, proposições e eventos promovidos pela sociedade por anos, o discurso nos parecia hígido: a unificação da fiscalização, do lançamento e do contencioso seria a melhor forma de atingir a simplicidade atribuída pela **Emenda Constitucional n. 132/23** ao status de princípio constitucional, bem como a eficiência, eficácia processual e segurança jurídica nas relações.

Logo, a ausência da sinergia para o novo formato dos contenciosos (CBS e IBS, respectivamente) nos parece caminhar em verdadeiro descompasso ao quanto previsto nos §§ 6º a 8º do art. 156-B da Carta Magna², que promove, em nossa modéstia interpretação, a integração e simplificação do contencioso de ambos os tributos, em razão da sua equivalência de incidência.

Apenas para estarmos na mesma página, a **EC n. 132/23** se baseia no modelo conhecido como *IVA DUAL* e substitui o ICMS e o ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, enquanto o IPI, PIS e COFINS são substituídos pela Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS.

Como se pode notar, o IBS e a CBS terão os mesmos fatos geradores, sistemática de créditos, benefícios/regimes fiscais próprios e serão não-cumulativos. O que muda, basicamente, seria a competência de instituição e gestão de tais.

² Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

(...)

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V.

Em nossa ótica, caso não ocorra uma cooperação entre os respectivos tribunais administrativos – tida como fundamental, estaremos diante de um alto risco em alimentar divergências na interpretação da legislação de tais tributos ao desconsiderar, na mesma senda, a vedação ao tratamento desigual aos contribuintes em situações equivalentes, prevista no inciso II do 150 da CFRB/88³.

E, diante da realista posta, qual seja, a da não contemplação integral da unificação há tanto discutida, surge a necessidade de enfatizarmos a importância desse “ajuste de rota” e dos possíveis conflitos que, ao invés de simplificar o contencioso, poderão potencializá-lo em infinitas e cansativas discussões.

Nessa linha, a reiterada concomitância de contencioso sobre a mesma questão jurídica decorre da interpretação equivocada da norma constitucional que atribui competência **(i)** ao Comitê Gestor para julgar as causas decorrentes do IBS e **(ii)** a Receita Federal para julgar as causas decididas em torno da CBS.

O equívoco, *s.m.j.*, estaria em pressupor que a competência repartida dos entes para os tributos em questão resultaria numa autonomia plena para fiscalizar, lançar e gerir o contencioso, quando, em verdade, todas as entidades federativas têm o dever de adotar a Constituição como parâmetro interpretativo, em especial, a uniformização jurisprudencial sobre a legislação tributária.

Ao tentarmos desconstruir essa premissa, se entendermos que a unificação integral é impossível em razão do atual contexto maquinário estatal, precisamos, minimamente, segregar as atividades operacionais de fiscalização, repartição de receita e lançamento do crédito tributário, do contencioso propriamente dito, já que, se o início do trilhar dos tributos é paralelo, espera-se, ao menos, que as linhas se cruzem ao final para a formação única do entendimento.

Decerto, ao ser adotada, as diretrizes fundamentais na resolução do litígio estariam preservadas e maximizadas em sua

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

essência. Seriam algumas delas: a efetividade, a isonomia, a eficiência processual e a segurança jurídica na estabilidade das relações.

Ora, não nos suscitem dúvidas de que esse caminho – de unificar a interpretação da legislação dos dois tributos – seria o essencial, à medida que atacaria a origem do conflito: se há uma previsão clara acerca da harmonização jurisprudencial entre os entes, do outro, a tendência é que se reduza de forma significativa os casos levados ao Judiciário para discutir a concomitância dos contenciosos e as divergências ocasionadas pelo distanciamento.

A conclusão é óbvia: não nos parece minimamente eficiente que dois tribunais distintos gastem tempo, recursos financeiros e energia para tratar de uma mesma questão de direito (embora sob competências distintas), como também assumam compromissos divergentes perante a interpretação da norma e torne inócua a proposta original da reforma: simplificar e unificar a interpretação da legislação tributária.

Explicamos o motivo: a partir da estrutura atualmente posta, diante do mesmo fato gerador, teremos fiscalização e lançamentos distintos, com percursos por vias processuais completamente divergentes e longínquas e que concluirão, em sua grande maioria, em resultados contrários na construção lógica da *decidendi*.

Essa problemática, inclusive, já é percebida nos Tribunais Superiores (contencioso judicial) quando do manejo de Recursos Especiais e Extraordinários que, diante ausência de diálogo, em diversos casos, resultam em mutação jurisprudencial sobre o mesmo tema em janelas temporais, seja com a superação do entendimento ou contrariedade deste.

Indubitavelmente, esse cenário de transformação tributária nos abre oportunidades para quebrar certos paradigmas em relação ao sistema tributário vigente e um dos principais deles seria a ausência de segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuintes.

Logo, se já percebemos que a falta de sinergia entre os sujeitos ativos e passivos – identificada desde o momento anterior a fiscalização – prejudica toda a estrutura de desenvolvimento do país, incluindo, mas não se limitando, a atratividade dos investidores, por que não abraçarmos esse novo começo e construímos um novo contencioso administrativo mais eficiente? Será que é realmente proveitoso gerar essa dissonância nos tribunais administrati-

vos e retroalimentar uma discussão futura e exaustiva no Judiciário?

Daí porque o presente artigo objetiva provocar reflexão sobre como se comportará a uniformização jurisprudencial do novo contencioso administrativo.

Assim, entendemos como imprescindível a criação de um expediente que solucione as divergências observadas entre as decisões dos dois tribunais e que tenha a natureza de recurso, para que seja manejado a luz do princípio da voluntariedade e que tal julgamento ocorra por meio de um órgão especial composto de forma paritária entre os representantes do Fisco (CBS e IBS) e dos contribuintes, a ser criado e regulamentado.

Particularmente, acerca dessa participação (ausência dela) na instância de uniformização, o **PLP n. 108/24** desencontra a tradição jurídica dos tribunais administrativos tributários brasileiros, ao destoar, inclusive, do modelo vigente no processo administrativo federal e nos alerta para uma possível parcialidade na formação dos precedentes e risco de descrédito da sua estrutura.

Aproveitando desse gancho, percebemos, da leitura do **PLP n. 68/24**, que este dedica um capítulo específico para “*Harmonização do IBS e da CBS*” – vide arts. 306 e seguintes⁴, mas

⁴ Art. 306. O Comitê Gestor do IBS, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS. Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, os referidos órgãos poderão celebrar convênios para fins de prestação de assistência mútua e compartilhamento de informações relativas aos respectivos tributos.

Art. 307. A harmonização do IBS e da CBS será garantida pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias composto de:

4 (quatro) representantes da RFB; e

4 (quatro) representantes do Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) dos Estados ou do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios ou do Distrito Federal; e

II - Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias composto de:

a) 4 (quatro) representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, indicados pela União; e

b) 4 (quatro) representantes das Procuradorias, indicados pelo Comitê Gestor do IBS, sendo 2 (dois) Procuradores de Estado ou do Distrito Federal e 2 (dois) Procuradores de Município ou do Distrito Federal.

§ 1º O Comitê previsto no inciso I do caput será presidido e coordenado alternadamente por representante da RFB e por representante do Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

§ 2º O Fórum previsto no inciso II do caput será presidido e coordenado alternadamente por representante da PGFN e por representante dos procuradores indicados pelo Comitê Gestor do IBS, conforme dispuser o seu regimento interno.

Art. 308. Os órgãos colegiados de que trata o art. 307:

I - realizarão reuniões periódicas, observado o quórum de participação mínimo de três quartos dos representantes;

II - decidirão na forma de seu regimento, por consenso entre os presentes;

III - terão seus membros designados pela autoridade máxima do Ministério da Fazenda, quanto aos representantes da União, e pelo Presidente do Comitê Gestor do IBS, quanto aos representantes dos Estados, Distrito Federal e Municípios; e IV - elaborarão os seus regimentos internos mediante resolução.

Art. 309. Compete ao Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias:

I - uniformizar a regulamentação e da interpretação da legislação relativa ao IBS e à CBS em relação às matérias comuns;

II - prevenir litígios relativos às normas comuns aplicáveis ao IBS e à CBS; e

III - deliberar sobre obrigações acessórias e procedimentos comuns relativos ao IBS e à CBS. Parágrafo único. As resoluções aprovadas pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Art. 310. Compete ao Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias:

I - atuar como órgão consultivo do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias nas atividades de uniformização e interpretação das normas comuns relativas ao IBS e à CBS; e

II - analisar relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas nos termos do § 1º.

§ 1º O Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias examinará as questões relacionadas a relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS suscitadas pelas seguintes autoridades:

I - o Presidente do Comitê Gestor do IBS; e

II - a autoridade máxima do Ministério da Fazenda.

§ 2º As resoluções aprovadas pelo Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, vincularão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e as Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

além de não prever, em sua composição, a possibilidade de participação ou ao menos o direito ao exercício de escuta dos contribuintes, nos parece que o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias funcionará mais como um órgão pleno ao elaborar resoluções temáticas e não como uma instância julgadora de uniformização, tal como se espera.

Temos ainda, no mesmo capítulo, a criação do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias que funcionará como um órgão consultivo ao Comitê de Harmonização, mas com uma competência bastante restrita para o exame as questões relacionadas a relevantes e disseminadas controvérsias jurídicas relativas ao IBS e à CBS.

Isso porque, diferentemente da abertura ao diálogo que vem sendo promovida pelas Procuradorias, a exemplo da Câmara de Promoção de Segurança Jurídica no Ambiente de Negócios da Advocacia-Geral da União (SEJAN-AGU) ou dos Editais de Consultas ou modelos de transação, no **PLP n. 68/24**, apenas o Presidente do Comitê Gestor e a autoridade máxima do Ministério da Fazenda estariam aptos para provocar a supramencionada análise.

Ou seja, em uma situação prática, ficaria, então, o contribuinte a mercê de dois desfechos distintos (um no IBS e outro na CBS) por período indefinido até que um dos dois representantes perceba a incongruência da interpretação legislativa e a submeta para apreciação ao Fórum competente.

Fronte ao eminente cenário de insegurança jurídica, outro retorno não terá a administração pública além de um maior dispêndio financeiro e de tempo, sem falar em ressarcimento de custas, manutenção de garantias, condenação em honorários decorrente do ajuizamento de causas no Judiciário para apreciação do pleito – diante da limitação ao exercício de escuta e petição do contribuinte no contencioso administrativo.

Art. 311. Ato conjunto do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e do Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias deverá ser observado, a partir de sua publicação no Diário Oficial da União, nos atos administrativos, normativos e decisórios praticados pelas administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e nos atos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e das Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Para além de uma proteção de direitos (individuais, no primeiro plano), o caráter consequencialista dessa lacuna na uniformização dessa natureza prejudicará, em um segundo plano, os interesses da sociedade, já que tais recursos poderiam ser direcionados a (inúmeros) problemas que realmente necessitem desse investimento.

Em suma, pensar na simplicidade da reforma tributária sem incorporar, ao seu escopo, a uniformização jurisprudencial da legislação tributária do IBS e da CBS, é o mesmo que querer reconstruir uma casa sob a mesma fundação comprometida.

E adivinhemos o resultado disso: as rachaduras voltarão a aparecer.

MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DA RESOLUÇÃO CONSENSUAL PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Cristiane da Costa Nery*¹

1. Introdução

O tratamento dos conflitos tributários no Brasil sempre foi feito pela via do contencioso, seja ele administrativo, seja judicial. Não havia previsão legal ou incentivo normativo à adoção da via consensual no direito tributário.

Inobstante a existência da Resolução 125² do CNJ desde 2010 e que tratava como política permanente no âmbito do Poder Judiciário o tratamento adequado dos conflitos de interesse, refe-

¹ Procuradora Municipal de Porto Alegre, no exercício da Procuradoria-Geral Adjunta de Assuntos Fiscais. Graduada em Direito pela PUCRS. Pós-Graduada em Advocacia Municipal pela UFRGS. Mestre em Direito pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do RS – FMP/RS. Vice-Diretora da Escola Superior de Direito Municipal-ESDM. Membro efetivo da FESDT. Membro efetivo do IARGS. Coordenadora científica da Revista Brasileira de Direito Municipal, periódico da Ed. Fórum. Autora do livro *Mediação Tributária – estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal*. Ed. Dialética, 2023. E-mail: cris@nerycunha.com.br.

*Artigo reduzido e atualizado a partir da publicação no livro *Arbitragem e Mediação em Matéria Tributária*, integrante da coleção *A Reforma do Processo Tributário*, coordenada pela Ministra STJ Regina Helena Costa e pelo prof. Marcus Lívio Gomes, Ed. Casa do Direito, 2023.

² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Resolução n. 125, de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2010. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado160204202007225f1862fcc81a3.pdf>. Acesso em: 06 de julho de 2024.

rindo mediação e conciliação como instrumentos aplicáveis, para o campo do direito tributário não havia qualquer iniciativa nesse sentido para os conflitos postos.

O Conselho Nacional de Justiça caminhou nesse sentido ao editar a Recomendação 120/21, que de forma inédita “Recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências.”³

Já em 31 de agosto de 2022, o CNJ expediu a Resolução 471⁴ que “Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências”, como reflexo também da Recomendação 120, anteriormente citada e tratando a autocomposição dos conflitos tributários como política permanente.

O Parecer do Senado Federal (PS) n. 1 de 2022, elaborado pela comissão de juristas presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo relatório final foi apresentado em 06 de setembro de 2022, trouxe, por sua vez, vários anteprojotos tendentes a reduzir a litigiosidade no campo dos conflitos tributários, dentre eles o que institui a Mediação Tributária na União (PL 2485/22), a tramitar no Senado Federal no rol de projetos que tratam da reforma do processo tributário.⁵

³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Recomendação 120, de 28 de outubro de 2021**. Recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2021b. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 06 de julho de 2024.

⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Resolução n. 471, de 31 de agosto de 2022**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2022a. Disponível em https://www.stj.jus.br/internet_docs/biblioteca/clippinglegislacao/Res_471_2022_CNJ.pdf. Acesso em: 06 de julho de 2024.

⁵ BRASIL. Senado Federal. **Relatório Final**: [da comissão de juristas para reforma do processo tributário e administrativo presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça]. Brasília, DF: Senado Federal, [2022]. Disponível em: . Acesso em: 06 de julho de 2024. Projeto de Lei 2485 disponível em . Acesso em: 06 de julho de 2024.

A mudança de cultura para o tratamento adequado dos conflitos tributários tornou-se realidade no país, partindo-se em busca da pacificação: “A atual *cultura da sentença* será, com toda a certeza, paulatinamente substituída pela *cultura da pacificação*.” (WATANABE, 2005, p. 690). Como bem refere Watanabe, a formação acadêmica do operador do direito no Brasil é baseada na solução contenciosa, o que vem se modificando de forma mais intensa nos dias atuais, ainda que prevaleça a decisão adjudicada para os conflitos, privilegiando-se o processo judicial com sentença, sem maior espaço para o consenso entre as partes, é nítido o caminhar para a busca da consensualidade.

A escolha litigiosa não mais se mostra adequada como via única ou sempre eficaz, necessitando-se estabelecer novos paradigmas que consigam trazer maior eficiência e resolutividade, utilizando-se na prática o modelo multiportas reforçado pela chamada Lei Nacional da Mediação, Lei 13.140/15⁶, e pelas disposições expressas do Código de Processo Civil de 2015⁷.

Foi esse o caminho escolhido por Porto Alegre no desenvolvimento do instituto da Mediação Tributária, com a primeira lei de mediação tributária do país aprovada. Trata-se da Lei 13.028, de

⁶ BRASIL. **Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015**. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113140.htm. Acesso em: 06 de julho de 2024.

⁷ O Código de Processo Civil de 2015 traz expressamente a previsão da adoção da solução consensual de conflitos nos artigos 3º e 174, enfatizando que a promoção da solução consensual deve ser adotada sempre que possível, ou seja, deve ser priorizada. Refere, ainda, expressamente a possibilidade da arbitragem, da conciliação, da mediação e de outros métodos, os quais devem ser estimulados pelos sujeitos integrantes do sistema de justiça no curso do processo judicial ou no âmbito das Administrações Públicas. BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 06 de julho de 2024.

11 de março de 2022⁸, que *Institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre*, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF) e a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM), incluindo-a no rol das Câmaras da Central de Conciliação já existente⁹.

Em 17 de junho de 2022, a lei foi regulamentada pelo Decreto 21.527, trazendo as questões relativas à competência, estrutura e procedimento aplicáveis.

O instrumento se mostrou eficaz e exitoso para a resolução consensual de conflitos tributários.

2. Contexto brasileiro para o contencioso tributário e a necessária reforma do processo tributário

O alto índice de congestionamento dos processos judiciais no país leva à necessidade inequívoca de alternativa inovadora no cenário nacional, especialmente quando se tratam de processos relativos às execuções fiscais. Da mesma forma, o passivo de recursos estagnado no contencioso tributário brasileiro indica a importância de repensar o sistema.

De acordo com os dados divulgados pelo Núcleo de Tributação do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), chega a R\$ 5 trilhões o total de dívidas tributárias em discussões judiciais e administrativas nas esferas federal, estadual e municipal no país,

⁸ Lei 13.028, de 11 de março de 2022. *Institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre*, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na SMF, e altera a Lei n. , de 27 de janeiro de 2016 – que institui a Central de Conciliação e dá outras providências, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM) e a incluindo no rol das Câmaras da Central de Conciliação. Disponível em . Acesso em: 06 de julho de 2024.

⁹ PORTO ALEGRE. **Lei 12.003, de 27 de janeiro de 2016.** INSTITUI A CENTRAL DE CONCILIAÇÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. . Acesso em: 06 de julho de 2024.

tomando por base o ano de 2019. O montante representa 75% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.¹⁰

Em 2022, o Conselho Nacional de Justiça ratifica tais dados ao divulgar o Relatório do Contencioso Tributário Judicial Brasileiro, salientando que o tempo médio de tramitação de um processo tributário no país é superior a 18 anos se forem somados os tempos de tramitação do contencioso administrativo e do contencioso judicial.¹¹

Quando se analisa quem são os maiores litigantes nacionais verifica-se que o Poder Público figura como indicado. A taxa de congestionamento judicial, por sua vez, divulgada nos Relatórios Justiça em Números do Conselho Nacional de Justiça, evidencia um percentual de aproximadamente 70% no país. Avaliando-se somente os processos de execução fiscal em tramitação esse índice de congestionamento eleva-se para 87%.¹²

É inegável que nesse contexto de alta litigiosidade e de recursos paralisados em um país de enormes desigualdades sociais, a importância da análise de alternativas ao litígio se evidenciava também no campo dos conflitos tributários.

Além disso, não é possível que toda a demanda ou direito não implementado ou violado seja remetido à resolução na via judicial, não havendo resolutividade na solução por essa via na grande maioria dos casos. Como refere Mancuso:

À medida em que se vai evanescendo a ideia da distribuição monopolística da justiça pelo Estado e, em para-

¹⁰ INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. **Contencioso Tributário no Brasil**: relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo: INSPER, 2021. Disponível em: . Acesso em: 06 de julho de 2024; DISPUTAS envolvendo cobrança de tributos somam R\$ 5,4 trilhões no Brasil. **Inspers**, São Paulo, 22 jan. 2021. Inspers Conhecimento. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/conhecimento/conjuntura-economica/disputas-envolvendo-cobranca-de-tributos-somam-r-54-trilhoes-no-brasil/>. Acesso em: 06 de julho de 2024.

¹¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil); INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa. 5. ed. Brasília, DF: CNJ, 2022. Disponível em: . Acesso em: 06 de julho de 2024, p. 29.

¹² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (Brasil). **Justiça em Números 2021**: sumário executivo. Brasília, DF: CNJ, 2021a. Disponível em: . Acesso em: 06 de julho de 2024, p. 05.

lelo, vai ganhando corpo a ideia-força da prevenção ou resolução dos conflitos com justiça, ainda que por outros meios, auto e heterocompositivos (ditos equivalentes jurisdicionais), por certo tenderão a diminuir algumas mazelas que hoje comprometem a função judicial do Estado brasileiro: o retardo na resposta jurisdicional, a baixa efetividade prática das decisões condenatórias, a imprevisibilidade dos julgamentos; o desequilíbrio no custo-benefício.

[...]

Impende pois laborar para que o direito de ação não se converta, ao fim e ao cabo, num...dever de ação, repassando à população a falaciosa ideia de que todo e qualquer interesse contrariado ou insatisfeito deva ser de pronto judicializado, numa leitura tão atécnica como irrealista do que se contém na propalada garantia de acesso à justiça. (MANCUSO, 2020, p. 73,87)

Em relação aos projetos regulamentadores da Reforma Tributária, nos PLs 68/24 e 108/24, pouco foi referido sobre a resolução consensual de conflitos tributários, o que é algo que vem sendo pautado nas audiências públicas e nos estudos a respeito como uma preocupação que deveria ter sido do constituinte e agora deve ser do Executivo e Legislativo na redação da legislação que vai implementar a reforma aprovada.

No PL 108/24, há somente referência ao tema no inciso IX do art. 2º, sendo tímida a previsão e sem respeitar as legislações locais já existentes e em aplicação no país, o que deve ser objeto de atenção, já ensejando emendas para essa previsão.

Tramitam ainda no Congresso Nacional, como mencionado inicialmente, diversos Projetos de Lei que compõem a chamada Reforma do Processo Tributário, oriundos do excelente trabalho realizado pela Comissão de Juristas coordenada pela Ministra do STJ Regina Helena Costa, com diversos temas representados no sentido de trazer melhorias ao sistema tributário. Dentre eles destacam-se o PL 2483/22, que trata do Processo Administrativo Fiscal Federal, o PL 2488/22, que prevê a nova execução fiscal revogando a Lei 6830/80 e simplificando seu procedimento, e o PL 2485/22 que institui a Mediação Tributária no âmbito federal.

Este último PL é muito similar à Lei 13.028/22 de Porto Alegre, o que é extremamente salutar, pois parte de uma experiên-

cia exitosa e com dados concretos para demonstração de sua aplicabilidade de forma a projetar a pacificação social, a prevenção de litígios e a mudança de paradigmas para fomentar o consenso e reduzir a alta litigiosidade hoje existente.

3. Lei 13.028/22 – o procedimento e a experiência da implementação da mediação tributária

A opção pela mediação foi concebida para implementar um canal de acesso com amplas possibilidades.

Entendendo-se a relação que se estabelece entre o Poder Público e o contribuinte como uma relação continuada, pela própria existência do Estado como garantidor de políticas públicas pelo pagamento de tributos, pagamento este feito pelo cidadão e, portanto, participante ativo na concretização das tarefas públicas, o instituto da mediação demonstra, também, ser o que melhor se adequa, especialmente para questões complexas. O conhecimento aprofundado dos interesses em conflito pelas partes que participam da mediação, permite o aprimoramento das relações que se mantêm no tempo, sendo essencial para o futuro a superação dos conflitos postos. A preservação da convivência e da confiança, a prevenção de conflitos futuros, gerando aprimoramento nos serviços, da legislação e das relações daí decorrentes, são resultados de uma mediação. A solução extraída do acordo firmado irá concretizar tais medidas, sendo que mesmo nos casos em que não houver finalização com acordo, a relação estabelecida sairá fortalecida pelo aprofundamento do conhecimento dos interesses de cada uma das partes ante o diálogo estabelecido. (NERY, 2023, p. 111-112)

A via consensual deve ser colaborativa, objetivando a prevenção de litígios, o que deve se dar observando-se a legalidade e a transparência, respeitando-se o princípio da publicidade dos atos administrativos, o sigilo fiscal e o sigilo inerente ao conteúdo das sessões de mediação, garantindo-se, assim, a segurança jurídica a todos os envolvidos.

A redução de passivos financeiros e do próprio custo da máquina pública também devem ser objetivos buscados na implantação da mediação de conflitos tributários, pois ao Estado cabe implementar políticas públicas essenciais à sociedade e, para tal, necessita de sanidade financeira.

A voluntariedade, a autonomia das partes e a isonomia de tratamento também são conceitos presentes na mediação tributária.

Com essa compreensão, a instituição por lei do instituto, a fim de garantir a legalidade e segurança jurídica, deve trazer essa representação e assim foi o trabalho desenvolvido em Porto Alegre na elaboração da Lei 13.028/22.

Conforme Franco:

De fato, o enfrentamento das deficiências dos métodos de resolução das controvérsias envolve a necessidade de adoção, pela Administração Pública, de um modelo de comportamento pautado na prevenção, na gestão e na solução dos conflitos por meio de técnicas integradas e complementares ao processo judicial tradicional. Nessa seara a expansão do emprego dos meios *adequados* de solução de disputas no âmbito da administração pública é de fundamental importância – seja na esfera judicial ou extrajudicial – e utilizados tanto na fase anterior ou posterior à judicialização. (FRANCO, 2021, p. 35)

Importante aqui um recorte sobre a questão da mediação no Poder Público e a dúvida muitas vezes suscitada sobre a indisponibilidade do interesse e do crédito públicos, a fim de salientar a perfeita compatibilidade do instituto.

De forma preliminar não se está a tratar de negociar interesses públicos, mas de adotar os meios para atingi-los da forma mais eficiente, como bem refere o professor Moreira Neto quando enfatiza a necessária visão inovadora da Administração Pública, a fim de fazer frente aos desafios que surgem com o avanço da consensualidade, referindo que a concepção do direito administrativo quanto à indisponibilidade pode ter sido a causa no atraso da utilização da autocomposição no setor público. (MOREIRA NETO, 2008, p. 16)

Efetivamente a demora na tramitação de um processo de execução fiscal, de um processo no contencioso administrativo tributário, e o montante de valores estagnado em demandas no país já relatados no presente estudo, evidenciam que o interesse público não está sendo atingido, o que legitima a busca de formas resolutivas a estabilizarem as relações com atuação colaborativa e com maior eficiência na recuperação de créditos.

Quanto ao crédito público, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 171, expressamente dispõe sobre a possibilidade de que lei estabeleça as condições de negociação, com concessões mútuas, importando em “determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário”. A transação está prevista como forma de sua extinção no art. 156, III. Assim, havendo previsão legal, o crédito público pode ser transigível, pois observado o princípio da legalidade.¹³

Silva explora bem essa questão em estudo sobre a prevenção de litígios tributários quando refere que “A falta de diálogo ou mesmo de debate aberto e interativo entre Fiscos e contribuintes tem sido a tônica de um processo administrativo-tributário que escamoteia razões e acirra litígios, renovando as enxurradas anuais de execuções fiscais e de ações dos contribuintes junto aos Tribunais.” (SILVA, 2018, p. 43-57)

Assim, vencendo-se tais questões relativas à impossibilidade de disposição do crédito público e do interesse público, deve-se implementar a via consensual da mediação com bases transparentes, legais e atendendo às disposições constitucionais. Como bem enfatiza Heck, na mediação o representante da Administração deverá buscar a satisfação do interesse público que atinja o bem comum, abrindo “mão da parcela do interesse que pode vir ao encontro do interesse da outra parte, seja ela administração ou particular, desde que essa renúncia não implique em anulação do bem comum.[...] Aqui não cabe lugar para a visão, já superada, da indisponibilidade do interesse público.” (HECK, 2017, p. 291-312)

Assim dispõe o artigo 1º da Lei 13.028/22: “Fica instituída a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre como meio de prevenção e resolução consensual de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial entre a Administração Tributária Municipal e o contribuinte.” Pelo instrumento normativo em questão, foram criadas duas Câmaras de Mediação e Conciliação Tributárias, sendo uma delas vinculada à Secretaria Municipal da Fazenda, para os conflitos não judicializados, e a outra vinculada à

¹³ BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 06 de julho de 2024.

Procuradoria-Geral do Município, como 4ª Câmara da Central de Conciliação já existente, para os conflitos judicializados.

A lei não traz limitação quanto aos tipos de tributos que podem ser objeto da mediação, assim como traz os conceitos relativos à consensualidade e voluntariedade das partes, imparcialidade e neutralidade do mediador, autodeterminação procedimental e informativa, empoderamento das partes, discricionariedade técnica, boa-fé, oralidade e informalidade, respeito mútuo, sigilo e confidencialidade.

O requerimento para instauração do procedimento pode ser feito pelo contribuinte, pelo fisco ou pelo procurador que atua na demanda, sendo que os mediadores que participam das sessões poderão ser externos ou internos. Porto Alegre possui um grande diferencial neste segmento: investe na formação de mediadores extrajudiciais desde a criação de sua Central de Conciliação na PGM em 2016. Assim, a cultura interna dos servidores é formada também com base na consensualidade, permitindo mais facilmente a resolução de conflitos por essa via, já que seu corpo técnico permanente se torna habilitado a participar das sessões.

Uma das previsões trazidas pela legislação em comento e que traz segurança e tranquilidade aos participantes da mediação, é a suspensão dos processos administrativos ou judiciais quando da instauração do procedimento de mediação tributária (art. 28), pois fica garantido que os prazos de prescrição ou decadência não estarão correndo enquanto perdurar a negociação, equivalendo-se à suspensão prevista no inciso III do art. 151 do CTN¹⁴.

O procedimento pode ser requerido em qualquer fase do processo tributário, ou seja, na consulta fiscal, no pré-lançamento, no contencioso administrativo-tributário e na inscrição em Dívida Ativa, ou no contencioso judicial tributário.

A sua regulamentação pelo Decreto 21.527/22 explicita o procedimento, a composição das Câmaras de Mediação e Conciliação Tributárias criadas, a estrutura e o funcionamento, referindo expressamente que se aplicam subsidiariamente a Lei Federal n.

¹⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

13.105/15 (Código de Processo Civil), a Lei Federal n. 13.140/15 (Lei Nacional da Mediação), a Lei Complementar Municipal n. 790/16 (Lei do processo Administrativo de Porto Alegre) e a Lei Municipal 12.003/16 (Lei que cria a Central de Conciliação na PGM de Porto Alegre).

A abertura do procedimento de mediação se dá com a formalização da instauração já com a designação dos mediadores que atuarão em cada caso, bem como com as indicações dos representantes da PGM e SMF que representarão o Município. São realizadas sessões de pré-mediação com as partes de forma individualizada, seguindo-se uma sessão conjunta em que é apresentado o procedimento e o Termo de Aceite da mediação, nos termos do art. 15 do Decreto 21.527/22. Os prazos administrativos são suspensos, encaminhando-se petição de suspensão nos processos judiciais respectivos, sendo o caso.

Havendo acordo, parcial ou integral, é efetuada a redação conjunta do Termo de Entendimento, observada a participação dos advogados de ambas as partes, o qual, após assinaturas, segue para homologação e publicação, surtindo efeitos de título executivo extrajudicial. Todos os acordos firmados são monitorados até a finalização do cumprimento integral do acordado entre as partes.

4. Sandbox de Porto Alegre e os resultados em 02 anos de implementação

O primeiro caso submetido à mediação tributária em Porto Alegre envolveu Autos de Lançamento de cobrança de IPTU sobre o complexo aeroportuário que estavam sendo discutidos na via administrativa.

O requerimento foi feito pela concessionária prestadora do serviço público de infraestrutura aeroportuária, envolvendo imóvel de propriedade da União sobre o qual a concessionária detém a posse precária. A discussão envolveu o valor venal e a existência de restrições do imóvel a refletir na sua base de cálculo, sendo que não havia qualquer pagamento de tributos em função do contencioso administrativo estabelecido.

A mediação foi parcialmente exitosa, finalizando-se em 06 meses e firmando-se Termo de Entendimento em que se consolidou a incidência do IPTU sobre as áreas em que exercidas ativida-

des econômicas com fins lucrativos em sentido estrito, aprovação da Lei Complementar 948/22 para remissão dos créditos relativos a IPTU e anistia de multas para as áreas utilizadas para a prestação do serviço público pelo período contratual, às quais foi concedida isenção, a incidência de Taxa de Coleta de Lixo em todo o complexo, mantendo-se o entendimento pela incidência de IPTU nas áreas em que exploradas atividades tipicamente privadas. A finalização com acordo, ainda que parcial, somente foi possível pelo ambiente favorável estabelecido na mediação e pela possibilidade das partes aprofundarem o conhecimento técnico em sessões.

No extrato do Termo de Entendimento que é publicado em qualquer finalização, constam especificados o objeto da mediação, o resultado do procedimento e a base legal que motivou o consenso a respeito da tributação do IPTU nas áreas relacionadas por inscrições municipais, atendendo aos princípios da publicidade e transparência, assim como preservando o sigilo fiscal e a confidencialidade dos atos da mediação em si.¹⁵

Há previsão expressa na lei assegurando a publicidade dos motivos e do objeto do acordo, preservando-se o conteúdo das sessões para não descaracterizar o próprio instituto da mediação.

Em outros casos já submetidos às Câmaras foram tratadas grandes dívidas com potencial de dação em pagamento de imóveis (art. 156, XI do CTN); fixação de teses pelo Supremo Tribunal Federal que passaram a permitir revisão de interpretação conferida em consulta fiscal baseada em entendimento jurisprudencial anterior; pedidos de revisões de enquadramentos de serviços de empresas em contratos firmados com órgãos públicos de outras esferas da federação; pedidos de revisão de valor venal de IPTU por existência de restrições nos imóveis, entre outros.

Após 02 anos de vigência da lei, somente na Câmara de Conciliação e Mediação Tributária para conflitos judicializados

¹⁵ Além da previsão da publicização dos motivos e do objeto do acordo, a Lei 13.028/22, em seu art. 32 dispõe expressamente sobre o que implica o dever de sigilo, inclusive com possibilidade de aplicação de multa pelo descumprimento, sem prejuízo de sanções administrativas, cíveis e penais cabíveis: O dever de sigilo impede a utilização de fatos, atos, documentos, declarações, informações, dados ou quaisquer elementos que tenham sido revelados durante a mediação e que não sejam adotados como motivos e definição do objeto para conclusão de acordo conclusivo.

(PGM), foram recebidos 48 requerimentos de instauração, envolvendo mais de R\$ 120 milhões (cento e vinte milhões de reais), sendo que 50% dos casos finalizados terminaram em acordo.

O tempo de cada procedimento é em muito menor que o tempo de tramitação de um processo judicial, assim como o custo é infinitamente menor.

Ao final de cada mediação é realizada uma pesquisa com as partes participantes em que se questiona sobre a forma do procedimento adotado para o caso, o grau de satisfação com a solução dada, o grau de participação na construção da solução, o grau de acolhimento vivenciado pelas partes, o ambiente disponibilizado e se a mediação poderia evitar conflitos futuros. As respostas que retornaram foram de grande satisfação com o procedimento, sem nenhum grau de descontentamento, sendo que 100% das respostas foi no sentido de que há prevenção de litígios futuros.

5. Conclusão

A democracia e o estado de direito são concretizados a partir do momento em que o acesso a todas as formas de efetivação de direitos são garantidos.

Quando há dados oficiais divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça sobre o grande volume de passivo tributário estagnado em processos no país, na ordem de 5 trilhões de reais ou 75% do PIB brasileiro, isso significa também recursos públicos estagnados, políticas públicas que não podem ser desenvolvidas por falta de recursos e ausência de acesso real e concreto à efetivação da justiça para o contribuinte.

A possibilidade de antecipação da solução de conflitos na via consensual pela mediação, permite ingresso de recursos nos cofres públicos para o desenvolvimento de políticas públicas e retorno à sociedade, bem como permite a liberação de recursos do contribuinte e de empresas retidos como garantia para o exercício da defesa em processos, movimentando a economia do país.

Acima de tudo garante a satisfação das partes com a solução conjunta do conflito posto. Tais premissas dialogam diretamente com a defesa da democracia pelo exercício da efetivação dos direitos do cidadão na solução das controvérsias, assegurando

o estado de direito devidamente regulado por lei, com acesso real ao sistema institucional constitucionalmente estabelecido.

O fomento à Administração Pública Dialógica e à Advocacia Pública proativa abrem espaço ao diálogo permanente entre fisco e contribuintes, propiciando confiança, equilíbrio nas relações e credibilidade na atuação.

Afora isso, a existência de um relacionamento contínuo entre o contribuinte e a Administração Pública, com base na transparência fiscal, entendida esta como política pública permanente, e na legalidade, como bases para a segurança jurídica entre as partes, tende a demonstrar benefícios aos envolvidos, com o aprimoramento das instâncias de solução.

Porto Alegre se caracteriza como a capital que possui um dos melhores índices de recuperação do estoque de sua dívida pública dentre as capitais do País. A permanência de Porto Alegre dentre as capitais com melhor índice de recuperação do estoque da dívida ativa se deve, certamente, aos diversos instrumentos implementados ao longo dos anos que buscaram sempre a eficácia e melhoria da arrecadação, o que comprova que a adoção de meios adequados para solução das demandas não prejudica, ao contrário, traz maior resolutividade.

A litigiosidade pode gerar passivos judiciais e administrativos enormes, com um grande custo, principalmente no campo tributário, que contribuem para um esgotamento das instâncias administrativa e judicial. O reflexo direto é a incapacidade de gerenciamento adequado dos processos, com ausência de julgamentos ou duração razoável, além do emprego de recursos humanos em casos insolúveis ou com escassa capacidade de solução satisfatória, gerando maior custo financeiro ainda, tanto para o público quanto para o privado.

Exatamente por todos esses fatores relativos à resolução consensual, aqui com o enfoque no instituto da Mediação Tributária, resta evidenciada a sua importância e essencialidade para o sistema tributário brasileiro. Em especial é de suma importância para a redução de litígios desnecessários, que a Reforma Tributária e sua regulamentação, hoje em tramitação no país, dialogue com as legislações já existentes sobre resolução adequada de conflitos e observe os projetos de lei em tramitação sobre a reforma do processo tributário.

Muito se evoluiu no país nesse tema e é imprescindível que essa evolução não se perca e muito menos que a implementação da reforma tributária não atente para a redução da litigiosidade e incentivo à pacificação social no país, com evidente viabilidade e vantajosidade do espaço de consenso, a trazer maior eficiência na solução de conflitos e na gestão fiscal do Estado brasileiro.

Não interessa nem ao Estado nem ao cidadão prolongar um conflito. É preciso mudar a cultura da litigiosidade para esse avançar e quebrar paradigmas no sistema judicial e nas Administrações Públicas do país, com evolução do ordenamento jurídico para que se consiga ampliar com novos instrumentos, investindo-se, principalmente, na formação jurídica com esse viés.

A iniciativa de Porto Alegre, pela inovadora Lei 13.028/22, é uma construção clara nesse sentido e que vem mostrando resultados positivos, merecendo ser paradigma para aplicação, a exemplo do disposto no PL 2485/22, ora objeto de emenda no PL 2483/22, em tramitação no Senado Federal.

Referências

BRASIL. **Justiça em Números 2021, Sumário Executivo**. Conselho Nacional de Justiça. <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/justica-em-numeros-sumario-executivo.pdf>.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Recomendação 120**, de 28 de outubro de 2021. <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 471, de 31 de agosto de 2022**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2022a. Disponível em https://www.stj.jus.br/internet_docs/biblioteca/clippinglegislacao/Res_471_2022_CNJ.pdf.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro**: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução n. 125, de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Brasília, DF: CNJ, 2010. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado160204202007225f1862fcc81a3.pdf>.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório Final**: [da comissão de juristas para reforma do processo tributário e administrativo presidida pela Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça]. Brasília, DF: Senado Federal, [2022]. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&disposition=inline>.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 2485**. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154740>.

BRASIL. Lei 13.140, de 26 de junho de 2015. **Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a auto-composição de conflitos no âmbito da administração pública**; altera a Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm

BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

FRANCO, Marcelo Veiga. **Administração pública como litigante habitual**: a necessária mudança jurídica de conflitos. Londrina: Thoth, 2021. p. 35.

HECK, Tatiana de Marsillac Linn. **Perspectivas e Desafios da Mediação na Administração Pública**. Publicação da Escola da AGU. Vol. 9, n. 4, out./dez., 2017.

INSPER. Notícia: **Disputas envolvendo cobrança de tributos somam R\$ 5,4 trilhões no Brasil**. <https://www.insper.edu.br/conhecimento/conjuntura-economica/disputas-envolvendo-cobranca-de-tributos-somam-r-54-trilhoes-no-brasil/>, 22/01/2021.

INSPER. **Contencioso tributário no Brasil Relatório 2020 - Ano de referência 2019**. https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencios_tributario_relatorio2020_vf10.pdf

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito**. 3ª Ed. Salvador. JusPodivm, 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novas tendências da democracia: consenso e direito público na virada do século – o caso brasileiro. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado - RERE, Salvador, n. 13, mar./maio, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=264>.

NERY, Cristiane da Costa. **Mediação Tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal / Cristiane da Costa Nery – São Paulo: Editora Dialética, 2023, p. 111-112.

PORTO ALEGRE. **Lei 12.003, de 27 de janeiro de 2016.** INSTITUI A CENTRAL DE CONCILIAÇÃO E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/p/porto-alegre/lei-ordinaria/2016/1200/12003/lei-ordinaria-n-12003-2016-institui-a-central-de-conciliacao-e-da-outras-providencias>

PORTO ALEGRE. **Lei 13.028, de 11 de março de 2022.** Institui a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre, cria a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita Municipal na SMF, e altera a Lei n. 12.003, de 27 de janeiro de 2016 – que institui a Central de Conciliação e dá outras providências, criando a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Procuradoria-Geral do Município (CMCT/PGM) e a incluindo no rol das Câmaras da Central de Conciliação. <https://leismunicipais.com.br/prefeitura/rs/porto-alegre>.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta. Efetividade do consenso ao tributo.** Revista Brasileira de Direito Público – RBDP, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 43-57, jan./mar. 2018.

WATANABE, Kazuo. Cultura da sentença e cultura da pacificação. *In*: YARSHELL, Flávio Luiz; MORAES, Maurício Zanoide (org). **Estudos em homenagem à Professora Ada Pellegrini Grinover.** São Paulo: DPJ, 2005; WATANABE, Kazuo. Política pública do Poder Judiciário nacional para tratamento adequado dos conflitos de interesse. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 195, maio 2011.

MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NAS OPERAÇÕES COM SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E NEUTRALIDADE

*Caio Leonardo Corralo Tornincasa¹
Raphael Fonseca de Marins Daou²
Talita Pimenta Félix³*

Introdução

Este texto tem a finalidade de abordar a problemática da neutralidade tributária nas operações com serviços de comunicação, considerando a recente Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132/2023), que constitucionalizou o referido princípio, que visa garantir a não influência da tributação nas decisões dos agentes econômicos.

¹ Mestrando em Direito Econômico pela PUC-SP. Coordenador executivo do FGV NEF. Coordenador de pesquisa do IAT. Advogado tributarista no Lacerda Gama Advogados. E-mail: .caioleonardocorralo@gmail.com.

² Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (“IBDT”). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e em Ciências Contábeis pela Trevisan – Escola de Negócios. Membro-pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (“NEF/FGV-Direito”). Membro do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias (“IBATT”). Advogado Tributarista em São Paulo. E-mail: raphael.fmd@gmail.com

³ Professora, advogada, mestre e doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Coordenadora do IBET/Goiânia, ex-conselheira dos tribunais administrativos da União, do Estado de Goiás e do Município de Goiânia, membro da equipe técnica da subcomissão para reforma do processo tributário do CNJ, membro da CAE no SF para reforma tributária, Presidente do Comitê para Reforma Tributária da ABAT, Coordenadora Científica da Reforma do Processo Tributário do Mulheres no Tributário e Coordenadora Executiva NEF/Direito FGV-SP.

Apresenta-se um comentário relacionado à disposição contida no inciso II do art. 10 do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP n. 68), que fixa o momento da incidência do IBS e da CBS nos serviços de comunicação, dentre outras atividades.

1. Notas sobre a neutralidade

A EC n. 132/2023 constitucionalizou, no § 1º do art. 156-A da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), o princípio da neutralidade, determinado que “*o imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade (...)*”.

Conforme aponta COELHO (2023, p. 11), uma tributação neutra consiste naquela que não influencia diretamente as decisões dos agentes econômicos, isto é, toma-se uma decisão econômica sem se considerar os respectivos efeitos tributários, pois independentemente da decisão, a tributação será a mesma.

Naturalmente, aduz o autor que inexistente sistema tributário que tenha alcançado tal grau de eficiência. Entretanto, a busca pela neutralidade não deve ser obstada pela sua inexistência: como princípio, serve como guia para indicação das condutas que devem ser tomadas e como delimitador do conteúdo jurídico da tributação.

Como bem aponta GALLARDO (2023, p. 29), a neutralidade repercute diretamente em diversos outros mandamentos jurídicos, dentre os quais encontra-se a não discriminação entre contribuintes.

SCHOUERI (2019, p. 47) indica que a ideia de neutralidade deve ser interpretada sob a ótica da livre concorrência, porquanto neutralidade em sentido amplo seria impossível de ser alcançada.

De acordo com o autor, a expressão “eficiência econômica”, inclusive, representa de forma mais adequada o sentido daquilo que se busca expressar por “neutralidade”, uma vez que se está diante de uma tentativa de não interferência tributária na competição entre agentes econômicos que se encontram em situação semelhante.

É possível inferir a partir destas construções teóricas que o conteúdo jurídico da neutralidade visa a diminuir o impacto da tributação na tomada de decisão dos agentes econômicos.

O art. 2º do PLP n. 68 é signatário desta perspectiva, uma vez que determina que *“o IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.”*.

Além da não-cumulatividade, a neutralidade também envolve outros aspectos relacionados à tributação. Até porque, outros elementos além da cumulatividade afetam a decisão do agente econômico.

Como será demonstrado no tópico abaixo, o disposto no inciso II do art. 10 do PLP n. 68 viola o princípio da neutralidade, porquanto permite a alteração do sentido da tributação para fins arrecadatórios, cujo resultado será a mudança na forma de organização de empresas do setor de comunicação em decorrência de questão tributária.

2. Neutralidade e a tributação dos serviços de comunicação

2.1. Tributação dos serviços de comunicação na reforma tributária

Historicamente no Brasil os serviços de comunicação receberam um tratamento tributário diferenciado. Este fato é evidenciado pela própria CRFB/88, que excepciona os serviços de comunicação (incluindo-se aí a telecomunicação) daqueles tributados pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme disposição expressa do artigo 155, inciso II.

É que o texto constitucional determinou que os serviços de comunicação estão na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. A justificativa para esta segregação é a fugacidade destes serviços, considerando a ausência de elementos físicos caracterizadores de sua prestação.

Evidenciam também o tratamento tributário específico as definições para a tributação dos serviços de comunicação previstas na Lei Complementar n. 87 de 1996 (“Lei Kandir”), *ex vi* do inciso III do artigo 11, inciso VII do artigo 12 e inciso III do artigo 13 (critério espacial, temporal e quantitativo, respectivamente).

A atual legislação tem disposição específica para o momento da ocorrência do fato gerador de ICMS, cujo teor determina que ocorre o fato gerador de ICMS nos serviços de comunicação quando das “prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (cf. inciso VII do artigo 12).

Apesar do histórico tratamento diferenciado dos serviços de comunicação, a EC n. 132/2023 não inseriu este ramo no rol de regimes tributários específicos ou regimes tributários diferenciados, indicando que o regime tributário aplicável será o usual. Ou seja, do ponto de vista jurídico-tributário, não deve haver uma diferença essencial entre vender um produto e prestar um serviço de comunicação.

A nosso sentir, esta perspectiva está em consonância com o mandamento constitucional do princípio da neutralidade, de forma que é signatária do espírito da reforma tributária.

2.2. Planejamento tributário ao contrário e momento da ocorrência do fato gerador

Considerando a inexistência de diferenciação entre os serviços de comunicação das demais atividades sujeitas à incidência do IBS e da CBS, natural seria que o momento do fato gerador deste serviço fosse idêntico às demais hipóteses, o que não ocorre. Afinal, o PLP n. 68 determina o seguinte:

Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento:

(...)

II - em que se torna devido o pagamento, nas operações de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço, como as relativas a água tratada, saneamento básico, gás encanado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final

A ideia central do dispositivo é regulamentar o momento da incidência do IBS e da CBS nos típicos serviços de execução fracionada e continuada. Entretanto, a utilização da locução verbal “*em que se torna devido o pagamento*” abre margem para a alteração da legalidade abstrata em virtude da (i)legalidade concreta.

Neste contexto, SANTI define o planejamento tributário ao contrário como a conduta das autoridades fazendárias de, através de expedientes interpretativos, alterar o sentido e alcance das normas tributárias (SANTI, 2020, p. 214). Mais especificamente,

denominamos “planejamento tributário ao contrário” a mesma atividade prática comumente realizada pelo contribuinte, mas, agora, realizada pelo próprio Fisco. Ou seja, *se o contribuinte explora lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para pagar menos tributo com a intenção de pagar menos tributo*, o Fisco lavra auto de infração alegando que houve abuso de formas jurídicas para pagar menos tributo. (grifos no original) (SANTI, 2020, p. 214).

Ora, se as assinaturas dos serviços de comunicação possuírem um prazo mínimo de fidelidade, poderá a Autoridade Fazendária entender que há apenas um parcelamento do valor devido, que será reconhecido contabilmente no momento do contrato. Ou seja, apesar da periodicidade do pagamento, a prestação será reconhecida, para fins tributários, no momento da assinatura do contrato ou da sua renovação automática.

Com efeito, a depender da operação do contribuinte, o adiantamento ensejará enorme dispêndio de caixa. Além disso, os inadimplementos gerarão enorme prejuízo tributário, uma vez que o contribuinte assumirá o ônus financeiro da incidência do IBS e da CBS, sem receber o valor devido pela prestação do serviço considerado como tomado no início da assinatura.

Por ausência de disposição legal, as provisões para crédito de liquidação duvidosa (PCLD) não gerarão crédito de IBS e CBS nem poderão ser descontadas da base de cálculo destes tributos, exceto nos casos de serviços financeiros.

Evidentemente, a sistemática de crédito e débito prevista na EC n. 132/2023 não comporta o creditamento sobre PCLD. Entretanto, a sua dedução da base de cálculo do IBS e da CBS é

medida que se impõe para evitar estes tipos de distorção. Caso não seja assim, as empresas do setor de comunicação terão grande impacto no seu caixa, a depender da interpretação levada a efeito pelas Autoridades Fazendárias.

2.3. Momento da ocorrência do fato gerador e decadência

No mesmo sentido, observa-se que para incidência do IBS e da CBS, é condição necessária e suficiente a ocorrência do fato gerador. Quando a lei determina o momento em que o fato gerador ocorrerá, ela necessariamente altera aspectos centrais para contagem de prazo decadencial, sobretudo nos termos do § 4º do art. 150 e do Código Tributário Nacional (CTN). O referido dispositivo determina que:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Se as empresas de comunicação forem compelidas a reconhecer como ocorrido o fato gerador no momento da assinatura ou de sua renovação, a despeito da periodicidade da prestação, haverá possibilidade de discussão da contagem do prazo decadencial previsto no dispositivo acima.

Referências

COELHO, Isaías. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. Reforma Tributária e neutralidade do IVA. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

GALLARDO, Francisco Javier Sánchez. IVA e Neutralidade na União Europeia. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. Reforma Tributária e neutralidade do IVA. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Kafka, alienação e deformidades da legalidade exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 2. ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MULTAS ELEVADAS COMO DESESTÍMULO À CONFORMIDADE

*Renata de Cássia Andrade*¹

Há no Brasil um sistema sancionatório tributário descentralizado e gravoso, que apena condutas dos mais diferentes tipos, desde o simples erro no preenchimento de obrigações acessórias ou na sua entrega a destempo, até multas por fraude, dolo e simulação, que correspondem a 150% do tributo exigido.

As penas variam entre aquelas aplicadas em percentuais sobre o valor da operação ou sobre o valor do tributo não pago ou crédito glosado². Multas sobre o valor da operação podem superar até mesmo a multa qualificada de 150%. Além disso, as multas por creditamento indevido ou falta de pagamento, podem ser cumulativas com a multa por falta de atendimento da obrigação acessória.

O tema da validade da multa acima do limite de 100% do valor do tributo foi afetado para julgamento em repercussão geral no RE 736.090, que analisou o cabimento da multa por infração que importe em falta de pagamento de tributo, por sonegação, fraude ou conluio, a chamada multa qualificada. No julgamento, ficou definido que tal multa não pode ultrapassar 100% do valor da exação, salvo na hipótese de reincidência, que pode chegar a 150%. Por sua vez, no RE 640.452, se analisa o limite da multa no descumprimento de obrigação acessória, mas já há decisão não

¹ Especialista em Gestão Tributária (FECAP/SP), em Direito Constitucional Tributário (PUC/SP) e em Direito Internacional Tributário (IBDT/SP). Pesquisadora do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV, no Grupo Técnico Infrações Tributárias. Advogada em São Paulo.

² A título de exemplos de tipos de penas sobre o valor do imposto, sobre o valor da operação ou sobre o crédito glosado, tem-se o artigo 527, do RICMS/SP.

vinculante do STF no RE 833.106, que limitou a 100% sobre o tributo o valor da multa sancionatória.

Além das condutas tipificadas nas diferentes legislações estaduais, municipais e federais, há penas previstas para condutas não tipificadas, ou seja, aquelas não estabelecidas expressamente na legislação, aplicadas ao crivo das autoridades públicas, em caso de descumprimento de obrigação principal ou acessória.

Salvo a hipótese de denúncia espontânea, em que o sujeito passivo lança e recolhe o tributo antes de qualquer procedimento de fiscalização (artigo 138, do CTN), não é prática comum e tradicional em nosso sistema, como regra geral, a previsão de circunstâncias excludentes, redutoras ou atenuantes da multa, já que a auto regularização realizada pelo contribuinte é implementada a critério dos Fiscos³, em caráter subsidiário apenas.

As atenuantes ou redutores de multas acabam sendo estabelecidos em programas específicos de pagamento incentivado de débitos em atraso ou objetos de discussão judicial ou administrativa, que são instituídos tradicionalmente de tempos em tempos. Na prática, tais programas produzem o efeito de conceder descontos

³ Sobre a auto regularização a critério do ente público, veja exemplo do RICMS/SP, no § 2º, do artigo 529:

Artigo 529 - O contribuinte que procurar a repartição fiscal, antes de qualquer procedimento do fisco, para sanar irregularidade relacionada com o cumprimento de obrigação pertinente ao imposto, ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 527, desde que a irregularidade seja sanada no prazo cominado (Lei 6.374/89, art. 88).

§ 1º - Tratando-se de infração que implique falta de pagamento do imposto, aplicam-se as disposições do artigo anterior. (Parágrafo único passou a denominar-se § 1º de acordo com o Decreto 55.437, de 17-02-2010; DOE 18-02-2010; Efeitos a partir de 23-12-2009)

§ 2º - **A critério da Secretaria da Fazenda**, o contribuinte poderá ser comunicado sobre divergências ou inconsistências identificadas entre as informações por ele prestadas ao fisco e as informações prestadas por terceiros, recebidas ou coletadas pelo fisco no exercício regular de sua atividade, hipótese em que ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 527, desde que sane a irregularidade no prazo indicado na comunicação (Lei 6.374/89, art. 88, § 4º, acrescentado pela Lei 13.918/09, art.12, XIX). (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 55.437, de 17-02-2010; DOE 18-02-2010; Efeitos a partir de 23-12-2009)

àqueles que não satisfazem a obrigação tributária tempestivamente ou que optam por litigar.

Comparativamente, em inúmeros países há exemplos de atuação preventiva e proativa dos entes tributantes, como forma de evitar penalidades e estimular a conformidade, dentre os quais pode-se citar a Austrália, Canadá, Reino Unido, Alemanha, em que há iniciativas de criação de unidades de fiscalização para orientação aos contribuintes, com envio de comunicados sobre a proximidade de prazos para atendimento de obrigações a cargo do sujeito passivo⁴.

Além disso, há previsão de situações mitigadoras e redutoras de penalidades⁵, como no Reino Unido, que classifica as condutas como descuido (multa de até 30%), “erro deliberado” (multa de até 70%) e “erro deliberado com intenção de sonegar” (até 100%), o que também é aplicado em seu racional na África do Sul⁶.

No Brasil, como regra geral, o Fisco se mostra presente ao contribuinte com o início do procedimento de fiscalização, o que destoa dos países que atuam mais ostensivamente na orientação preventiva. A partir desta fase há regras que impedem a retificação da obrigação acessória ou mesmo o adimplemento do tributo com a exclusão da penalidade⁷.

Neste contexto brasileiro, as multas são aplicadas e graduadas independentemente de o tributo ter sido ou não recolhido, da infração ter sido corrigida, ou de ter havido, de fato, um prejuízo ao Erário.

Isto é, o foco do sistema sancionatório brasileiro está em reprimir a prática da infração, independentemente do porte da empresa e da situação econômica do contribuinte.

Tal postura padronizada sem considerar os desiguais na medida de sua desigualdade, pode levar ao encerramento de ativi-

⁴ Retirado do Anexo I ao Relatório de Pesquisa intitulado “Estudo sobre a Aplicação de Multas Tributárias Qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa”. Novembro de 2022.

⁵ Cartilha da FGV “Aplicação das Multas tributárias qualificadas: Uma abordagem jurídica e econômica comparativa”.

⁶ Cartilha da FGV “Aplicação das Multas tributárias qualificadas: Uma abordagem jurídica e econômica comparativa”

⁷ Artigo 138, § único, do CTN.

dades empresariais a depender do passivo tributário gerado com a autuação, o que frustra a própria fonte de recursos com a arrecadação de tributos.

Pondera-se que empresas são assessoradas interna e externamente e possuem maior ou menor capacidade de arcarem com serviços técnicos tributários especializados. A consideração deste fator seria importante para se conferir maior razoabilidade e proporcionalidade na graduação da penalidade e evitar riscos à continuidade da atividade empresarial.

Igualmente, a primariedade da prática da conduta também poderia ser um fator atenuante para a imposição de penalidade, mas que não deveria se pautar necessariamente pela mesma prática aplicada a períodos de apuração (fatos geradores) diversos, tendo em vista que um planejamento tributário adotado para um ano, tende a se repetir para anos subsequentes e anteriores, diante do fato de que os tributos em geral no Brasil encerram prestações de trato continuado.

A reincidência poderia ser caracterizada, por exemplo, quando a mesma prática realizada ao longo dos anos contraria uma decisão judicial transitada em julgado ou decisão administrativa definitiva, situações em que realmente o contribuinte terá a visão oficial acerca da interpretação pública em torno da conduta praticada.

Há, ainda, no Brasil, pouca interação entre os agentes públicos e os contribuintes na rotina de atendimento às normas fiscais, a despeito da complexidade e do relevante volume de normas, que se alteram a todo o momento.

O volume de obrigações acessórias que se sobrepõem e reportam muitas vezes os mesmos dados e informações repetidamente é outro fato que pode levar o contribuinte à desconformidade, já que os reportes sucessivos tornam complexo o atendimento das obrigações acessórias, que podem receber dados divergentes por mero erro formal do contribuinte.

Muitas obrigações acessórias poderiam ser extintas em razão da sobreposição de dados contidos ao mesmo tempo em mais de uma declaração, bem como diante do fato de que com a informatização dos reportes ao Fisco, tais como aqueles realizados via nota fiscal eletrônica, os agentes fiscais podem receber os dados financeiros não só dos contribuintes, mas também de terceiros com os quais eles se relacionam.

Ou seja, para a Administração Tributária o monitoramento operacional e financeiro é quase que automático, por meio do cruzamento de dados, o que retiraria a necessidade de interações dos agentes fiscais mais frequentes para pedidos de esclarecimentos aos contribuintes, que apenas precisaria ser feito de forma pontual, somente para confirmação de dados já retirados do próprio sistema, ou para pedido de um outro formato dos mesmos dados já reportados nas obrigações acessórias.

A este respeito, com a intensa atividade de monitoramento remoto já existente, a troca de informações entre Fisco e contribuinte, previamente à imposição de penalidades, poderia ser um forte aliado no incentivo à conformidade, em um procedimento de malha fiscal que determinaria o saneamento das inconsistências em determinado prazo, com a possibilidade de orientação do contribuinte pelos agentes públicos, onde neste período se encontraria resguardada a espontaneidade, sem imposição de penalidades.

Há alguns exemplos desta prática, como a malha fina do Imposto de Renda das Pessoas Física e Jurídica, em que é possível a retificação de erros de preenchimento de forma espontânea, para evitar a cominação de penalidades, mas as iniciativas seriam pontuais.

De fato, um ambiente repressivo e pouco colaborativo gera enorme insegurança jurídica e aumenta o custo de conformidade, que é medido pelo tempo, esforço e recursos materiais e pessoais necessários para o cumprimento das regras tributárias no Brasil.

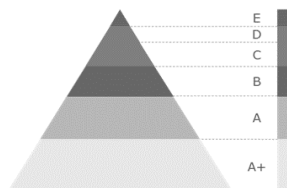
Multas elevadas levam ao contencioso na tentativa de sua exclusão ou mitigação, pois em uma análise custo *versus* benefício muitas vezes o valor das penalidades vale o tempo e dispêndio inerentes aos processos administrativo e judicial, em que o contribuinte pode ainda se sagrar vencedor, mesmo às custas de longos anos de discussão.

Penalizar o contribuinte sem oportunizar a sua auto regularização com o afastamento da multa, coloca o sujeito passivo na condição de infrator intencional, que busca a todo o momento deixar de pagar o que é devido.

Ocorre que tal perfil de devedor contumaz é a *exceção* no âmbito do universo de contribuintes, tal como demonstra o Pro-

grama “Nos Conformes” da Secretaria da Receita Estadual de São Paulo, de acordo com gráfico retirado do site oficial⁸:

A pirâmide de risco conta com 6 categorias, entre A+ e E, que indicam a classificação dos contribuintes do ICMS em ordem decrescente de conformidade, levando-se em conta todos os seus estabelecimentos em conjunto, de acordo com a figura abaixo:



Pelo gráfico acima, a maioria dos contribuintes está no grau máximo de conformidade, com a classificação A+.

O resultado do Programa Nos Conformes reportou, inclusive, aumento substancial da arrecadação com a conduta colaborativa do Fisco, que trouxe maior aderência ao cumprimento das obrigações, sem aumento de carga tributária⁹.

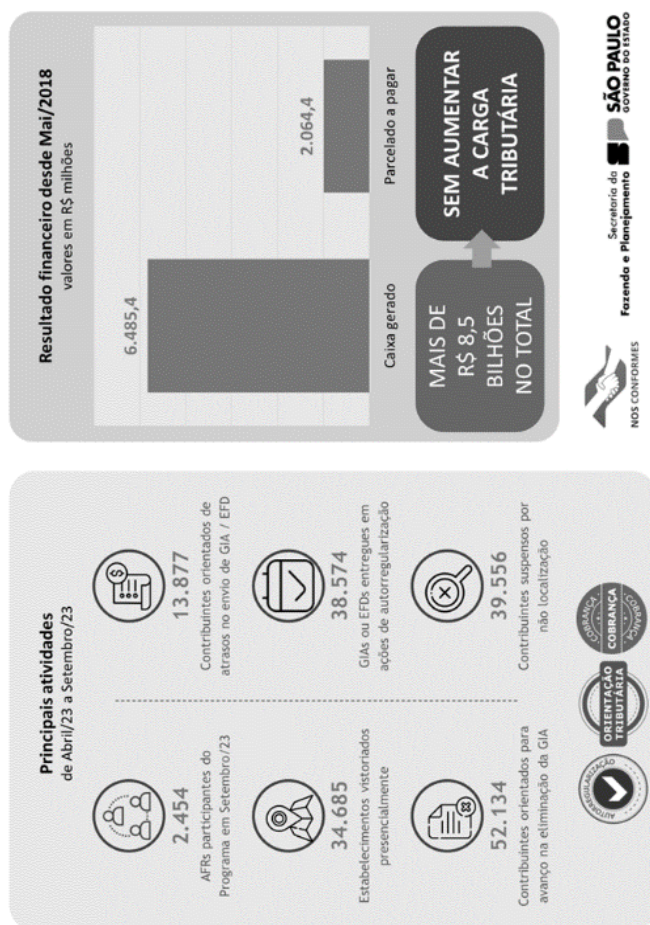
Ou seja, como a maciça gama de contribuintes objetiva a conformidade, conforme evidenciado pelo resultado do Programa Nos Conformes, muitas elevadas que trazem nítido caráter arrecadatório poderiam ser substituídas com maior eficácia para o aumento da arrecadação, pela atuação colaborativa do agente público, na rotina de atendimento às normas fiscais pelo contribuinte.

Isto significa que a maior gravosidade das penas seria aplicada restritivamente aos devedores contumazes, aqueles que deliberadamente buscam não pagar tributo devido, que de fato devem suportar os rigores da lei.

Desta forma, Programas de incentivo à conformidade, tais como Nos Conformes e mais recentemente o Programa Confia da Receita Federal do Brasil, são extremamente úteis para evitar infrações por meio da orientação preventiva aos contribuintes, o que leva à maior transferência das Administração Tributárias em torno de seus posicionamentos aplicados aos contribuintes.

⁸ Retirado de Classificação de Contribuintes (fazenda.sp.gov.br).

⁹ Retirado de Resultados do Programa "Nos Conformes" (fazenda.sp.gov.br).



A maior proximidade leva à empatia tanto do lado dos contribuintes quanto do lado do Fisco, na medida em que o Fisco passará a entender melhor os desafios econômicos e negociais dos mais diferentes segmentos, incluindo a redução dos custos operacionais, dentre eles os custos tributários, ao passo que os contribuintes poderão se inteirar antecipadamente e entender de forma mais aprofundada as posições tomadas pelos órgãos fiscais.

Com esta mentalidade, o objetivo de tais Programas deve ser não o da autuação, mas sim da busca pela auto regularização

sem penalidade, o que contribui para o aumento dos cofres públicos e redução do contencioso, sem aumento de carga tributária.

Outro efeito seria o de preservar a livre concorrência, na medida em que os contribuintes de um modo geral se sujeitariam cada vez mais às mesmas obrigações pecuniárias com o estímulo à conformidade, no que resultaria que o tributo não seria fator decisivo de ganho ou perda de competitividade entre as empresas.

Portanto, a mudança de paradigma na elaboração das regras punitivas, que poderiam considerar o contribuinte não como um sonegador de *per sí*, mas como um agente de conformidade que necessita de orientação dada a complexidade do sistema tributário, é extremamente necessária para um sistema punitivo menos sancionador e repressivo, sem se descuidar de efetivamente punir os maus pagadores, o que o tornaria mais colaborativo e eficaz na redução do contencioso e no aumento da arrecadação.

NECESSÁRIA UNIFICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ATINENTES AO IBS E À CBS

*Mário Luiz Oliveira da Costa*¹

Dentre várias e relevantes matérias em debate acerca da denominada “reforma tributária do consumo”, aquela relativa à necessidade de unificação dos procedimentos de fiscalização e do contencioso administrativo referentes ao IBS e à CBS destaca-se dentre as mais desafiadoras. Os breves comentários ora apresentados acerca do tema decorrem de estudos, debates e reflexões havidos no âmbito do Grupo de Trabalho (GT) do Contencioso Administrativo, coordenado pelos queridos amigos Eduardo Perez Salusse e Talita Pimenta Félix e vinculado, dentre outros grupos de trabalho envolvendo temas igualmente relevantes, ao “Projeto Nossa Reforma Tributária 2014-24”, do Núcleo de Estudos Fiscais da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo (NEF/FGV Direito SP).

Ao tempo da conclusão deste texto, encontra-se em tramitação, no Congresso Nacional, o PLP n. 108/2024², atinente ao Projeto de Lei Complementar que deverá instituir “o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços – CG-IBS”, bem como dispor “sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, sobre a

¹ Advogado, sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados. Mestre em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo (USP), com cursos de especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela PUC-SP). Foi conselheiro, diretor e presidente da AASP – Associação dos Advogados de São Paulo e é conselheiro do MDA – Movimento de Defesa da Advocacia.

² Pendente de aprovação pela Câmara dos Deputados, após o que será submetido ao Senado Federal.

distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão *Causa mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD”. Tramita, igualmente, o PLP n. 68/2024³, relativo à lei complementar que deverá instituir “o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS”.

Como premissas para as considerações e conclusões expostas a seguir, é preciso destacar algumas das inovações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Essa Emenda, como se sabe, alterou o texto constitucional para, dentre outras providências, autorizar a instituição do IBS e da CBS.

Ao que importa nessa oportunidade, a EC 132 alterou a Constituição Federal para determinar que⁴:

- a) “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios” (o IBS), cabendo a “cada ente federativo” fixar “sua alíquota própria por lei específica” (art. 156-A, caput e § 1º, V), bem como disporá sobre seu “processo administrativo fiscal” (art. 156-A, § 5º, VII).
- b) Seja instituída contribuição social “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar” (a CBS) (art. 195, V).
- c) O IBS e a CBS “observarão as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II - imunidades; III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento” (artigo 149-B).
- d) O Sistema Tributário Nacional deva “observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (art. 145, § 3º).

³ Já aprovado, com alterações, pela Câmara dos Deputados e pendente de exame pelo Senado Federal.

⁴ As transcrições objetivam destacar as novas determinações constitucionais cuja consideração, no entender deste autor, é indispensável para o adequado exame do tema ora proposto.

e) Seja criado o “Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços”, com as seguintes características principais (dentre outras), ao que diz respeito ao presente exame: “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação” daquele imposto, bem como “decidir o contencioso administrativo” (art. 156-B, I e III).

f) A “fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos” ao IBS sejam “realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos” (art. 156-B, § 2º, V).

g) “O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional” compartilhem “informações fiscais relacionadas” ao IBS e à CBS e atuem “com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos” (art. 156-B, § 6º).

h) “O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança” do IBS e da CBS (art. 156-B, § 7º).

i) “Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V” (IBS e CBS) (art. 156-B, § 8º).

O advento da EC 132 provocou⁵ diversas discussões doutrinárias, inclusive quanto a serem o IBS e a CBS tributos “gêmeos / idênticos” ou apenas “similares”, vez que envolvem sujeitos ativos distintos (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal)

⁵ Ou as “acirrou”, pois há muito a doutrina nacional tem se dedicado ao tema que, definitivamente, não é novo entre nós (não obstante tenha a EC 132 trazido algumas novidades e surpresas, a começar por sua extensão).

com competência para fixar, ainda que com certas limitações, as alíquotas aplicáveis, por exemplo.

Souza já alertava, quando da aprovação da PEC 45/2019 pela Câmara dos Deputados, que o novo sistema “não é verdadeiramente dual, pois apresenta clara vocação à unicidade”, ou seja, “não é tão distinto do IVA único e federal previsto na redação original da PEC 45, pois se apresenta com falsa dualidade, pretendendo justificar uma autonomia que, no entanto, é meramente formal”⁶.

Scaff, de seu turno, observa (em passagem na qual não se dedica propriamente ao exame do tema, ao menos não como foco principal do trabalho) serem tributos distintos: “Por IVA dual, entenda-se uma peculiaridade federativa, pois serão dois impostos”⁷

⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. A falsa dualidade da PEC 45/2019, Revista eletrônica Conjur de 16/08/2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-16/hamilton-dias-souza-falsa-dualidade-pec-452019/>, acesso em 10/07/2024. Importa notar que referido trabalho abordou, de forma bastante fundamentada, os aspectos que denotariam clara perda da autonomia financeira de estados e municípios, a desafiar o disposto no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal. Nessa oportunidade, porém, não se examinará possíveis abalos ao pacto federativo no âmbito da instituição em si do IBS e da CBS, mas, apenas, sua necessária observância também pelas regras que regularão o(s) contencioso(s) administrativo(s) atinente(s) aos dois tributos.

⁷ O exame da natureza jurídica da CBS justificaria trabalho autônomo. Por ora, nos limites do proposto nessa oportunidade, é fato que a CBS se assemelhe a um imposto (tal e qual o IBS). Talvez tivesse sido mais adequado criar os dois novos tributos (na verdade, um único tripartido, como se pretende demonstrar nesse trabalho) efetivamente como impostos, denominando-os, por exemplo, “IBS federal” e “IBS subnacional”, ou mesmo “IVA federal” e “IVA subnacional”. É fato, contudo, que sua inclusão no rol das contribuições sociais previstas no artigo 195 da CF mostra-se condizente com a substituição do PIS e da COFINS, bem como com o desiderato de ser a arrecadação do novo tributo federal destinada exclusivamente à União Federal. Ainda assim, caberá à doutrina e à jurisprudência definir a efetiva natureza jurídica da CBS e, principalmente, avaliar a necessidade de destinação de sua arrecadação, na integralidade, para o financiamento da seguridade social. Quanto ao último tema, recorde-se já ter o STF entendido que a falta de destinação específica dos recursos arrecadados com contribuições sociais não invalida a exigência do tributo, desde que haja vinculação geral à seguridade social (RE n. 138.284-8/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992). O entendimento foi reafirmado (ou mesmo ampliado) em outras oportunidades, como

diferentes, submetidos à legislação correlata, cobrados por entes federativos distintos de forma concomitante. No Brasil, optou-se pela adoção de um sistema de IVA dual, através da cobrança de dois impostos distintos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a cargo da União, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a cargo dos 26 estados, dos 5.568 municípios e do Distrito Federal”⁸. Já Salusse cita-os como “tributos idênticos, mas de distintas competências”⁹.

Considero que teremos, no Brasil, ao menos para fins práticos¹⁰, um único IVA, porém tripartido, que denomino de “TRI-VA”. Trata-se de mais uma “jabuticaba brasileira”, pois será um sistema de tributação do valor agregado singular no mundo, com algumas semelhanças – e, ainda assim, muitas distinções – apenas com o sistema canadense¹¹.

no julgamento do Ag. Reg. no RE n. 435.245-1/PR (Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 02/10/2007), quando se explicitou ser “irrelevante o fato de a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas integrar o orçamento da União” e que “a problemática referente à destinação diversa do financiamento da Seguridade Social” deva ser resolvida “em campo estranho à inconstitucionalidade”. A ver como se entenderá em relação à CBS, à vista de seus específicos contornos, regramentos e destinação.

⁸ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor (parte 1), Revista eletrônica Conjur de 19/02/2024. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2024-fev-19/panorama-sobre-a-ec-132-um-salto-no-escuro-com-torcida-a-favor-parte-1/>, acesso em 10/07/2024.

⁹ SALUSSE, Eduardo Perez. O novo contencioso da CBS e do IBS, jornal Valor Econômico de 19/04/2024, Caderno E2. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/o-novo-contencioso-da-cbs-e-do-ibs.ghtml>, acesso em 10/07/2024.

¹⁰ Abstraídos os efeitos e consequências das qualificações, no âmbito constitucional, do IBS como imposto e da CBS como contribuição social.

¹¹ No Canadá, como se sabe, há o GST (*Federal Goods and Services Tax*) no âmbito federal (administrado pela *Canada Revenue Agency* – CRA) e, em algumas províncias, é ele agregado ao imposto provincial, do que resulta a cobrança do HST (*Harmonized Sales Tax*, também administrado pela CRA, a quem compete ratear os valores cabíveis a províncias e municípios). Em outras províncias, há cobrança autônoma (e adicional, não agregada, ao GST) do PST (*Provincial Retail Sales Tax*, ou, em Quebec, o *Quebec Sales Tax* – QST), sem a participação da CRA. Já os municípios canadenses não possuem IVA próprio e apenas participam do rateio do GST e do HST.

Com efeito, parece mais apropriado tratar CBS e IBS como “faces da mesma moeda” ou “do mesmo IVA”, cujas competências legislativas (com grandes restrições a Estados, Municípios e Distrito Federal), fiscalizatórias e arrecadatórias foram divididas (tripartidas), pela EC 132, entre os três níveis federativos existentes no Brasil. Isto porque, como visto, a nova tributação, no Brasil, do valor agregado em operações envolvendo bens e serviços foi formalmente concebida como dois tributos (IBS e CBS) necessariamente sujeitos às mesmas regras atinentes a seus principais aspectos. Esse desenho constitucional, por si só e nos dizeres de Souza¹², faz com que a nova sistemática se aproxime muito mais da unicidade do que da dualidade.

Tais características e peculiaridades únicas no mundo, por óbvio, implicam desafios e complexidades específicos, a serem enfrentados e superados em terras tupiniquins.

Ademais, não à toa IBS e CBS serão regulados pela mesma lei complementar, o que se coaduna com majoritária orientação doutrinária. A esse propósito, dentre outras manifestações, as conclusões de renomados tributaristas verificadas no seminário conjunto realizado por AASP (Associação dos Advogados de São Paulo) e IASP (Instituto dos Advogados de São Paulo) quando da tramitação da PEC 45¹³, quanto a ser “de todo recomendável” que o regramento do IBS e da CBS ocorresse por intermédio de “mesma e única lei complementar”, “de modo a evitar a regulação dos referidos tributos por leis complementares distintas, o que potencializaria os riscos de antinomia e de interpretações ou aplicações distintas pelos diversos entes da federação, relativamente a uma mesma operação que, como regra, deverá ser objeto de idêntico tratamento em relação a ambos os tributos”¹⁴.

¹² SOUZA, Hamilton Dias de. A falsa dualidade da PEC 45/2019, 2023, cit.

¹³ “Reforma Tributária – sugestões ao Senado Federal”, realizado nos dias 13 e 14 de setembro de 2023, que teve a honra de coordenar juntamente com Antonio Carlos Amendola, Heleno Taveira Torres, Karem Jureidini Dias e Susy Gomes Hoffmann (a última, responsável maior pelo evento). Conclusões e integrais dos debates disponíveis em <https://www.aasp.org.br/noticias/aasp-em-acao/aasp-e-iasp-levam-sugestoes-sobre-reforma-tributaria-ao-senado-federal/>, acesso em 12/07/2024.

¹⁴ Trechos do documento então formalmente enviado ao Senado Federal, pelas referidas entidades representativas da advocacia.

Ora, pelas mesmas e por maiores razões, tal como o direito substantivo (ou material), também o direito adjetivo (ou processual) atinente às duas faces do nosso “TRIVA” deveria ser objeto de uma única lei complementar, de um único regulamento. Regular o(s) contencioso(s) administrativo(s) do IBS e da CBS por intermédio de veículos normativos distintos não é a melhor opção; no mínimo, provoca os mesmos temores antes referidos, dentre outros¹⁵. Porém, ainda que objeto de veículos normativos distintos, estes devem ser necessariamente coerentes e harmônicos entre si ao prever e regular os procedimentos de fiscalização e contencioso administrativo relativos ao IBS e à CBS, cada qual (fiscalização e contencioso administrativo) de forma integrada e unificada, se não desde seus inícios, ao menos em suas fases finais.

Apenas assim será observada a unicidade prática do IVA brasileiro (o nosso “TRIVA”), em benefício de todos: contribuintes, entes federativos e sociedade civil em geral. Nesse sentido já se manifesta abalizada doutrina, por diversas e muito bem fundamentadas razões.

Por primeiro, como visto, deve-se que observar os comandos constitucionais de simplicidade, transparência, cooperação, uniformidade e justiça tributária (dentre outros, como eficiência, isonomia e segurança jurídica). Isso, por si só, impede que o contribuinte fique sujeito a interpretações e aplicações distintas (potencialmente e muito provavelmente conflitantes e contraditórias), acerca do mesmo tributo (ou de tributos idênticos), relativamente aos seus principais aspectos e contornos como, por exemplo, fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva, não cumulatividade e creditamento.

Portanto, não parece aceitável, tampouco razoável (mas, sim, o oposto e contrário aos referidos preceitos constitucionais), que os entes da federação atuem, por seus representantes, quer nas fases de fiscalização e lançamento, quer no procedimento de sua revisão, de forma individual, sem harmonia, integração ou cooperação.

¹⁵ Potencializa “riscos de antinomia e de interpretações ou aplicações distintas pelos diversos entes da federação, relativamente a uma mesma operação que, como regra, deverá ser objeto de idêntico tratamento em relação a ambos os tributos”, cria insegurança jurídica, aumenta a litigiosidade etc.

Bem observa Gomes Hoffmann que “a federação brasileira é cooperativa” e a unificação do contencioso administrativo do IBS e da CBS “trará segurança jurídica ao contribuinte, otimização de recursos do Estado e simplificação a todo o sistema”¹⁶. Salusse, de seu turno, sugere outras vantagens da criação de um único órgão para o julgamento, na esfera administrativa, do contencioso envolvendo CBS e IBS, tais como “criação de uma estrutura absolutamente inovadora, aproveitando a experiência positiva dos demais órgãos de julgamento do país (juizadores independentes, seleção com rigoroso processo seletivo, mandato por tempo determinado de 10 anos, avaliação de desempenho, turmas com número ímpar e paridade de gênero na sua composição) e extirpando todos os defeitos que geraram tantos litígios entre Fisco e contribuintes nas últimas décadas (como por exemplo o voto de qualidade, composição, vinculação às administrações tributárias, dentre tantos outros)”¹⁷.

Assim é que, “Apesar das diretrizes emanadas da EC 132 irem no sentido de simplificação da legislação tributária, com uniformização das regras de IBS e CBS, é inevitável que haja dissensões entre administrações tributárias (fiscos) e contribuintes e, por conseguinte, é essencial estruturar forma de solução dessas divergências, solução esta que deve levar em conta os princípios da reforma tributária, a redução da litigiosidade hoje existente, a segurança jurídica para fiscos e contribuintes, e a celeridade na resposta para as discussões”. Desse modo, “Em linha com a segurança jurídica, simplicidade, celeridade e transparência, como se trata de tributos ‘gêmeos idênticos’, apenas de níveis federativos diferentes, o ideal é que a discussão administrativa seja centralizada em um único tribunal”¹⁸.

¹⁶ HOFFMANN, Susy Gomes. Necessária alteração do modelo proposto pelo PLP 108/2024, Revista eletrônica Conjur de 27/06/2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-27/necessaria-alteracao-do-modelo-proposto-pelo-plp-108-2024/>, acesso em 09/07/2024.

¹⁷ SALUSSE, Eduardo Perez. O novo contencioso da CBS e do IBS, 2024, cit.

¹⁸ UTUMI, Ana Claudia; TAPIAS, Camila Abrunhosa; e GEMENTE, Roberta Vieira. Reforma tributária, GT 12 e o contencioso administrativo do IBS e da CBS, Revista eletrônica Jota de 31/03/2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-gt-12-e-o-contencioso-administrativo-do-ibs-e-da-cbs-21032024>, acesso em 12/07/2024.

Afinal, na “na nova tributação do destino introduzida pela reforma tributária” “haverá tantos fatos geradores quantas forem as operações com bens ou serviços”, o que torna “impraticável simplificar o sistema tributário se houver fiscalização descentralizada por União/estados/municípios no destino em relação a cada operação sujeita ao IBS e CBS”. Justifica-se, assim, “a criação de um tribunal único nacional para solucionar as divergências entre os fiscos e os contribuintes, buscando simplificação e uniformidade da fiscalização e julgamento administrativo. Este modelo centralizado visa reduzir discrepâncias e ineficiências na interpretação e aplicação da nova legislação, garantindo segurança jurídica, redução de litigiosidade e, potencialmente, simplificando o processo ao concentrar os atos em uma única entidade nacional”, de modo a assegurar não apenas a obrigatória integração, como também eficácia, eficiência, transparência e redução dos custos de conformidade, a não apenas facilitar a administração tributária como também promover “um ambiente de negócios mais justo e positivo”, que certamente resultará “em desenvolvimento e crescimento econômico, refletindo os objetivos primeiros da reforma tributária”¹⁹.

Cumpra, a essa altura, destacar a total consonância desse racional com as determinações constitucionais inicialmente transcritas.

A criação do Comitê Gestor, competente para “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação” do IBS, bem como “decidir o contencioso administrativo” (art. 156-B, I e III), em momento algum repele – antes, com ela se coaduna totalmente – a integração destes procedimentos com aqueles relativos às mesmas atividades relativas à CBS.

Tanto para fins do IBS quanto da CBS, é mister sejam as correspondentes atividades de fiscalização, lançamento, cobrança, representação administrativa e representação judicial realizadas, “no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, em conjunto e cooperação com seus equivalentes pares no âmbito da União Federal. Não por outra razão se previu,

¹⁹ TAPIAS, Camila Abrunhosa. Fiscalização e contencioso administrativo do IBS e da CBS, Revista eletrônica Jota de 06/05/2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/fiscalizacao-e-contencioso-administrativo-do-ibs-e-da-cbs-06052024>, acesso em 12/07/2024.

no próprio texto constitucional, possam todos eles “definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos” (art. 156-B, § 2º, V). Importa salientar que a atribuição de poderes ao Comitê Gestor do IBS para fiscalizar, lançar e cobrar aquele tributo, bem como coordenar tais atividades com vistas à integração entre os entes federativos, no mínimo não impede o envolvimento de todos os entes da federação, com a inclusão da União Federal e não apenas limitado, tão somente, a Estados, Municípios e Distrito Federal.

Tudo isso observa e faz valer as determinações de que o Comitê Gestor (do IBS), a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilhem “informações fiscais relacionadas” ao IBS e à CBS e atuem “com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos” (art. 156-B, § 6º), cabendo-lhes “implementar soluções integradas para a administração e cobrança” do IBS e da CBS (art. 156-B, § 7º), inclusive com a “integração do contencioso administrativo” relativo àqueles tributos, isto é, ao nosso “TRIVA” (art. 156-B, § 8º).

Se é verdade que o texto constitucional não determina expressamente que os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo sejam cada qual, do começo ao fim, integralmente realizados de forma conjunta entre os três níveis da federação brasileira, não menos verdade é que, além de não ser a providência vedada, mostra-se desejável e consentânea com os ditames constitucionais e com os já exaustivamente mencionados objetivos da reforma da tributação do consumo de que se cuida.

Comungo do entendimento de Salusse de que a integração prevista no artigo 156-B, § 8º, da Constituição Federal, na redação da EC 132, deva ser total, ou seja, de que aquele dispositivo constitucional “não parece comportar uma integração parcial, pois, assim sendo, integral não será”. Vale dizer: “O contencioso integrado do IBS e CBS não deve ser fracionado, mas deve ser único desde a sua instalação com a impugnação ao lançamento de ofício”²⁰. Mais

²⁰ Consigna Salusse que: “O sentido lógico do disposto no § 8º, do art. 156-B, da EC n. 132/23 parece restar claro à luz dos princípios da segurança jurídica, da harmonização, da simplificação, da cooperação, da neutralidade e da coe-

ainda, impõe-se igual integração, como já referido, desde o procedimento de fiscalização, como verdadeiro “poder-dever” a fim de assegurar a necessária atuação estatal em prol do interesse público e do atingimento dos objetivos pretendidos pela própria EC 132.

Em suma, *de lege ferenda* e em observância aos ditames constitucionais aplicáveis, é de rigor que, tanto no procedimento de fiscalização e lançamento quanto naquele atinente ao contencioso administrativo, os representantes das três esferas da federação atuem conjuntamente, em cooperação. Há de haver, sempre, um único procedimento de fiscalização e uma única eventual autuação fiscal, daí resultando um único processo administrativo, envolvendo os dois tributos (IBS e CBS), quando relativos aos mesmos períodos de apuração.

Não obstante a operacionalização desta unicidade de procedimentos possa parecer, à primeira vista, por demais complexa e de difícil implementação, assim não o é. Ainda que o objetivo e o espaço deste ensaio não possibilitem tratar de minúcias sobre como se daria a acadiana “integração integral”, refira-se que bastaria haver o compartilhamento das informações no âmbito de grupos de trabalho integrados por representantes e agentes fiscais dos três entes da federação (o que os recursos tecnológicos atualmente disponíveis permitem com razoável facilidade), inclusive para fins de acompanhamento, revisão, concordância ou discordância e definição das atividades desenvolvidas por quaisquer deles, em todas as referidas etapas de verificação e constituição – provisória e definitiva – do crédito tributário.

Como anota Santi, “A exitosa experiência do Simples Nacional sinalizou que é possível União, Estados e Municípios compartilharem de forma inteligente uma mesma base de arrecadação

rência inerentes à reforma tributária. A conclusão pode ser tomada às avessas, na medida em que decisões contraditórias em processos distintos envolvendo ambos os tributos representarão a constituição definitiva de créditos tributários de forma também contraditória. E parece um consenso que contradição remete à insegurança, desarmonia, não isonomia e tantas outras violações a preceitos constitucionais”. SALUSSE, Eduardo Perez. Reforma tributária: a integração dos contenciosos do IBS e da CBS, jornal Valor Econômico de 20/06/2024, Caderno E2. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2024/06/reforma-tributaria-a-integracao-dos-contenciosos-do-ibs-e-da-cbs.ghml>, acesso em 10/07/2024.

mediante federalismo cooperativo”²¹. De fato, se foi possível e exitosa, no âmbito do Simples Nacional, a criação do Sistema Único de Fiscalização e Contencioso (Sefisc), que viabilizou a atuação conjunta da Receita Federal com órgãos tributários estaduais e municipais ao menos em termos de fiscalização, porque não se poderia fazer o mesmo em relação ao IBS e à CBS? É possível aos entes da federação ajustarem e coordenarem suas condutas envolvendo fiscalização, apuração, lançamento e cobrança do IBS e da CBS. Claro que existirão desafios políticos e práticos a serem superados, superação esta perfeitamente viável.

Tudo isso poderia se dar no âmbito do “Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias”²² e de um único tribunal administrativo para julgamento, nas instâncias cabíveis, dos procedimentos relativos ao IBS e à CBS.

Cabe, aqui, importante ressalva de que não possa haver – inclusive sob pena de violação ao pacto federativo – abertura para a cooptação ou prevalência desproporcional dos interesses da União Federal em detrimento daqueles dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal²³. É o que alertam, com propriedade, diversos juristas como Souza, Ávila, Martins e Carrazza, estes apontando para os riscos de se possibilitar tenha a União “um bloco monolítico” enquanto os demais entes da federação se dividam em “sub-blocos (...) com interesses conflitantes”, a facilitar àquela cooptar quaisquer dos sub-blocos “para exercer liderança e fazer-se prevalecer nas discussões”, em especial na ausência de adequada determinação do “tipo de maioria a ser observada” nas votações²⁴.

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Sete razões para o apoio dos municípios ao IBS/PEC 45, Revista eletrônica Jota de 30/03/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/sete-razoes-para-o-apoio-dos-municipios-ao-ibs-pec45-30032020>, acesso em 12/07/2024.

²² Cuja criação se propõe no antes mencionado PLP n. 68/2024, atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

²³ Como, indubitavelmente, poderá ocorrer se verificada, por exemplo, participação correspondente a 50% (cinquenta por cento) da composição de quaisquer órgãos apenas por representantes da União Federal, ficando os outros 50% divididos entre representantes de Estados/DF e Municípios.

²⁴ SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva; e CARRAZZA, Roque Antônio. A questão federativa nos PLPs 68 e 108, Blog do Fausto Macedo no jornal O Estado de São Paulo (Estadão) de 04/07/2024. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/blog->

Por fim, ainda que se possa, eventualmente, cogitar da “integração parcial”, apenas nas fases finais dos procedimentos atinentes ao contencioso administrativo do IBS e da CBS, há de se determinar, de forma expressa, a necessária observância, em toda e qualquer situação, de amplo acesso a uma última instância administrativa comum e uniformizadora dos entendimentos firmados em relação a temas que afetem a ambos, inclusive com a aplicação dos mesmos critérios de prevenção, litispendência, continência e preclusão²⁵ fixados no CPC/15 (Lei n. 13.105/2015). Ao menos assim, poder-se-á tentar prevenir a proliferação de decisões finais conflitantes ou contraditórias.

Conclusões

A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, ao autorizar a criação do IBS e da CBS com feições praticamente idênticas, acabou por estabelecer, entre nós, um modelo peculiar de IVA. Trata-se de um tributo único, dividido em três (a CBS e o IBS, este dividido em dois). Teremos, no Brasil, o “TRIVA”, um IVA tripartido entre União, Estados/DF e Municípios, com várias complexidades e dificuldades daí decorrentes.

Essa nova “jabuticaba” implica desafios e consequências não apenas em relação ao direito substantivo (material), como também para fins, no que respeita em especial ao tema objeto do presente exame, dos procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo²⁶.

A unificação individualizada dos referidos procedimentos de forma a abrangerem, cada qual, necessariamente o IBS e a CBS atinentes aos mesmos períodos de apuração, é de rigor em observância, inclusive, aos princípios e objetivos da chamada reforma da tributação do consumo, quais sejam: simplicidade, transparên-

do-fausto-macedo/a-questao-federativa-nos-plps-68-e-108/, acesso em 12/07/2024.

²⁵ Determinando-se que assim se verifique nos casos envolvendo exigências de IBS e CBS relativamente aos mesmos períodos de apuração, por exemplo (e sem prejuízo da aplicação supletiva e subsidiária já prevista no artigo 15 daquele Código).

²⁶ E mesmo judicial, não abordado nessa oportunidade.

cia, cooperação, harmonização, uniformidade, eficiência, celeridade, transparência, isonomia, segurança jurídica, estabilidade, previsibilidade, redução dos custos de conformidade, melhora no ambiente de negócios, redução da litigiosidade e justiça tributária.

Certamente, a possibilidade de efetiva observância e atingimento daqueles princípios e objetivos será em muito majorada com a adoção das unificações nos moldes indicados nesse breve exame e com a consideração do “nosso IVA” (ou do “nosso TRI-VA”), ao menos para efeitos práticos, como um único tributo tripartido.

Tudo isso em benefício dos interesses dos contribuintes, de todos os entes da federação e da sociedade em geral. Nas palavras de Scaff, “a conferir”, mesmo porque “A EC 132 foi um gigantesco salto no escuro, mas estamos todos torcendo a favor de seu sucesso”²⁷.

²⁷ SCAFF, Fernando Facury. Federalismo, guerra fiscal e IVA Dual no Brasil pós-EC 132, Revista eletrônica Conjur de 18/06/2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-18/federalismo-guerra-fiscal-e-iva-dual-no-brasil-pos-ec-132/>, acesso em 12/07/2024.

NEUTRALIDADE E BENS DE USO MISTO CONTINUADO

Thiago Álvares Feital¹
Rita Eliza Reis da Costa²

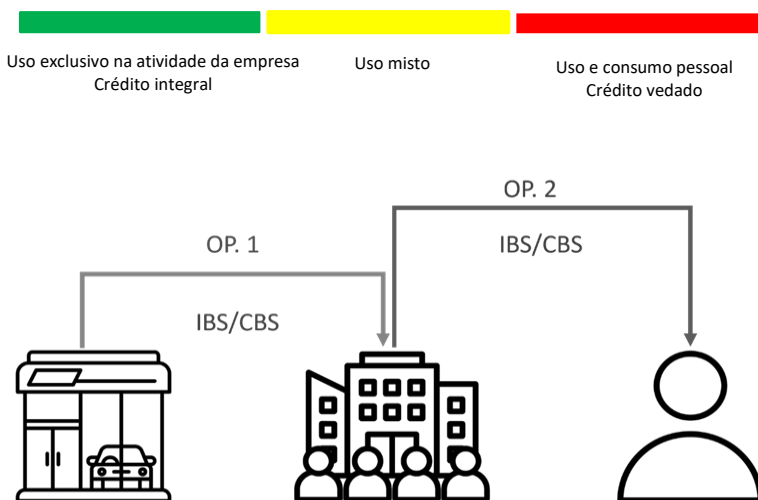
1. Introdução

O PLP 68/2024 prevê sistemática de tributação em operações com bens de uso misto continuado. Trata-se de operações nas quais o empregador fornece ao seu empregado bens para uso na atividade econômica da empresa, ficando os bens à disposição do empregado. Tais bens são utilizados tanto nas atividades da empresa contribuinte do IBS/CBS quanto para uso pessoal do empregado. Exemplos comuns são computadores, celulares, imóveis residenciais e veículos.

As hipóteses de utilização mista de bens são relevantes para o desenho de tributos não cumulativos sobre o consumo, porque encontram-se a meio termo entre o uso e consumo pessoal — que não permite créditos de IBS/CBS — e o uso exclusivo na atividade do contribuinte — que permite créditos integrais.

¹ Doutor e mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Conselheiro no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Professor no programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC-PUC Minas). Consultor na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Pesquisador visitante na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

² Bacharel em direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Pós-graduada pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheira no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Gerente ds Gerência Tributária da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG).



2. Relevância da questão

O princípio da neutralidade — positivado no Brasil no artigo 156-A, § 1º, da Constituição da República — determina que o ônus do IBS/CBS seja inteiramente suportado pelo consumidor final e jamais pelo próprio contribuinte (cf. Herbain, 2015). Daí o direito do contribuinte de deduzir nas saídas tributadas o IBS/CBS recolhido em suas aquisições. Ao mesmo tempo, a neutralidade exige que bens do contribuinte utilizados exclusivamente para fins privados — bens de uso e consumo pessoal, no jargão — sejam tributados, para que não se torne mais vantajosa a aquisição desses bens por contribuintes em relação à aquisição diretamente realizada por consumidores finais não contribuintes.

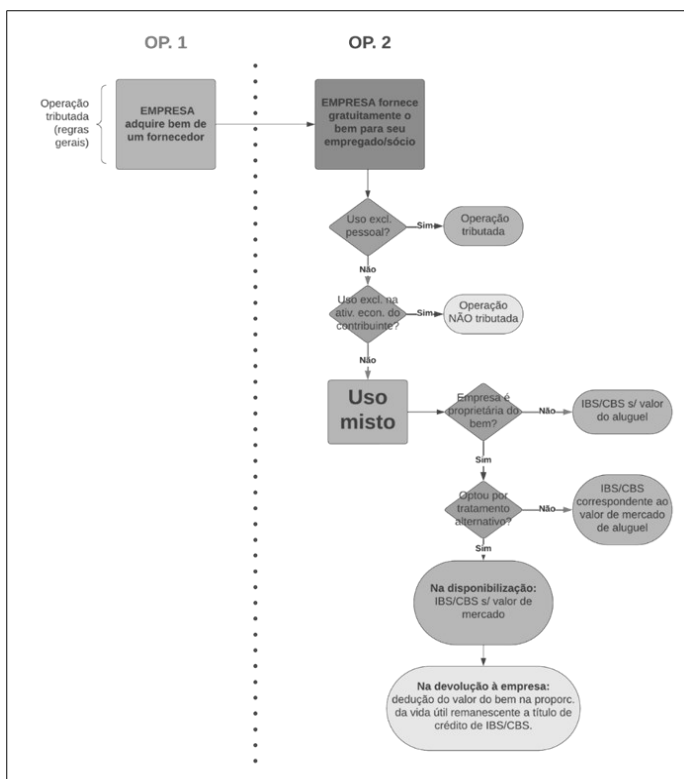
Assim, nas hipóteses em que o contribuinte forneça um bem de uso misto para seus empregados, é preciso estabelecer uma regra de tributação capaz de assegurar a igualdade de tratamento entre o contribuinte do IBS/CBS e o consumidor final. O objetivo sempre será tributar o uso pessoal do bem e garantir os créditos para o uso na atividade produtiva. Para isso, diferentes países adotam diferentes regras (cf. ECJ, 2019).

O PLP 68/2024, *em sua redação original*, também contempla regras sobre uso misto — em seu artigo 38 — contudo as

regras ali previstas podem ser aperfeiçoadas para maximizar a neutralidade.

3. O tratamento de bens de uso misto no PLP 68/2024

No PLP 68/2024, o tratamento de bens de uso misto envolve um arranjo complexo. No desenho do projeto permite-se que a empresa tome créditos relativos à aquisição do bem — abaixo representado como OP 1 —, ao mesmo tempo em que se tributa o fornecimento do bem ao empregador — indicado abaixo como OP 2 — resultando ao final na anulação dos créditos relativos a OP 1.



Tais regras aplicam-se apenas aos bens de uso misto e “continuado” (expressão empregada pelo art. 38, § 4º), tais como imóveis, veículos e equipamentos de comunicação, e são distintas

conforme o bem fornecido seja ou não de propriedade da empresa contribuinte do IBS/CBS. Para facilitar a compreensão das normas, esquematizamos abaixo os dispositivos pertinentes em um fluxograma.

4. Uma alternativa: a concessão de créditos proporcionais

Para garantir o princípio da neutralidade nas operações de fornecimento de bens de uso misto continuado, sugere-se a redação abaixo, cuja regra também esquematizamos em um fluxograma para facilitar a compreensão da matéria. Nossa sugestão visa a garantir que apenas o uso exclusivamente particular do bem pelo empregado seja tributado. Isso por entendermos que, apesar de atender a razões de praticidade, a restrição total aos créditos em operações com bens que são utilizados, ainda que parcialmente, na atividade econômica do contribuinte gera cumulatividade.

Como nas operações com bens de uso misto não é possível ou prático aferir com exatidão a proporção real do uso particular e do uso na atividade do contribuinte, sugere-se a adoção de um critério ficto: o contribuinte que fornecer aos seus empregados/sócios bens de uso misto poderá se creditar do IBS/CBS recolhido na aquisição desses bens em montante não inferior a 50% do valor da operação de aquisição.

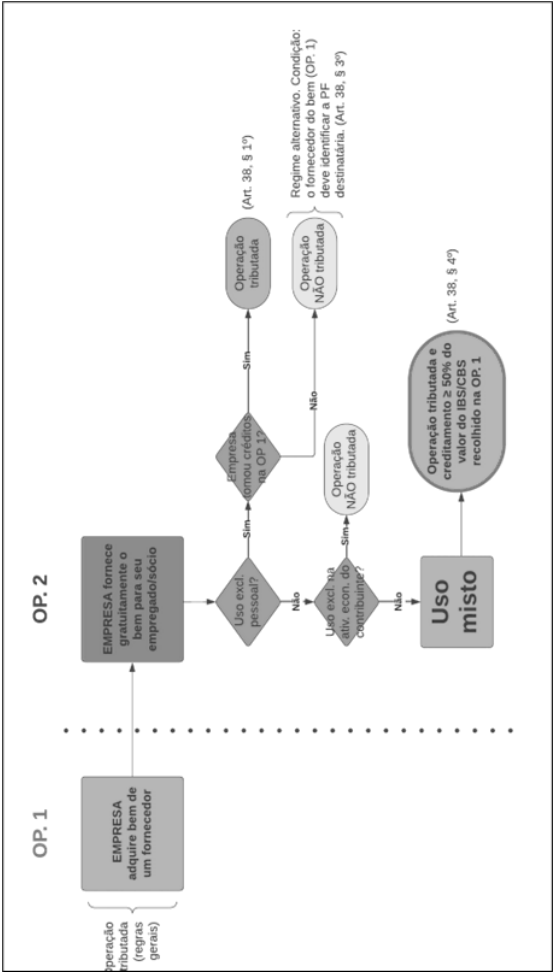
Redação atual	Redação proposta
Art. 38. A incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas, de que trata o inciso I do caput e o § 1º, ambos do art. 5º, se dará na forma do disposto nesta Seção. § 1º Os bens e serviços para uso e consumo pessoal de que trata o caput incluem, a título exemplificativo: I - a disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas a sua manutenção; II - a disponibilização de veículo, bem como despesas relativas a sua manutenção, seguro e abastecimento; III - a disponibilização de equipamento	Art. 38. A incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas, de que trata o inciso I do caput e o § 1º, ambos do art. 5º, se dará na forma do disposto nesta Seção. § 1º Haverá incidência do IBS e da CBS nas hipóteses previstas no caput em montante equivalente ao valor de mercado. § 2º São considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal para fins do disposto no caput aqueles utilizados por pessoa física exclusivamente em atividade alheia à atividade econômica do contribuinte.

Redação atual	Redação proposta
de comunicação; IV - serviço de comunicação; V - plano de assistência à saúde; VI - educação; VII - alimentação e bebidas; e VIII - seguro. § 2º Não são considerados bens e serviços de uso e consumo pessoal para fins do disposto no caput aqueles utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte. § 3º O regulamento poderá estabelecer critérios para que os bens e serviços previstos no § 1º sejam considerados como utilizados exclusivamente na atividade econômica do contribuinte nos termos do § 2º, devendo considerar, entre outros: I - uniformes; e II - equipamentos de proteção individual. § 4º Na disponibilização de bens de uso continuado, incluindo bem imóvel, veículo e equipamento de comunicação, haverá incidência do IBS e da CBS em montante equivalente: I - ao IBS e à CBS incidentes sobre o aluguel ou arrendamento mercantil do bem, quando o contribuinte não for proprietário do bem; ou II - ao IBS e à CBS incidentes sobre montante correspondente ao aluguel a preços de mercado, quando o contribuinte for proprietário do bem. § 5º Alternativamente ao disposto no inciso II do § 4º, o contribuinte poderá optar por procedimento alternativo, no qual: I - haverá a incidência do IBS e da CBS com base no valor de mercado do bem no momento de sua disponibilização; e II - quando da devolução do bem ao contribuinte, será apropriado crédito com base no valor do bem de que trata inciso I, na proporção da vida útil remanescente. § 6º Para efeitos do disposto no inciso II do § 5º, o prazo de vida útil dos bens de	§ 3º Alternativamente ao disposto no § 1º, o contribuinte poderá optar pela não apropriação do crédito na aquisição do bem de uso e consumo pessoal, desde que o fornecedor identifique a pessoa física destinatária, nos termos do regulamento. § 4º Na hipótese de utilização mista de bens e serviços o regulamento estabelecerá critérios para apuração do direito de crédito do contribuinte o qual não poderá ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação na qual seja adquirente. § 5º São considerados bens e serviços de uso misto aqueles fornecidos para uso continuado de empregados e sócios na atividade econômica do contribuinte e em atividade alheia.

Redação atual	Redação proposta
uso continuado será aquele previsto na legislação do imposto de renda. § 7º No fornecimento de bens e serviços para uso ou consumo pessoal que não estiverem previstos nos §§ 4º e 5º, haverá a incidência do IBS e da CBS com base no valor de mercado do bem ou serviço no momento do fornecimento. § 8º Quando o bem ou serviço for fornecido ao contribuinte por terceiro, na hipótese prevista no inciso I do § 4º ou no § 7º, o contribuinte poderá optar pela não apropriação do crédito na aquisição do respectivo bem ou serviço, desde que o fornecedor identifique a pessoa física destinatária, nos termos do regulamento. § 9º Na definição do valor do aluguel de bem imóvel a preços de mercado de que trata o inciso II do § 4º poderá ser deduzido valor equivalente a 1/360 (um trezentos e sessenta avos) do redutor de ajuste, na forma prevista no art. 243. § 10. O regulamento disporá sobre procedimento simplificado facultativo ao contribuinte para a definição do valor do aluguel a preços de mercado de que trata o inciso II do § 4º e do valor de mercado do bem de que trata o inciso I do § 5º. § 11. No caso de bem de uso continuado que tenha sido disponibilizado antes de 1º de janeiro de 2027, a disponibilização será considerada ocorrida nesta data. § 12. O disposto neste artigo não se aplica: I - aos contribuintes não sujeitos ao regime regular de apuração do IBS e da CBS; e II - quando exercida a opção de que trata o § 8º, em relação aos bens e serviços para os quais houver sido exercida a opção.	

Segue-se um esquema para facilitar a visualização da proposta:

Deste modo, preserva-se a neutralidade, garantindo-se que o uso do bem na atividade econômica do contribuinte não será onerado pelo imposto, ao mesmo tempo em que se tributa (ainda que proporcionalmente) o uso privado desses bens pelo empregado.



Referências

EUROPEAN COURT OF JUSTICE, C-288/19 - Finanzamt Saarbrücken, 2019.

HERBAIN, C.A. *VAT Neutrality*. Windhof: Promoculture-Larcier, 2015.

NEUTRALIDADE E OS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS DE INCENTIVO À EXPORTAÇÃO: *DRAWBACK* E RECOF

*Luís Eduardo G. Barbieri*¹
*Marco Antônio Abdo*²

1. Introdução

Esta Nota Técnica tem por objeto analisar os regimes aduaneiros especiais de ***Drawback*** e ***Recof*** – Regime Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado – frente aos novos dispositivos trazidos pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e, também, pelo Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, notadamente verificar se está sendo mantida a neutralidade na cobrança dos tributos incidentes nos insumos empregados no processo produtivo de produtos exportados sob a égide dos citados regimes.

Importante destacarmos que a novel estrutura de tributação do consumo, baseada no IVA-dual – CBS e IBS – pretende eliminar (corretamente!) as desonerações tributárias criadas ao longo dos últimos anos, a fim de buscar a neutralidade do sistema e, por conseguinte, evitar distorções econômicas recorrentes no atual modelo tributário.

¹ Graduado em Direito e Engenharia, pós-graduação *latu sensu* em Direito Tributário (IBET), em Auditoria e Controladoria (PUC-Campinas) e *Derecho Aduanero* (Universidade de Valência – Espanha); Mestrado em Direito Tributário (PUC-SP) e Doutorado em Direito Público (Universidade de Coimbra – Portugal). Professor na pós-graduação *latu sensu* no MBA da PUC-Campinas. Advogado. Sócio da BCP Consultoria Tributária e Aduaneira.

² Graduado em Economia (Unicamp) e Direito (PUC Campinas), pós-graduação *latu sensu* em Gestão de Comércio Exterior e Negócios Internacionais (FGV). Advogado.

No entanto, deve se atentar para a manutenção da competitividade do produto nacional na arena global, especialmente não tributando os produtos destinados às exportações.

Nesse sentido, a EC n. 132/2023 não suprimiu a desoneração de tributos das exportações (CBS, IBS e IS), assegurando ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, direitos ou serviços, no caso da CBS e do IBS (art. 153, § 6º, inciso I; art. 156-A, § 1º, inciso III). A imunidade dos citados tributos encontra-se, de igual modo, referenciada no PLP n. 68/2024 (art. 8º³), ao estabelecer que devem ser aplicadas as mesmas regras relativas às imunidades para ambos os tributos (IBS e da CBS), de acordo com o disposto no inciso II do art. 149-B da CF. E a razão é muito simples: não se “exporta” tributos, mas sim produtos!

O mecanismo de concessão de créditos aos produtos exportados, no entanto, em algumas situações não é suficiente para promover efetivamente a competitividade dos produtos brasileiros exportados, notadamente quando tratamos de processos produtivos que requeiram expressivos volumes de *insumos importados a serem aplicados na elaboração de produtos exportados*. Nesses casos, o recolhimento de tributos na importação dos insumos, que serão ressarcidos apenas em datas futuras (por vezes, após longos períodos), podem inviabilizar a operação de comércio exterior.

Por essa razão é que foram criados, há muitos anos, o regime *drawback*, previsto na legislação brasileira desde 1936⁴, e

³ Art. 8º São imunes do IBS e da CBS as exportações de bens e de serviços para o exterior, nos termos do Capítulo V deste Título

⁴ O drawback foi instituído no Brasil, de forma extremamente incipiente, através do Decreto n. 994, de 28 de julho de 1936. Este dispositivo normativo permitia que se importassem matérias-primas necessárias à produção de mercadorias reconhecidas em condições de concorrer, fora do país, com as similares estrangeiras (artigo 1º), sendo que no momento da importação dessas matérias-primas os tributos eram pagos (artigos 8º e 9º) e, posteriormente, os valores eram devolvidos ao sujeito passivo (artigos 10, 11 e 14). Portanto, similar ao atual “drawback – modalidade restituição”. Entretanto, foi apenas com a edição do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, que o regime drawback foi inserido na legislação brasileira no formato e modalidades vigentes até os dias atuais.

Recof, em data mais recente, desde a década de 1990⁵. Destaque, *a priori*, que tais regimes especiais não se tratam de benefício fiscal propriamente ditos, mas **incentivos à exportação de bens materiais**.

Registre-se que a preservação desses dois regimes, quando da regulamentação da Reforma Tributária pelo PLP n. 68/2024, visa também manter a coerência e harmonização do ordenamento jurídico-aduaneiro brasileiro frente às normas do direito internacional, em especial àquelas que tratam do tema “Facilitação do Comércio Internacional” previstos em acordos internacionais e incorporados à legislação nacional (AFC/OMC⁶ e CQR/OMA⁷).

2. Drawback e Recof no ordenamento jurídico atual

No Brasil os regimes aduaneiros podem ser classificados em dois grandes grupos: Regime de Importação Comum e Regimes Aduaneiros Especiais.

Quando uma operação de importação é efetuada sob o *Regime de Importação Comum*, em regra, há atualmente a incidência de seis tributos: três impostos, sendo dois de competência da União (II – imposto sobre as importações e IPI – imposto sobre produtos

⁵ O regime de Recof decorre de evolução natural do regime de Entreposto Industrial “tradicional” previsto no art. 89 do Decreto-Lei n. 37/67, com os mesmos fundamentos jurídicos acrescidos na utilização da sistemas informatizados para sua operacionalização.

⁶ AFC - Acordo sobre a Facilitação do Comércio da OMC – Organização Mundial de Comércio, internalizado em nosso ordenamento jurídico por meio da aprovação pelo Senado Federal do Projeto de Decreto Legislativo n. 6/2016 destinado a referendar a inclusão AFC entre as normas da Organização Mundial do Comércio (OMC). A sua promulgação se deu com o advento do Decreto n. 9.326, de 3 de abril de 2018, fazendo do Brasil o 72º país a ratificá-lo.

⁷ O Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto) – aprovado em Bruxelas, Bélgica, em 26 de junho de 1999 – foi referendado pelo Decreto Legislativo n. 56, de 19 de junho de 2019 e promulgado pelo Decreto n. 10.276, de 13 de março de 2020. Mencionado protocolo, usualmente conhecido por Convenção de Quioto Revisada (CQR), é um importantíssimo instrumento normativo que havia sido originalmente aprovado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) em 1973 e, posteriormente, revisado em 1999.

industrializados) e um dos Estados (ICMS); três contribuições, todas de competência da União, sendo duas contribuições sociais – COFINS e PIS/PASEP – e uma contribuição destinada à intervenção no domínio econômico – AFRMM (no caso de transporte por via marítima). Neste Regime, as mercadorias ingressam a título definitivo no País e o pagamento dos tributos é efetuado no momento da importação, mais especificamente quando do registro das declarações de importações (critério temporal).

Como alternativa às importações operadas pelo *Regime de Importação Comum*, onde a regra é a incidência integral, imediata e definitiva dos tributos, temos os denominados *Regimes Aduaneiros Especiais*, que têm por característica geral o não pagamento integral dos tributos no momento da importação e a temporariedade da entrada da mercadoria no País.

No direito aduaneiro brasileiro estão previstos diversos Regimes Aduaneiros Especiais⁸, no entanto, em razão de sua maior relevância econômica, destacaremos nesse texto apenas dois deles: o *drawback* e o *Recof*.

O *drawback*, inquestionavelmente, é o mais importante mecanismo de estímulo às exportações brasileiras, respondendo por aproximadamente 30% do montante importado sob a égide de Regimes Especiais. Em seguida, tratando-se de relevância econômica, temos o *Recof*⁹ e, depois, a Zona Franca de Manaus (a ZFM não será abordada neste texto, em razão de sua especificidade tratada em dispositivos constitucionais próprios).

A participação das exportações amparadas pelo regime de *drawback*, quando comparadas às exportações totais, situa-se na faixa de 25% a 30%, dependendo do ano considerado¹⁰. Não obstante algumas divergências de entendimento sobre o *drawback*, o instituto mostrou-se, nas várias décadas de existência, um excelente instrumento disponibilizado às empresas, notadamente por propiciar significativo aumento na competitividade de seus produtos no exterior, em decorrência da expressiva redução da carga tributá-

⁸ Regimes aduaneiros especiais: trânsito aduaneiro, admissão temporária, drawback, entreposto aduaneiro, entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (Recof), exportação temporária, entre outros.

⁹ No ano de 2023, eram 126 as empresas habilitadas ao Recofo, que foram responsáveis por (2023) .

¹⁰ Fonte: site da Receita Federal.

ria (desoneração de até seis tributos incidentes na importação de insumos!).

Destaque-se, por fim, que o Acordo sobre Facilitação do Comércio, que o Brasil é signatário, classificou os regimes de drawback e Recof como espécies pertencentes ao gênero “aperfeiçoamento ativo”¹¹

De fato, o Recof, em ambas as modalidades atualmente existentes – Recof e Recof-Sped¹² –, permitem à empresa beneficiária importar ou mesmo adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais e, também, do ICMS em alguns Estados-membros¹³, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno¹⁴. É também permitido que parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo, após a devida nacionalização com o pagamento dos

¹¹ Importante registrar as diferenças de nomenclaturas para o regime: no Brasil, a nossa lei básica aduaneira (Decreto-Lei n. 37/66) refere-se ao regime como “drawback”; por sua vez, o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, trata-o por “regime de aperfeiçoamento ativo”, conforme disposto no artigo 10, item 9.2.(b) abaixo transcrito:

9.2. Aperfeiçoamento ativo e passivo

(...)

(b) Para os efeitos do presente Artigo, o termo "aperfeiçoamento ativo" significa o regime aduaneiro pelo qual certos bens podem ser trazidos ao território aduaneiro de um Membro condicionalmente desonerados, total ou parcialmente, do pagamento de direitos aduaneiros e outros tributos, ou elegíveis para restituição de direitos aduaneiros, com base em que tais bens sejam destinados a industrialização, processamento, ou reparo e posterior exportação.

¹² A modalidade tradicional do Recof requer um sistema informatizado homologado pela Receita Federal para controle do regime. Já o Recof-Sped segue o controle informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

¹³ Nos estados de São Paulo e Paraná o beneficiário pode também suspender o ICMS. No estado do Rio de Janeiro o benefício da suspensão do ICMS é reconhecido para as empresas do setor aeronáutico.

¹⁴ Ressalte-se que, ao fim e ao cabo, os regimes de entreposto industrial têm natureza jurídica de isenção sob condição resolutiva ou resolutória, uma vez que há suspensão do pagamento dos tributos até o cumprimento da condição pactuada no ato de concessão ou de habilitação, nos termos do que prescreve o art. 179, caput, do Código Tributário Nacional - .

tributos até então suspensos. A mercadoria, no estado em que foi importada, poderá também ser exportada, reexportada ou destruída.

Evolução histórica das importações e exportações sob o regime Recof

(Importações e exportações, em US\$ bilhões x anos¹⁵)



3. Os incentivos à exportação no PLP n. 68/2024

Muito embora a Reforma Tributária e, por conseguinte, o Projeto de Lei Complementar não tratem especificamente acerca do Imposto sobre as Importações, pelo fato de as operações de importações serem fortemente impactadas pelo ICMS, PIS, COFINS e IPI, tributos a serem extintos e substituídos pela CBS e IBS, também haverá reflexos da reforma nessas importações, de modo que se mostra relevante e pertinente a análise da manutenção/preservação dos dois regimes especiais nos dispositivos normativos trazidos pelo PLP n. 68/2024.

As operações de importações sujeitas ao *regime comum*, no que se refere à CBS e ao IBS, estão dispostas nos art. 57 a 78 do PLP n. 68/2024. Por sua vez, as operações sujeitas aos *regimes aduaneiros especiais* estão reguladas entre os art. 83 a 91 (Capítulo I, Título II). No entanto, a nosso ver, *não foi dada a devida aten-*

¹⁵ Fonte: Receita Federal do Brasil.

ção ao Recof, como ocorreu com os demais regimes especiais, como passamos a expor.

O projeto de lei complementar segrega o regime especial do drawback nas três modalidades vigentes no Brasil, quais sejam, suspensão, isenção e restituição¹⁶. A modalidade do drawback-suspensão é a mais largamente utilizada nas operações de comércio exterior no Brasil, envolvendo as importações das matérias-primas e as exportações dos produtos com estas industrializados, referidos no PLP 68/2024 como bens materiais.

O drawback na sua modalidade suspensão é internacionalmente classificado como um dos regimes de aperfeiçoamento ativo, situação que assim passa a ser prevista no PLP 68/2024, conforme dispõe o art. 88, § 4º¹⁷, inclusive tratando destinações diversas dadas aos bens materiais, originalmente previstas para emprego no processo produtivo e subsequente exportação do produto final resultante da industrialização.

A previsão do PLP 68/2024 quanto ao tratamento tributário a ser aplicado aos bens materiais importados ao amparo do drawback, na sua modalidade suspensão, é o mesmo atualmente vigente, ou seja, suspensão do pagamento do IBS e da CBS, enquanto vigente o regime especial.

Quanto aos produtos adquiridos no mercado interno para aplicação no processo industrial sob a égide do drawback, na modalidade de suspensão, é matéria remetida ao regulamento da lei complementar, da mesma forma que a discriminação dos demais regimes aduaneiros especiais de aperfeiçoamento. Contudo, o regime do drawback teve tratamento no projeto de lei, com menção explícita a ele, muito possivelmente influenciado pela sua importância econômica.

O PLP 68/2024 faz referência ao projeto industrial aprovado mediante ato concessório e a possíveis destinações diversas

¹⁶ Suspensão: art. 88; Isenção e Restituição: art. 89

¹⁷ Art. 88, § 4º Os bens materiais submetidos ao regime **aduaneyro especial de drawback**, que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregados no processo produtivo de bens finais, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregados em desacordo com este, quando destinados para o mercado interno, no estado em que foram importados ou adquiridos ou, ainda, incorporados aos referidos bens finais, ficam sujeitas ao pagamento do IBS e da CBS acrescidos de juros e multa de mora.

dos bens materiais importados ao que foi previamente previsto, seja por empregado em situação não contemplada pelo ato aprovado, especificamente nas hipóteses de destinação ao mercado interno no mesmo estado físico da importação ou incorporado no produto industrializado. Basicamente, são situações de não consumação da exportação prevista no ato concessório. Essas hipóteses de não adimplemento do previsto no ato concessório, implica na sujeição ao recolhimento do IBS e da CBS não pagos no momento da importação, acrescidos de juros e de multa de mora.

O projeto de lei não trata sobre o descumprimento do ato concessório no que se refere ao prazo para seu adimplemento. A regulamentação atual é a incidência dos tributos devidos e com pagamento suspenso pela aplicação do regime especial, acrescidos de juros e de multa mora, calculados desde o registro da declaração de importação, se as destinações previstas não ocorrerem no prazo estipulado no ato concessório. É esperado que o mesmo ocorra na regulamentação do drawback, na modalidade suspensão, pois todo regime especial precisa ter um termo final.

Pode-se considerar que o texto do PLP 68/2024 incorporou a evolução normativa do drawback verificada ao longo do tempo, especialmente nos últimos anos, ao prever a possibilidade de utilização no processo industrial de matérias-primas e insumos importados, juntamente com os adquiridos no mercado interno.

O art. 89¹⁸ do PLP 68/2024 estabelece que não haverá tratamento tributário diferenciado quanto ao IBS e à CBS a ser aplicado para os bens materiais submetidos às modalidades de isenção e de restituição do regime aduaneiro especial de drawback. Nesse sentido, ao que tudo indica, tais modalidades de drawback (isenção e restituição), atualmente previstas na legislação aduaneira, deixarão de existir para os dois tributos (IBS e CBS). No entanto, continuarão previstas na legislação aduaneira a ser aplicada especificamente ao Imposto sobre a Importação (DL n. 37/66).

Em outro giro, o projeto de lei complementar não cita expressamente o Recof em seu texto, como o fez em relação a outros tantos regimes aduaneiros especiais, tratando-os, inclusive, em “Seções” próprias do Título II, Capítulo I. Nesse sentido, destaque-

¹⁸ Art. 89. Não haverá qualquer tratamento tributário diferenciado, relativo ao IBS e à CBS, a ser aplicado para os bens materiais submetidos às modalidades de isenção e de restituição do regime aduaneiro especial de drawback.

se o Regime de Trânsito (Seção I, art. 83), os Regimes de Depósito (Seção II, arts. 84 e 85), os Regimes de Permanência Temporária (Seção III, art. 86 e 87), os Regimes de Aperfeiçoamento, em específico o Drawback (Seção IV, art. 88, a 90), o Repetro – Regime Especial Aplicável ao Setor de Petróleo e Gás (Seção V, art. 91), o Reporto- Regime de Incentivo à Modernização e à Ampliação a Estrutura Portuária (art. 98), Reidi – Regime de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (art. 99).

A nosso ver, o legislador optou por tratar do Recof na Seção IV – Capítulo I, Título II - Dos Regimes de Aperfeiçoamento, ao não se referir explicitamente a esse regime especial, remetendo-o à regulamentação a ser dada no âmbito de todos os demais regimes existentes sob a (novel) denominação de regimes aduaneiros especiais de “aperfeiçoamento” (art. 88, § 1º). No entanto, em razão da relevância econômica do Recof para a indústria nacional, assim como sua especificidade técnica (controle informatizado), entendemos que merecia uma menção específica no texto da PLP n. 68/2024.

Caso o PLP não faça referência expressa ao Recof, a exemplo a que fez aos outros regimes aduaneiros especiais, uma vez publicada a lei complementar, fica sujeito à discussão se deixaria de ser aplicado até que fosse editado o regulamento.

Um aspecto a ser destacado com relação ao artigo 88 do PLP n. 68/2024, é a possibilidade de haver regulamentações diferentes, no tocante às espécies dos regimes de aperfeiçoamento ativo, entre os dispositivos do atual Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009) e aqueles que constarão dos futuros regulamentos do IBS e da CBS.

Importante salientar, com relação ao art. 88 do PLP, é que ao destacar nos seus §§ 3º e 4º a espécie drawback dentre aquelas que apresentam as características dos regimes aduaneiros de aperfeiçoamento, gerou situação na qual pode levar à interpretação de que tais dispositivos não se aplicariam aos demais regimes não explicitamente previstos, como, p. ex, o Recof. Tal situação poderá criar distorções no sistema, em afronta ao princípio da neutralidade

Por fim, é de extrema importância que seja esclarecida uma questão: como ficará a suspensão do ICMS, a ser substituído pelo IBS, para o Recof? Atualmente, apenas as legislações de SP, RJ e PR permitem a suspensão do ICMS para o Regime. No entanto, a nosso ver, o PLP deveria estabelecer que a suspensão do IBS

abrangeria todos os Estados-membros, a fim de cumprir o que está previsto no princípio da neutralidade, previsto no art. 2º da PLP¹⁹.

4. Conclusão

Diante da análise realizada nesta nota técnica, conclui-se que as disposições do PLP 68/2024, concernentes ao regime especial do drawback, modalidade suspensão, contempla as questões atualmente aplicáveis, incorporando, inclusive, as evoluções normativas verificadas desde a instituição do regime no Brasil e em com os novos acordos internacionais internalizados no Brasil.

Por sua vez, a despeito de sua importância econômica, o Recof não teve o merecido tratamento normativo. Não houve menção explícita no PLP 68/2024, implicando, inclusive, no risco de continuidade da aplicação do regime no tocante à suspensão da incidência do IBS e da CBS na importação de insumos destinados ao processo produtivo das empresas habilitadas ao regime especial.

Os dados estatísticos relativos aos dois regimes aduaneiros especiais analisados, desvelam a importante participação no comércio exterior brasileiro, com movimentação de bilhões de dólares em bens materiais por ano e, por conseguinte, pela natureza industrial a eles associados, a inquestionável relevância para a indústria brasileira. Assim, não se pode descuidar quanto à questão da desoneração dos tributos incidentes na importação de insumos destinados a esses regimes, para que os produtos brasileiros a serem exportados, como resultantes dos respectivos projetos industriais, não percam a competitividade por distorções geradas em função da inadequada tributação incidente nas operações de comércio exterior que utilizam o drawback, modalidade suspensão, e o Recof.

¹⁹ Art. 2º O IBS e a CBS são informados pelo princípio da neutralidade, segundo o qual esses tributos devem evitar distorcer as decisões de consumo e de organização da atividade econômica, ressalvadas as exceções previstas na Constituição Federal e nesta Lei Complementar.

O ATUAL MODELO DE CONSENSUALIDADE INCIDENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PAULISTA: A SUA INFLEXÃO PERANTE A NORMATIVIDADE DO PLP N. 108/2024

Valério Pimenta de Moraes¹

1. Consensualidade e descontentioso tributário: manifestação da praticabilidade tributária

Técnicas de prevenção ou solução de conflitos, com a adoção de medidas de autocomposição – e de maior interesse para o presente – decorrentes da relação jurídico-tributária entre as Administrações Tributárias e os contribuintes, tornaram-se, de fato, uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro.

É certo ainda que tais métodos, especificamente quanto ao seu aspecto de solução de conflitos, são considerados como alternativos, na medida em que tomados com relação ao método usual de solução – o judicial. Contudo, mostram-se interrelacionados, de maneira que se influenciam mutuamente com a constituição de prejudicialidades nos seus desenvolvimentos originários².

Essa nova realidade do desenvolvimento de métodos alternativos, certamente se mostra como desdobramento da atuação

¹ Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Integrante do grupo de estudos “GT-13-Descontentioso” do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas – NEF – FGV.

² Nesse sentido, como autêntico filtro dos conflitos a serem apreciados pelo Poder Judiciário, prevalente o entendimento da influência da decisão final no processo administrativo tributário sobre o processo judicial, na medida em que a Administração Tributária, como parte, se encontraria premida do seu interesse em litigar sobre uma decisão que lhe fora contrária, seja por ausência de interesse jurídico do seu pedido, seja, ainda, por se mostrar juridicamente impossível.

do Poder Constituinte Reformador, pela explicitação do princípio da eficiência introduzido na redação original do art. 37 da Constituição Federal de 1988, pela Emenda Constitucional n. 19/1998, denotando a razão instrumental, com a adequação entre meios e fins, na atuação estatal amplificada de pacificação social.

Daí dizer que a introdução de mecanismos alternativos de prevenção ou solução de conflitos apresentam como marco de destaque nacional por ocasião da realização do II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo, datado de 13 de abril de 2009, momento no qual os representantes dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário assumiram o compromisso de fortalecimento da efetividade da prestação jurisdicional, com base no objetivo de dar maior efetividade ao princípio constitucional da razoável duração do processo e na prevenção de conflitos, de maneira a estimular a resolução de conflitos por meios autocompositivos, voltados para a maior pacificação social e a menor judicialização³.

Tanto assim que, em consequência, na aplicação do Direito Tributário, estruturou-se verdadeira cláusula geral para a realização da autocomposição pela Administração Tributária⁴, em que a

³ BRASIL. “II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo”. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/Iipacto.htm>. Acesso em: 07 jul. 2024.

⁴ Nesse sentido, a disposição do art. 26 do Decreto-Lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro): “Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial. § 1º - O compromisso referido no “caput” deste artigo: I - buscará solução jurídica proporcional, equânime, eficiente e compatível com os interesses gerais; II – (VETADO); III - não poderá conferir desoneração permanente de dever ou condicionamento de direito reconhecidos por orientação geral; IV - deverá prever com clareza as obrigações das partes, o prazo para seu cumprimento e as sanções aplicáveis em caso de descumprimento. § 2º (VETADO)”. Diga-se que, com esse mesmo sentido o quanto se extrai do comando do art. 3º, § 2º, do Código de Processo Civil de 2015: “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos”.

prevenção (“minus”) e a solução (“plus”) consensual de conflitos passam a integrar a pauta de deveres do Estado, pelo exercício de autoridade administrativa tributária determinada, com o fim de eliminar a situação contenciosa junto ao contribuinte, considerada como efetivamente posta ou ainda em estado potencial.

Diga-se que, para tanto, por consensualidade para a Administração Tributária, em seu sentido restrito, adota-se como modalidade técnica de gestão administrativa, formada pelo acordo de vontades – de manifestação livre –, em que as partes – em caso, a Administração Tributária e os contribuintes – firmam acordos administrativos⁵, com vistas ao estabelecimento de limites para o exercício do poder imperativo estatal, seja por meio da terminação de específico processo administrativo tributário já instalado; seja, até mesmo, pela criação de obrigações alternativas que obstem a sua instalação, dentro de um ambiente procedimentalizado.

Ao se voltarem, portanto, para a possibilidade de realização da pacificação social com menor litigância, emerge, por meio da consensualidade – assentada na construção de solução dialógica da composição –, a criação de instrumentos mais simplificados para a realização das obrigações tributárias, de maneira que os meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários mostrem-se, ao final, para o ordenamento jurídico, como viabilizadores do princípio da praticabilidade tributária, concebido como o conjunto de condições – normativas e executivas – garantidoras da execução eficiente e econômica das leis tributárias⁶, instalando, por meio da ponderação com outros valores constitucionais, a possibilidade do exercício de uma verdadeira discricionariedade regrada por parte da Administração Tributária.

Logo, em que pese poderem ser sujeitos a óbices teóricos e culturais – com destaque a referência à indisponibilidade do interesse público –, os meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários promovem a tutela do patrimônio público com

⁵ Advertem André de Carvalho Ramos e Erik Frederico Gramstrup que a compreensão contratual não pode ser interpretada nos termos de sua utilização pelo direito privado (RAMOS; GRAMSTRUP, 2021, p. 383).

⁶⁵ Mizabel Derzi denota o fato da praticabilidade ser considerada como princípio constitucional implícito, em linha com a doutrina alemã (DERZI, 2021, p. 148).

a solução conflituosa – potencial ou efetiva – pelo modo mais rápido, simples e prático, e dentro de parâmetros fixados em lei⁷.

Destaca-se, portanto, o reconhecimento da necessidade da fixação por lei⁸, para a procedimentalização própria da Administração Tributária, diante da interpretação ao princípio da legalidade atribuída ao administrador público no exercício de suas funções, em específico naquilo que diz respeito à potestade tributária, em que não há margem para discricionariedade absoluta, afinal, a atividade administrativa de tributação é sempre vinculada.

Logo, a regulação se volta para as situações expressamente previstas em lei, e que se revelam passíveis da aplicação de métodos alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários, expressos pela presença de critérios claros e objetivos para a atuação da Administração Tributária⁹.

Há que ser considerado, ainda, que a implementação concreta do meio alternativo a ser utilizado, se perfaz por meio da adesão do contribuinte para tal fim. Isso porque se toma como fundamental a observância ao princípio da isonomia tributária,

⁷ Pondera Regina Helena Costa a situação paradoxal naquilo que diz respeito à eventual alta litigiosidade judicial decorrente do regramento destinado a detalhar as disposições legais relacionadas aos meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários, o que poderia inibir a força e validade do instrumento como praticabilidade tributária (COSTA, 2007, p. 279).

⁸⁷ Nesse sentido, o quanto se extrai do Enunciado n. 74 do I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios do Conselho da Justiça Federal (“74 Havendo autorização legal para a utilização de métodos adequados de solução de controvérsias envolvendo órgãos, entidades ou pessoas jurídicas da Administração Pública, o agente público deverá: (i) analisar a admissibilidade de eventual pedido de resolução consensual do conflito; e (ii) justificar por escrito, com base em critérios objetivos, a decisão de rejeitar a proposta de acordo”).

⁹ Para o ponto sustenta Eduardo Talamini, “Já em outros casos, embora o bem jurídico seja indisponível, outros valores constitucionais podem justificar que, mediante lei, o Estado renuncie a determinadas decorrências ou derivações do bem indisponível. Assim, a potestade tributária é indisponível, mas é possível lei autorizando a remissão, a anistia, do crédito fiscal”. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitoria). Disponível em: <https://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%Aancias_processuais_2005?auto=download>. Acesso em: 09 jul. 2024.

previsto pelo art. 150, II, da Constituição Federal¹⁰, que acaba por assegurar que a forma de consensualidade será aplicada de maneira uniforme a todos aqueles contribuintes que se enquadrem na mesma situação fática.

Dessa maneira, instala-se, por meio da adoção consensual de métodos alternativos de prevenção e solução de conflitos tributários, a estrutura do que se pode denominar de descentencioso tributário, com a implementação de instrumentos negociados de racionalização da cobrança e da conformidade na realização dos deveres acessórios. Assim, a manifesta – e ainda existente – divergência, até mesmo cultural, de interesses entre a Administração Tributária e o contribuinte cede espaço para a acomodação dos interesses pela convergência entre o interesse público e o particular.

2. Da experiência do ordenamento tributário paulista

Cumpre-nos, para os limites do presente trabalho, uma breve incursão analítica relacionada aos meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários adotados pelo ordenamento jurídico paulista. Assim, dentre outros mecanismos alternativos disciplinados pelo ordenamento paulista¹¹, são objeto de interesse específico, o considerado mecanismo de prevenção do conflito tributário, presente no denominado Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes” (disciplinado originariamente pela Lei Complementar estadual n. 1.320/2018); e, com natureza jurídica diversa, o considerado mecanismo de solução do conflito tributário, constante no denominado Programa “Resolve

¹⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

¹¹ Desde logo, acentue-se que o mecanismo específico da transação tributária disciplinado pelo ordenamento paulista será cuidado por outra nota técnica a ser integrada aos trabalhos produzidos pelo GT-13-Descentencioso, à vista da peculiaridade e complexidade próprias da divisão da atividade acadêmica.

Já” (disciplinado originariamente pela Lei estadual n. 17.784/2023).

Nesse contexto, de um modo geral, pode-se considerar dois pressupostos para o estabelecimento de acordos administrativos para a prevenção ou a solução de conflitos tributários e sua consequente classificação jurídica: (i.) a existência de um potencial ou efetivo objeto litigioso, relacionado com a aplicação da legislação tributária; (ii.) a possibilidade de concessões mútuas entre a Administração Tributária e o contribuinte, quanto ao objeto litigioso.

A partir de então, as consequências jurídicas a serem aplicadas com base na utilização de meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos, como consideradas, dentro de uma regulação procedimental, em que se alcança ou a terminação de específico processo administrativo tributário já instalado ou a imposição de obrigações tributárias alternativas que obstem a sua instalação.

Pela relevância para a identificação da natureza jurídica do mecanismo alternativo que venha a incidir no equacionamento da matéria, toma-se por conflito potencial entre a Administração Tributária e os contribuintes, aquele relacionado ao momento procedimental em que o lançamento tributário administrativo tributário ainda não foi levado a termo em sua constituição, revelando-se, portanto, como modalidade de prevenção ao conflito tributário.

Ao passo em que, por conflito efetivo, mostra-se como aquele em que o lançamento tributário foi devidamente constituído e, em consequência, oportunizada a defesa administrativa no contencioso administrativo tributário paulista¹², de maneira a se revelar como modalidade de solução do conflito tributário.

Sobre essa dinâmica procedimental, vai nos interessar, em específico, a discricionariedade regrada administrativa, sobretudo com relação à aplicação de encargos financeiros (em especial descontos financeiros das penalidades tributárias e termo inicial da contagem dos juros de mora e da atualização financeira) no proces-

¹² Diga-se que, normativamente, o processo administrativo tributário paulista inaugura-se com a apresentação da defesa administrativa pelo sujeito passivo, conforme a previsão do art. 33 da Lei estadual paulista n. 13.457/2009 (“Artigo 33 - O processo administrativo tributário regulado por esta lei tem por origem a apresentação de defesa, em face de auto de infração lavrado por Agente Fiscal de Rendas”).

so administrativo tributário paulista relacionado com o ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – como campo para a incidência de meios alternativos para a prevenção e solução de conflitos tributários, em cada uma das modalidades aqui cuidadas (respectivamente pelo Programa “Nos Conformes” – de natureza preventiva do conflito – e pelo Programa “Resolve Já” – de natureza de solução do conflito).

2.1. Do Programa “Nos Conformes”

A promulgação da Lei Complementar estadual n. 1.320/2018 representou um marco importante de harmonização na relação entre o contribuinte e a Administração Tributária paulista, em momento anterior à lavratura do lançamento tributário.

Em linhas bastante sumárias, o programa cria um sistema de classificação de contribuintes, conforme o seu relacionamento com a Administração Tributária e o cumprimento de obrigações tributárias.

Para tanto, visa o estabelecimento de um ambiente de confiança recíproca, com a redução de custos para os contribuintes, aperfeiçoamento comunicativo e melhora da qualidade da tributação.

Nesse contexto, quatro são os seus princípios que lhe conferem a identidade: (i.) a possibilidade da simplificação no cumprimento das obrigações do sistema tributário estadual; (ii.) a boa-fé e previsibilidade das condutas (ressaltando os condicionamentos estabelecidos); (iii.) as consectárias segurança jurídica; publicidade e transparência; (iv.) o estabelecimento de mecanismos de concorrência leal entre os agentes econômicos.

Merece destaque no estabelecimento de regramento específico conducente à autorregulamentação do contribuinte, constante do seu artigo 14, e com a decorrente regulamentação em atos normativos derivados¹³, em que se afere a possibilidade de cons-

¹³ Artigo 14 - A Secretaria da Fazenda incentivará os contribuintes do ICMS a se autorregularizarem por meio dos seguintes procedimentos, sem prejuízo de outras formas previstas na legislação: I - Análise Informatizada de Dados -

trução de uma solução dialógica da composição relacionada ao cumprimento de obrigações tributárias – em regra, acessórias –, por meio de meio de concessões mútuas para as partes.

Diante desse comando, para a Administração Tributária paulista aceitam-se os comportamentos condicionados e relacionados para os casos em que não a ação fiscal não seja decorrente de ordem judicial ou fraude devidamente caracterizada: (i.) possibilidade de utilização de processos de fiscalização específicos; (ii.) possibilidade de notificação prévia frente a informações indiciárias, que não se considera como início de fiscalização e que configuram modo de adesão ao programa pelo contribuinte com a sua aceitação expressa; (iii.) possibilidade de estabelecimento de prazo para o cumprimento espontâneo das irregularidades aferidas por meio indiciário.

Em contraprestação condicionada, ao contribuinte são exigidos os comportamentos de: (i.) saneamento das irregularidades aferidas no prazo estipulado pela fiscalização; (ii.) adoção do procedimento não implica em ruptura da espontaneidade durante o prazo para cumprimento e regularização das irregularidades fiscais.

AID, consistente no cruzamento eletrônico de informações fiscais realizado pela Administração Tributária. II - Análise Fiscal Prévia - AFP, consistente na realização de trabalhos analíticos ou de campo por Agente Fiscal de Rendas, sem objetivo de lavratura de auto de infração e imposição de multa. § 1º - A critério da Secretaria da Fazenda, o contribuinte poderá ser notificado sobre a constatação de indício de irregularidade, hipótese em que ficará a salvo das penalidades previstas no artigo 85 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, desde que sane a irregularidade no prazo indicado na notificação. § 2º - Os procedimentos previstos neste artigo não configuram início de ação fiscal e não afastam os efeitos da espontaneidade de que trata o artigo 88 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989. § 3º - Decorrido o prazo indicado na notificação prevista no § 1º deste artigo sem a devida regularização, o contribuinte estará sujeito ao início de ação fiscal e às penalidades previstas na legislação. § 4º - Fica excluída a utilização dos procedimentos previstos no "caput" deste artigo nos casos de ação fiscal decorrente de ordem judicial ou fraude devidamente caracterizada. § 5º - A autorregularização não exclui a possibilidade de parcelamento dos débitos tributários, nos termos da legislação aplicável. § 6º - A autorregularização do contribuinte em recuperação judicial ou falido será objeto de tratamento diferenciado, conforme dispuser o regulamento. § 7º - Os contribuintes classificados nos grupos "A+" e "A" poderão pleitear a Análise Fiscal Prévia, cabendo ao regulamento definir condições, alcance e prazos para a realização dos trabalhos.

Nesses termos, terminado o prazo para o cumprimento espontâneo da irregularidade fiscal constatada, passa o contribuinte à fase de possibilidade de aplicação sancionatória, com a correspondente sujeição ao início de ação fiscal, lançamento tributário e às penalidades previstas na legislação¹⁴.

Assevere-se que, em reforço ao mecanismo de conformidade fiscal e como forma ampla de atuação preventiva para a solução de conflitos tributários, publicou-se a Portaria SRE n. 51/2023¹⁵ (ato da Subsecretaria da Receita Estadual da Secretaria da Fazenda e Planejamento de São Paulo).

A publicação da Portaria SRE n. 51/2023, em regulamentação da disciplina do art. 72, § 2º, da Lei estadual n. 6.374/1989¹⁶,

¹⁴ Destaque-se, por oportuno, que os resultados financeiros alcançados refletem a eficiência administrativa, na medida em que, para o período de abril de 2018 a setembro de 2022, o programa garantiu a arrecadação de R\$ 230,6 milhões, oriundos somente da modalidade preventiva de conflitos por meio da autorregularização do contribuinte (Disponível em: <<https://fecomercio.com.br/noticia/tributos-em-quatro-anos-programa-nos-conformes-reune-conquistas-para-estado-e-contribuintes>>. Acesso em: 09 jul. 2024).

¹⁵ Artigo 1º - O Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM poderá deixar de ser lavrado quando, cumulativamente: I - a infração não implicar falta ou atraso no recolhimento do imposto; II - não existirem indícios de dolo, fraude ou simulação; III - ficar constatado que a infração não trouxe prejuízos à fiscalização, assim entendida qualquer ação ou omissão que: a) implique embaraço, atraso ou dificuldade à ação fiscal, inclusive o descumprimento à notificação fiscal específica; b) prejudique o controle fiscal sobre as operações ou prestações; IV - o contribuinte não tiver sido autuado por qualquer das infrações previstas no artigo 85 da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, ou notificado nos termos do artigo 2º, nos últimos 3 (três) anos; V - o contribuinte não possuir débitos, inscritos ou não em dívida ativa, ou, caso possua, estiverem com exigibilidade suspensa. Artigo 2º - Caso o AIIM não seja lavrado em decorrência da aplicação do artigo 1º, o contribuinte deverá ser notificado, preferencialmente via Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC, previsto na Lei 13.918, de 22 de dezembro de 2009, a: I - adotar as providências necessárias à regularização pretérita da infração, caso seja possível e indispensável, em prazo compatível; II - cumprir, a partir da data da cientificação, as obrigações tributárias pertinentes em conformidade com a legislação.

¹⁶ Artigo 72 - A administração tributária tem por atribuição fazer cumprir a legislação relativa aos tributos de competência estadual, devendo adotar, na sua consecução, procedimentos que estimulem o atendimento voluntário da obrigação legal, reduzam a inadimplência e reprimam a sonegação, tais como

regulamentou as hipóteses de não lavratura do auto de infração e imposição de multa, de maneira que o lançamento tributário não será efetuado, desde que se afirmem objetiva e cumulativamente, as seguintes condições: (i.) a infração não implicar falta ou atraso no recolhimento do imposto; (ii.) não existirem indícios de dolo, fraude ou simulação no comportamento fiscal do contribuinte; (iii.) ficar constatado que a infração não trouxe prejuízos à fiscalização, assim entendida qualquer ação ou omissão que: (iii.1.) implique embaraço, atraso ou dificuldade à ação fiscal, inclusive o descumprimento à notificação fiscal específica; (iii.2.) prejudique o controle fiscal sobre as operações ou prestações; (iv.) o contribuinte não tiver sido autuado por qualquer das infrações previstas no artigo 85 da Lei n. 6.374/89 (infrações relativas ao pagamento e/ou crédito do imposto, à documentação fiscal, à inscrição no cadastro, etc.) ou não tenha usufruído do benefício da portaria nos últimos três anos (aparente período de prova ou de reincidência).

Desse modo, cumpridos pelo contribuinte todos os requisitos condicionantes estabelecidos pela referida portaria, será notificado, após o término do trabalho fiscal (preferencialmente via Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC), acerca da não lavratura do AIIM, mostrando-se como um método alternativo de prevenção do conflito tributário.

2.2. Do Programa “Resolve Já”

Por sua vez, como exemplo de modalidade de meio alternativo de solução de conflitos tributários, a Lei estadual n. 17.784/2023¹⁷ instituiu o Programa “Resolve Já”, estimulando a

a educação fiscal, a orientação de contribuintes, a divulgação da legislação tributária, a fiscalização e a aplicação de penalidades. (...) § 2º - Em observância aos princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade, o Auto de Infração e Imposição de Multas pode deixar de ser lavrado nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

¹⁷ Retomando a discricionariedade regrada administrativa com relação à aplicação de encargos financeiros com influência no processo administrativo tributário paulista, destaca-se a redação do art. 85-C da Lei estadual n. 17.784/2023: “Artigo 85-C - Decorrido o prazo estabelecido no item 1 do § 1º do artigo 85-B desta lei e atendidas as condições previstas neste artigo, as infrações constantes do artigo 85 desta lei ficarão sujeitas às seguintes multas,

autorregularização de contribuinte com exigência fiscal decorrente de de auto de infração e imposição de multa, ainda não inscrito em dívida ativa, por meio da redução graduada do valor financeiro da multa punitiva, com condições favorecidas pelo pagamento à vista ou parcelamento em até 60 meses. Com isso, procura-se a redução da litigiosidade na esfera administrativa (estimada em atuais R\$ 118 bilhões de reais como o estoque do processo administrativo tributário paulista), e com a promoção, consequente, de maior segurança jurídica e a melhoria do ambiente de negócios.

A adesão ao Programa poderá ser realizada de maneira integral ou parcial da correspondente exigência fiscal constituída pelo auto de infração e imposição de multa, ainda não findo no processo administrativo tributário paulista, devidamente formalizado por pedido próprio, trazendo como condicionantes assumidas para a construção de uma solução dialógica da composição do meio alternativo: (i.) confissão irretratável do débito fiscal constituído, com expressa renúncia a qualquer defesa ou recurso administrativo e a desistência daqueles já interpostos; (ii.) interrupção, desde que deferido o pedido: (a) dos juros de mora, a partir do segundo mês

sem prejuízo do disposto nos artigos 95 e 101 desta lei: I - em havendo exigência do imposto relacionado com a infração – multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto; II - nas demais hipóteses, multa equivalente à prevista no artigo 85 desta lei, com redução de 30% (trinta por cento). § 1º - A aplicação do disposto neste artigo fica sujeita, cumulativamente, ao seguinte: 1 - deverá ser requerida no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação do julgamento da defesa ou recurso, antes de sua inscrição na Dívida Ativa, nos termos de disciplina estabelecida em regulamento; 2 - deverá haver expressa renúncia ao direito de litigar no processo administrativo tributário e desistência do litígio pelo autuado, nos termos de disciplina estabelecida em regulamento; 3 - o débito fiscal seja objeto de extinção ou de parcelamento em até 60 parcelas, nos termos previstos na legislação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do término do prazo indicado no item 1 deste parágrafo; 4 - não haja imputação de dolo, fraude ou simulação. § 2º - O rompimento do parcelamento referido no item 3 do § 1º deste artigo, nos termos previstos na legislação:

1 - implica imediato cancelamento da aplicação do disposto neste artigo em relação ao débito remanescente, reincorporando-se a multa aplicada nos termos do artigo 85 desta lei e tornando o débito imediatamente exigível, com os acréscimos legais previstos na legislação; 2 - acarretará a inscrição e o ajuizamento da execução fiscal do débito fiscal. § 3º - Às multas previstas neste artigo não se aplica o disposto no § 8º do artigo 95 desta lei.

seguinte àquele em que tiver sido protocolado; (b.) atualização monetária, a partir do dia imediato à quele em que tiver sido protocolado.

3. A considerada inflexão do modelo estadual de aplicação de meios alternativos de prevenção e solução de conflitos tributários, frente à regulamentação da Reforma Tributária do Consumo promovida pelo PLP n. 108/2024

É certo que toda a ordem de criação e manutenção de meios alternativos de prevenção ou solução de conflitos tributários, até o momento adotada pelo estado de São Paulo, decorreu da sua autonomia federativa, imprimindo arranjos próprios em razão da peculiaridade regional de sua economia¹⁸.

Assim, em específico, diante dos limites do presente trabalho, em especial a aplicação diferenciada relacionada aos encargos financeiros do crédito tributário tomou por base a aferição concreta daquilo que se extraiu de dados específicos da economia paulista, tirados de acordo com a relacionada apreensão dos efetivos riscos dos seus passivos tributários, e que permitiram concluir pela possibilidade da autorregularização pelo contribuinte como substituição lógica à litigiosidade, em busca da garantia da estabilidade da aplicação da lei paulista e da própria pacificação social no ambiente tributário.

É inegável que, dentre outros fundamentos de validade constitucional – mesmo não ingressando na discussão acerca da constitucionalidade – ou não – do redesenho do pacto federativo em razão da competência compartilhada tributária inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132/2023 –, a adoção de meios alternativos para a prevenção e solução de conflitos, como nos casos decorrentes da relação específica entre a tributação e a economia, pode ser tratada por lei dos estados-membros de acordo com a identificação da sua peculiaridade econômica regional, com assen-

¹⁸ Para tanto, ressalta-se a necessária observância pelo estado-membro da responsabilidade fiscal em sua gestão, na qual qualquer renúncia arrecadatória deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, conforme a disciplina do art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000.

to na competência concorrente para tratar de direito tributário e financeiro (art, 24, I, da Constituição Federal).

Contudo, a regulamentação da Reforma Tributária sobre o Consumo, promovida pela redação atual do PLP n. 108/2024, em trâmite no Congresso Nacional, acaba por limitar a adoção de meios alternativos para a prevenção e solução de conflitos tributários, na guia da peculiaridade regional da economia do ente federativo.

É o quanto se extrai do seu art. 27, XVIII, ao estruturar uma das competências da Diretoria do Comitê Gestor do IBS, atribuição reforçada pela disposição do seu art. 83:

Art. 27. **Compete** à Diretoria-Executiva:

(...)

XVIII - **supervisionar a elaboração e submeter à aprovação** do Conselho Superior do CG-IBS dos **planos** nacionais e **regionais de ações** integradas relacionadas à orientação, à arrecadação, ao monitoramento, à fiscalização, ao lançamento e à **aplicação de métodos de solução adequada de litígios e cobrança do imposto;**

Art. 83. A lavratura do ato de lançamento de ofício não impede a adoção de procedimentos de solução consensual de controvérsias tributárias, **observados** o disposto em lei específica e **os critérios e limites estabelecidos em ato do CG-IBS.** (grifos nossos)

Nos termos da redação dada pelo PLP n. 108/2024, a estruturação da adoção de meios de prevenção e solução de conflitos tributários implica na redução da autonomia dos estados-membros (mesmo em sua feição de competência concorrente), pois perderiam o seu poder atual ao se submeterem, em tudo, ao regramento do Comitê Gestor do IBS.

Consequentemente, cingindo-se exclusivamente à específicas disposições do art. 27, XVIII, c/c art. 83, ambos do PLP n. 108, manifesta a inconstitucionalidade da sua regência, na medida em que tende – e, corre-se o risco de dizer, não só para o ponto, mas sistematicamente – a reduzir a autonomia dos entes federativos, com evidente ofensa ao pacto federativo, em sua capacidade de autoadministração de um imposto que, essencialmente, é seu.

Isso porque cabe à lei complementar dispor a matéria de maneira a garantir, de modo suficiente, a autonomia dos estados-membros, para a preservação e escoreita divisão dos centros de poder, próprios do federalismo por cooperação.

Referências

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 09 jul. 2024.

BRASIL. “II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo”. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/IIpacto.htm>. Acesso em: 07 jul. 2024.

BRASIL. Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm>. Acesso em: 07 jul. 2024.

BRASIL. Enunciados da I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios. Conselho da Justiça Federal. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/prevencao-e-solucao-extrajudicial-de-litigios>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SÃO PAULO. Lei complementar n. 1.320, de 06 de abril de 2018. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SÃO PAULO. Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SÃO PAULO. Lei n. 13.457, de 18 de março de 2009. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SÃO PAULO. Lei n. 17.784, de 02 de outubro de 2023. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17784-de-2023.aspx>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda e Planejamento. Portaria SRE n. 51, 31 de julho de 2023. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-SRE-51-de-2023.aspx>>. Acesso em: 07 jul. 2024.

Referências

CAMANO, Fernanda Donabella; CONRADO, Paulo Cesar. “O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação da tese”. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2023.

COSTA, Regina Helena. “Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos dos contribuintes”. São Paulo; Malheiros Editores, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “Direito tributário, direito penal e tipo”. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

LOPES, Filipe. “Tributos: em quatro anos, programa Nos Conformes reúne conquistas para Estado e contribuintes”. Disponível em: <<https://fecomercio.com.br/noticia/tributos-em-quatro-anos-programa-nos-conformes-reune-conquistas-para-estado-e-contribuintes>>. Acesso em: 09 jul. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. “Introdução ao planejamento tributário”. 3. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. “Sanção e acordo na administração pública”. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

RAMOS, André de Carvalho; GRAMSTRUP, Erik Frederico. “Comentários à lei de introdução às normas do direito brasileiro”. 2. ed. São Paulo: Saraiva.

TALAMINI, Eduardo. “A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória)”. Disponível em: < https://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%AAsncias_processuais_2005_?auto=download>. Acesso em: 09 jul. 2024.

COMITÊ GESTOR DO IBS: CRONOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO, INDICAÇÃO DOS REPRESENTANTES AO CONSELHO SUPERIOR E OBRIGAÇÕES LEGAIS CONTINUADAS

*Luciana Moscardi Grillo¹
Rodrigo Frota da Silveira²*

1. Resumo

Esta nota técnica foi elaborada no âmbito do Grupo de Trabalho n. 20 (GT20 – Comitê Gestor) do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (NEF-FGV). As atividades do grupo se devotam ao estudo sobre o Comitê Gestor do Imposto Sobre Bens e Serviços (CG-IBS), entidade cuja implantação deverá permitir a gestão coordenada e integrada do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) entre Estados, Distrito Federal e Municípios, dotados da competência tributária compartilhada do

¹ Auditora Fiscal da Receita Estadual de São Paulo desde 1998, exerceu as funções de Delegada Tributária de Julgamento (2008-2016), Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas (2 mandatos) e Delegada Regional Tributária em Bauru (2022 até o presente). Graduada em Engenharia Civil e Direito. Máster Internacional em Fazenda Pública, Gestão e Administração Tributária pela Universidade Nacional de Educação a Distância da Espanha. Avaliadora certificada para aplicação da ferramenta TADAT, de avaliação de desempenho de administrações tributárias nacionais e subnacionais. Membro da Comissão Técnica da Febrafite e Diretora Jurídica da Associação dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de São Paulo.

² Auditor Fiscal da Receita Estadual, professor, membro da Comissão Técnica da Febrafite, pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas-SP, graduado em administração e direito, mestre em Administração pela Faculdade de Economia e Administração-USP, especialista em Política e Técnica Tributária pelo Centro Interamericano de Administrações Tributária.

novo imposto, conforme prevê a Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023.

As disposições legais relacionadas à instituição do CG-IBS integram o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108/2024, com base no qual a presente nota sistematiza a cronologia de implantação do CG-IBS, com os necessários apontamentos acerca da indicação dos representantes dos entes federados ao seu Conselho Superior (CS) e das obrigações legais continuadas a que estará sujeito.

2. Introdução

A reforma ao sistema de tributação sobre o consumo no Brasil teve início com a aprovação da EC n. 132/2023. O constituinte reformador, como resultado do processo democrático, deliberou por um modelo de tributação sobre valor adicionado dual, no qual coexistirão uma Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União e um Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Os novos tributos substituem os atuais PIS, Cofins, ICMS e ISS. Há previsão, ainda, de incidência de um Imposto Seletivo (IS), para fins de tributação das cadeias de produção de bens considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, e da utilização do atual IPI como alternativa à manutenção dos incentivos à produção de bens na Zona Franca de Manaus.

A competência tributária compartilhada entre os entes subnacionais e a adoção do princípio de destino, pelo qual se prevê a distribuição da arrecadação do IBS aos entes federados consoante a concretização das operações de consumo final de bens e serviços, se revelaram desafios à operacionalização do modelo, exigindo a confluência de interesses federativos, da qual resultou a concepção de uma nova entidade pública, por intermédio da qual Estados, Distrito Federal e Municípios, de maneira integrada, exercerão as competências legais para administração do IBS.

Nesse cenário foi concebido o Comitê Gestor do IBS, com previsão constitucional no artigo 156-B, aprovado pela EC n. 132/2023. As matérias relacionadas ao CG-IBS reservadas à lei complementar integram o texto do PLP n. 108/2024, assim como aquelas relativas à instituição do IBS e da CBS encontram-se dis-

postas no PLP n. 68/2024, ambos de autoria do Poder Executivo Federal.

No que tange aos processos legislativos, o PLP n. 68/2024 foi aprovado pela Câmara dos Deputados e o PLP n. 108/2024 ainda pendente de aprovação por aquela casa legislativa. Ambos os projetos deverão seguir ao Senado Federal, com expectativa de apreciação no segundo semestre do ano em curso.

Precedendo a apreciação do projeto de lei pelos deputados federais, foram designados grupos de trabalho específicos, responsáveis pela produção de relatórios com propostas de aprimoramento aos textos originais de ambos os projetos. No quanto respeita ao PLP n. 108/2024, a versão mais atualizada do relatório data de 09 de julho de 2024 e cuida de sua terceira atualização, identificada como REL n. 3/2024.

É com base nessa versão que a nota técnica aduz as considerações pertinentes à cronologia de implantação do CG-IBS e à indicação dos representantes dos entes subnacionais para integrar seu Conselho Superior, além de identificar as obrigações continuadas a cargo do referido órgão a partir do início de seu funcionamento. Sendo assim, é cabível que, por ocasião da publicação do texto legal aprovado pelo Congresso Nacional, seja a mesma atualizada em função de eventuais ajustes típicos do processo legislativo.

3. Natureza jurídica e competências essenciais do Comitê Gestor do IBS

O modelo de tributação ao consumo pelo valor adicionado pressupõe a reunião das bases de incidência da tributação sobre o consumo de bens e serviços, de modo a garantir que a incidência sobre uma base ampla também permita a compensação irrestrita com o imposto pago em etapas antecedentes, pela aquisição de bens e serviços.

A amplitude da base de incidência, portanto, é pressuposto da neutralidade tributária, enquanto resultado da compensação de créditos e débitos por todas as aquisições e vendas realizadas a cada elo da cadeia produtiva, de modo a que a carga tributária respectiva corresponda, exata e tão somente, ao valor que naquela etapa fora acrescido.

Ocorre que, no Brasil, as bases de incidência da tributação sobre o consumo são divididas. Em linhas gerais, a circulação de bens é fato gerador do ICMS, de competência dos estados e do Distrito Federal, e a prestação de serviços constitui fato gerador do ISS, de competência atribuída aos municípios e ao Distrito Federal.

Assim, na medida em que o IBS se propõe a reunir essas bases de incidência, o compartilhamento de competências tributárias entre entes federados de diferentes esferas foi a solução encontrada pelo legislador reformador, na preservação do pacto federativo.

Há que se compreender, contudo, que referido compartilhamento é uma inovação do sistema tributário brasileiro, que precisou identificar uma forma para que essas competências, agora compatilhadas, pudessem ser exercidas de forma harmônica, uniforme, integrada e cooperativa, fazendo surgir a figura constitucional do Comitê Gestor, para que o exercício integrado das competências típicas da gestão do tributo fosse executado pelos entes subnacionais exclusivamente através do CG-IBS.

Por essa razão, já no art. 1º do PLP n. 108/2024 fica assinalada a natureza jurídica do CG-IBS, como entidade pública sob regime especial, dotado de independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, para o exercício da competência compartilhada para administrar o IBS.

Nesse sentido, o CG-IBS é o órgão que deverá definir as diretrizes e coordenar a atuação integrada das administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não se sujeitando à vinculação, à tutela ou à subordinação hierárquica a qualquer outro órgão da administração pública.

Autonomia e independência, portanto, são atributos inerentes a esta entidade, concebida para permitir que a competência tributária relativa ao IBS seja exercida, pelos entes subnacionais, exclusivamente por seu intermédio.

Lastreado por esse conceito, o art. 2º do PLP n. 108/2024 assinala 3 (três) competências essenciais do CG-IBS, quais sejam: 1. editar regulamento único do IBS, com alcance nacional, cuidando, ainda, para que a interpretação e a aplicação da legislação do imposto se dêem de modo uniforme; 2. arrecadar o imposto, efetuando as necessárias compensações e retenções previstas na legislação, para finalmente distribuir o produto da arrecadação aos esta-

dos, Distrito Federal e Municípios de destino das operações de consumo; 3. decidir o contencioso administrativo do IBS.

O § 1º do mesmo art. 2º do PLP n. 108/2024 define uma série de outras competências legais, complementares e relacionadas às competências essenciais identificadas nos incisos de I a III do caput.

4. Estrutura do Comitê Gestor do IBS

O CG-IBS, na forma como concebido, se caracteriza menos como um órgão operacional e mais como um órgão diretivo, consultivo e gerenciador das atividades desenvolvidas pelas administrações tributárias e procuradorias dos entes subnacionais, de acordo com suas competências legais próprias.

Não obstante, as atribuições conferidas ao CG-IBS pela Constituição Federal e pelo PLP n. 108/2024 exigirão uma estrutura organizacional robusta, que contempla o gerenciamento, em nível nacional, das atividades de fiscalização e cobrança, o exercício da arrecadação e distribuição do imposto, a prestação dos serviços de consultoria, o julgamento em todas as fases do contencioso administrativo, e a propositura das disposições legais afetas ao IBS, assim como a uniformização de sua interpretação e aplicação.

Sendo assim, o PLP n. 108/2024 propõe uma estrutura de funcionamento do CG-IBS, com a cautela de facultar sua modificação, dentre as competências atribuídas à Diretoria Executiva, conforme dispõe o artigo 27, inciso XXV, alínea b:

Art. 27. Compete à Diretoria-Executiva:

XXV - propor e encaminhar para aprovação do Conselho Superior, nos termos do regimento interno do CG-IBS:

b) a criação, alteração ou extinção de Diretorias técnicas e administrativas, observadas as competências privativas a que se refere o art. 2º, § 2º;

A estrutura proposta no âmbito do projeto de lei complementar constitui seu Capítulo III – Da estrutura organizacional do CG-IBS, descrita nos artigos de 7º a 39.

O CG-IBS será integrado, portanto, por um Conselho Superior, composto por 27 representantes dos Estados e Distrito Fe-

deral e 27 representantes dos Municípios e Distrito Federal, além de seus respectivos suplentes. Em se tratando da representação estadual e distrital, cada ente federado indicará um membro ao Conselho Superior. Em se tratando da representação municipal, as indicações dependerão da realização de duas eleições distintas, uma para escolha de 14 representantes, na qual o voto de cada município tem o mesmo peso, e outra para escolha de 13 representantes, na qual o voto de cada município terá seu peso ponderado pelo critério populacional.

Após a instalação do Conselho Superior (CS), há previsão de que, entre seus membros, sejam eleitos o Presidente, o 1º Vice-Presidente e o 2º Vice-Presidente. Há disposições no PLP n. 108/2024, ainda, que comandam a alternância da presidência entre o conjunto dos Estados e Distrito Federal e entre o conjunto dos Municípios e Distrito Federal, bem como que a primeira vice-presidência represente esfera federativa diversa da presidência e a segunda vice-presidência, represente esfera federativa diversa da primeira vice-presidência.

Finalmente, o artigo 65 do PLP n. 108/2024 prevê que, na instituição do CG-IBS, ou seja, por ocasião do início de suas atividades, o cargo de presidente seja atribuído a representante do conjunto dos Estados e Distrito Federal.

As regras específicas das indicações e das eleições mencionadas são objeto de tópico próprio desta nota técnica.

Subordinadas diretamente ao CS, a estrutura organizacional do CG-IBS prevê: a Secretaria-Geral, cujo comando será atribuído ao segundo Vice-Presidente; a Assessoria de Relações Institucionais e Interfederativas, cujo comando será atribuído ao primeiro Vice-Presidente; a Corregedoria; a Auditoria Interna e a Diretoria Executiva, esta integrada por 9 (nove) Diretorias.

As Diretorias vinculadas à Diretoria Executiva são: Diretoria de Fiscalização, Diretoria de Arrecadação e Cobrança, Diretoria de Tributação, Diretoria de Informações Econômico-Fiscais, Diretoria de Tecnologia da Informação e Comunicação, Diretoria de Revisão do Crédito Tributário, Diretoria Administrativa, Diretoria de Procuradorias e Diretoria de Tesouraria.

O PLP n. 108/2024, ainda no quanto respeita à ocupação da estrutura organizacional, prevê:

1. Para os cargos de comando (corregedor-geral, auditor interno-geral, diretor-executivo) e para os cargos diretivos de todas as unidades, a alternância e a paridade na indicação de representantes do conjunto dos Estados e Distrito Federal e do conjunto dos Municípios e Distrito Federal, também aplicável às diversas instâncias de julgamento;
2. A participação de pelo menos 30% (trinta por cento) de mulheres, nas estruturas das seguintes unidades: Auditoria Interna e Diretoria-Executiva (e suas Diretorias vinculadas), também aplicável às diversas instâncias de julgamento e por ocasião da ocupação de vagas destinadas a servidores de carreira das administrações tributárias e procuradorias.

5. Cronologia de implantação do Comitê Gestor do IBS

A EC 132/2023 estabelece um período de transição entre os atuais e os novos tributos incidentes sobre operações de consumo, que se inicia em 2026 e se encerra em 2032. Em 2026 incidirão as chamadas alíquotas teste, o que permitirá aprimorar as informações constantes de documentos fiscais eletrônicos e os sistemas de arrecadação e distribuição dos recursos aos entes federados de destino.

Com o início da transição ocorrendo já em 2026, e a necessidade de aprovação do Regulamento do IBS, bem assim de eventuais atos conjuntos com a Receita Federal do Brasil, nas temáticas relacionadas à CBS, a implantação do CG-IBS é premente para a adoção das providências de ordem prática que permitirão o exercício da competência tributária compartilhada entre os entes subnacionais sobre o IBS.

Nesse contexto, o legislador propõe um calendário de implantação do CG-IBS bastante ousado, limitado ao período de 120 (cento e vinte) dias após a publicação da lei complementar que o instituir, reservando o prazo de 90 (noventa) dias, contados da mesma data, para que Estados, Distrito Federal e Municípios efetivem a publicação, no Diário Oficial da União, dos membros e suplentes que integrarão o CS do CG-IBS.

No caso dos Estados e Distrito Federal, basta providenciar a publicação com a mencionada indicação, mas no caso do conjunto dos Municípios e Distrito Federal, a indicação dos membros e suplentes demanda a realização de duas eleições distintas, cada uma podendo ocorrer em dois turnos de votação, para escolha das chapas vencedoras, e somente então permitir a publicação dos membros e suplentes.

Em se tratando da primeira gestão do CG-IBS, a posse dos membros do CS será presumida em prazos que ocorram após a publicação das indicações dos membros designados, ou na data de instalação do CG-IBS, se eventualmente não ocorrer a publicação de todos os membros até esta data.

Na sequência, os membros titulares do CS deverão eleger entre si o Presidente e os Vice-Presidentes do CG-IBS, quando então seu Presidente deverá informar ao Ministro de Estado da Fazenda o início das atividades do CG-IBS, e a conta bancária destinada ao recebimento do aporte inicial da União, mediante operação de crédito.

O PLP n. 108/2024, em seu artigo 63, prevê que a União custeará, por meio de operação de crédito, as despesas necessárias à implantação do CG-IBS, efetuando aportes no período de 2025 a 2028, que totalizarão R\$ 3,8 bilhões de reais. No ano de 2025 o aporte corresponderá ao montante de 600 milhões de reais, em parcelas mensais que terão início no mês subsequente àquele em que ocorra a comunicação sobre o início das atividades do CG-IBS e a respectiva conta bancária.

Embora exista a previsão de que as parcelas mensais sejam creditadas até o décimo dia de cada mês, em relação à primeira delas deverá ser respeitado o prazo mínimo de 30 (trinta) dias entre a comunicação de início de atividades e a liberação do recurso.

Após o recebimento do aporte da União, o CS adotará as providências cabíveis para a instalação e o funcionamento do CG-IBS. Até que seja realizado o aporte, as despesas necessárias à atuação do CS do CG-IBS serão custeadas pelos entes de origem dos respectivos membros.

O projeto de lei complementar, como é de se esperar, trata de aspectos gerais da implantação do CG-IBS, mas em realidade, há um número imenso de providências de ordem prática, que vão desde o registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) para o CG-IBS, até a locação de uma sede em Brasília, e a realiza-

ção de todos os processos licitatórios para aquisição de bens e serviços, tais como a compra de mobiliários, equipamentos de informática, instituições de realização de concursos públicos, desenvolvedores de sistemas, etc, tornando ainda mais desafiadora a fase de implantação e início de atividades do CG-IBS.

6. Indicação de representantes dos entes federados ao Comitê Gestor do IBS

Como anteriormente explicitado, o Conselho Superior do Comitê Gestor do IBS constitui sua instância máxima de deliberação e, nesse sentido, é o órgão através do qual os entes federados exercerão de forma integrada as competências legais relacionadas à gestão do imposto.

As disposições legais relacionadas à composição do CS estão reunidas nos artigos 8º e 9º do PLP n. 108/2024, os quais prescrevem algumas condições para a designação de membro ao CS por Estados, Distrito Federal e Municípios.

Cada Estado e o Distrito Federal, por intermédio do Chefe do Poder Executivo, indicará 1 (um) representante, totalizando 27 membros titulares, que devem reunir os seguintes requisitos:

- Ter formação acadêmica em nível superior, compatível com o cargo para o qual se encontra designado no ente de origem;
- Não se enquadrar em hipótese de inelegibilidade, nos termos do artigo 1º, caput e inciso I, alíneas “a” a “q”, da Lei Complementar n. 64/1990;
- Ter reputação ilibada;
- Ter notório conhecimento em administração tributária;
- Ocupar o cargo de Secretário de Fazenda, Finanças, Tributação ou cargo similar que corresponda à autoridade máxima da administração tributária do Estado e do Distrito Federal.

Deverá ser indicado, ainda, um membro suplente para cada titular, que substituirá o titular nos casos de ausência, impedimento ou vacância, desde que, nesse último caso, não ocorra a substituição do titular pelo ente federado. A substituição pelo suplente, em caso de vacância, ocorrerá pelo período remanescente do mandato, que é de 4 (quatro) anos.

Em relação aos 27 titulares e seus respectivos suplentes é admitida a substituição e a destituição, a qualquer tempo, pelo próprio Chefe do Poder Executivo, ou em razão de renúncia, condenação judicial transitada em julgado ou pena demissória decorrente de processo administrativo disciplinar.

No caso do conjunto dos Municípios e Distrito Federal, as indicações dos demais 27 membros titulares e suplentes demandará a realização de duas eleições distintas, porém operacionalizadas em um único processo eleitoral, que se dará por meio eletrônico, e no qual apenas o Chefe do Poder Executivo em exercício terá direito a voto.

A primeira eleição vai escolher uma chapa com 14 titulares e 28 suplentes, eleita pelos votos dos Municípios, com igual valor para todos. A segunda eleição vai escolher uma chapa com 13 titulares e 26 suplentes, com base nos votos de cada Município, ponderados pelas respectivas populações.

As mencionadas chapas serão apresentadas pelas mesmas entidades indicadas para a organização do processo eleitoral, quais sejam: associações de representação de Municípios de âmbito nacional, reconhecidas na forma da Lei n. 14.341/2022, cujos Municípios filiados representem, no mínimo, 30% (trinta por cento) dos Municípios do país **ou** 30% (trinta por cento) da população do país.

Essas associações, ainda, deverão se compor para elaboração de regulamento eleitoral próprio, ao qual estarão submetidos os entes federados. Cada uma delas apresentará, em cada uma das eleições, uma chapa, que atenda as seguintes condições:

- Representação de, no mínimo, um Município de cada região do país, podendo o Distrito Federal ser representante da Região Centro-Oeste;
- Na eleição cujos votos são iguais para todos os Municípios (14), a chapa deve contar com o apoio mínimo de 20% (vinte por cento) do total de Municípios do país;
- Na eleição cujos votos são ponderados pelas populações dos Municípios (13), a chapa deve contar com o apoio mínimo de 20% (vinte por cento) da população total de Municípios do país;
- Os nomes indicados em uma chapa não poderão constar de nenhuma outra;

- Cada titular terá 2 (dois) suplentes, obrigatoriamente de Municípios distintos e que, da mesma forma, não constem de qualquer outra chapa.

Vencerá cada uma das eleições a chapa que obtiver mais de 50% (cinquenta por cento) dos votos válidos, e caso isso não ocorra, deverá ser realizado um segundo turno de votação com as duas chapas mais votadas, considerando-se vencedora aquela que obtiver a maioria dos votos válidos.

As chapas, a exemplo do previsto para o conjunto dos Estados e Distrito Federal, deverão ser integradas por candidatos que devem reunir os seguintes requisitos:

- Ter formação acadêmica em nível superior, compatível com o cargo para o qual se encontra designado no ente de origem;
- Não se enquadrar em hipótese de inelegibilidade, nos termos do artigo 1º, caput e inciso I, alíneas “a” a “q”, da Lei Complementar n. 64/1990;
- Ter reputação ilibada;
- Ter notório conhecimento em administração tributária;
- Não manter, durante a representação, vínculo de subordinação hierárquica com esfera federativa diversa da que o indicou;
- Atender a um dos seguintes requisitos:
 - Ocupar o cargo de Secretário de Fazenda, Finanças, Tributação ou cargo similar que corresponda à autoridade máxima da administração tributária do Município ou do Distrito Federal, ou;
 - Ter experiência de, no mínimo, dez anos na administração tributária distrital ou municipal, ou;
 - Ter experiência de, no mínimo, quatro anos ocupando cargos de direção, chefia ou assessoramento superiores na administração tributária distrital ou municipal.

São exemplos de associações de representação dos Municípios em âmbito nacional a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), a Frente Nacional de Prefeitas e Prefeitos (FNP), a Associação Brasileira de Municípios (ABM), dentre outras, mais específicas, representativas de municípios produtores e sedes de usinas hidrelétricas e alagados. Caberá a cada uma dessas entidades, oportunamente, comprovar a filiação regular dos Municípios

associados, de modo a demonstrar os percentuais exigidos pela lei complementar ao exercício da prerrogativa de elaboração do regulamento eleitoral, organização do processo eletivo e inscrição de chapas, devidamente apoiadas.

Finalmente, ademais das regras e requisitos acima, com vistas a garantir a mais ampla participação dos Municípios brasileiros, foram fixadas pelo legislador algumas vedações.

Cada Município só poderá indicar, dentre os 27 titulares e os 54 suplentes, um membro titular ou suplente, inclusive para o processo eleitoral, ou seja, cada município somente pode indicar um nome para concorrer ao processo eleitoral, independentemente da chapa, da eleição e da função (titular ou suplente).

Os membros eleitos poderão sofrer substituição ou destituição: a substituição depende de decisão por maioria de votos simples ou ponderados dos Municípios do país, conforme o membro substituído tenha sido eleito por voto simples ou ponderado, respectivamente. A destituição deve decorrer de ato do Poder Executivo do Município responsável pela indicação, e é impositiva, na hipótese de o membro do CS deixar de ocupar o cargo de Secretário de Fazenda, Finanças, Tributação ou similar, acaso o mesmo não perfaça outro requisito que o autorize a permanecer no CS.

Na impossibilidade de atuação do titular representante do conjunto dos Municípios e Distrito Federal, caberá ao primeiro suplente sua imediata substituição, reservando-se a possibilidade de nova eleição apenas em face da destituição do titular e seus respectivos suplentes.

O Distrito Federal, a despeito de poder indicar representante para o processo eleitoral, não terá direito de voto nas eleições.

7. Obrigações legais do Comitê Gestor do IBS de caráter continuado e com prazo certo

O PLP n. 108/2024 prevê a adoção de uma série de providências pelo CG-IBS, das quais são exemplos a própria edição do regulamento único do imposto sobre bens e serviços, a elaboração e aprovação de seu regimento interno, a solicitação de cessão de servidores de carreira das administrações tributárias, procuradorias e outras secretarias, a estruturação de seu plano de cargos e salá-

rios, com a respectiva realização de concurso público para contratação dos empregados públicos em regime celetista, a contratação de serviços terceirizados, o desenvolvimento de sistemas de arrecadação, retenção e distribuição de recursos, o desenvolvimento de sistema único de gestão das ações fiscais e dívida ativa, e a estruturação de planos de vantagens remuneratórias e indenizatórias aos membros do CS e servidores cedidos.

Conquanto sejam providências indispensáveis ao funcionamento do CG-IBS e à própria gestão do IBS, a lei não comina prazos para sua consecução.

De outro lado, tanto o PLP n. 68/2024, como o PLP n. 108/2024 assinalam que o CG-IBS deverá cumprir com obrigações legais de caráter continuado e com prazo certo. Dentre as obrigações desta natureza, destacam-se:

Obrigação	Periodicidade	Data limite
Avaliar a eficiência, eficácia e efetividade, na qualidade de políticas sociais, ambientais e de desenvolvimento econômico, relativamente ao IBS, de: 1. Regimes aduaneiros especiais; 2. Zonas de processamento de exportação; 3. Regimes dos bens de capital denominados Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação a Estrutura Portuária Reporto e Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – Reidi; 4. Devolução personalizada; 5. Cesta Básica Nacional de Alimentos; 6. Regimes diferenciados; 7. Regimes específicos.	Quinquenal	Não há (artigo 2º, § 1º, V, PLP n. 108/2024)

Obrigação	Periodicidade	Data limite
Elaborar relatório resumido da execução orçamentária adaptado às especificidades do CG-IBS	Bimestral	30 dias após o encerramento de cada bimestre. (artigo 41 do PLP n. 108/2024 e artigos 52 e 53 da Lei Complementar n. 101/2000)
Elaborar o relatório de gestão fiscal adaptado às especificidades do CG-IBS	Quadrimestral	último dia de cada quadrimestre. (artigo 42 do PLP n. 108/2024 e artigos 54 e 55 da Lei Complementar n. 101/2000)
Elaborar relatórios mensais aos Estados, Distrito Federal e Municípios sobre arrecadação, retenção, distribuição, compensação, ressarcimento, créditos homologados, etc	Mensal	Não há. (Artigo 43 do PLP n. 108/2024 e dispositivos constitucionais associados)
Elaborar demonstrativos da Lei n. 4.320/1964	Anual	Até o dia 30/04 do exercício subsequente (artigo 44 do PLP n. 108/2024)
Propor o percentual do produto da arrecadação do IBS de cada ente federativo que será destinado ao financiamento do CG-IBS no exercício financeiro subsequente	Anual	Até 31/07 de cada exercício (artigo 47, I, do PLP n. 108/2024)
Propor o orçamento do CG-IBS para o exercício financeiro subsequente	Anual	Até 31/07 de cada exercício (artigo 47, II, do PLP n. 108/2024)
Propor e ajustar a metodologia de cálculo das alíquotas de referência e dos regimes específicos nas hipóteses previstas no PLP n. 68/2024	Quando necessário	Antecedência mínima tendo em conta a aprovação da metodologia pelo

Obrigação	Periodicidade	Data limite
		Tribunal de Contas da União (artigo 2�, � 1�, incisos XII a XIV do PLP n. 108/2024)

8. Matérias reservadas ao Regimento Interno do Comitê Gestor do IBS

Ao definir as competências do CG-IBS, o artigo 2  do PLP n. 108/2024, em seu inciso VIII, trata da elaboração do Regimento Interno, cuja atribuição de aprovação incumbe ao CS. Ao longo do texto, diversas são as matérias reservadas ao Regimento Interno do CG-IBS. Assim, sem prejuízo de outros temas que o CS do CG-IBS pretenda inserir no aludido regimento, de forma a regrear a gestão das unidades que o integram, pelo menos as seguintes questões deverão estar devidamente expressas em seu texto:

1. Dispor sobre sua organização e funcionamento;
2. Definir a forma como o CG-IBS deverá arcar com o  nus dos servidores de carreira das administrações tributárias, procuradorias e outras, cedidos por seus órgãos de origem para atuarem no comitê, conforme suas respectivas áreas de competência;
3. Instituir Comissão de  tica para fins de se manifestar em situações que possam configurar conflito de interesses após o exercício de cargo, função ou emprego no âmbito do CG-IBS;
4. Definir o prazo em que deverão ser feitas novas eleições para escolha de membro do CS eleito pelos Municípios e Distrito Federal, na hipótese de destituição do titular e dos seus respectivos suplentes;
5. Definir a forma como os suplentes substituirão os membros titulares do CS em suas ausências e impedimentos;
6. Definir a forma como a Diretoria Executiva deverá propor a criação ou a extinção de diretorias técnicas, de modo a que o CS possa aprovar ou não a proposi ura;

7. Definir os termos em que o CS poderá extinguir, fundir ou criar Diretorias, bem como redistribuir as competências, conforme a necessidade;
8. Definir a periodicidade com que a Diretoria Executiva deverá submeter à apreciação do CS os planos elaborados para o exercício de suas atividades, permitindo o acompanhamento de sua execução e a avaliação dos resultados alcançados;
9. Definir as hipóteses de reunião extraordinária do CS;
10. Definir outras atribuições, que não as expressamente constantes da lei complementar que instituir o CG-IBS, para os cargos de Presidente, Vice-Presidentes e Diretor-Executivo;
11. Definir a forma como o Primeiro Vice-Presidente substituirá o Presidente do CS em suas ausências e impedimentos;
12. Definir, em consonância com a lei complementar que instituir o CG-IBS, a forma como, dentre os membros do CS, serão eleitos Presidente e Vice-Presidentes;
13. Estabelecer os critérios mediante os quais deverão ser escolhidos 3 (três) representantes da sociedade civil para, juntamente com os servidores dos entes federativos designados, atuar na atividade de ouvidoria;
14. Dispor sobre a composição das comissões processantes ou sindicantes a serem instaladas sob demanda, no âmbito das ações correicionais previstas no artigo 21 do PLP n. 108/2024;
15. Dispor e definir os procedimentos para a realização, pela Corregedoria, de sindicâncias e processos administrativos disciplinares de empregados públicos próprios, sob o regime disciplinar da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT);
16. Estabelecer os termos em que a Corregedoria deverá fornecer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios informações sobre matérias de sua competência, quando requeridas;
17. Estabelecer os termos em que a Auditoria Interna deverá fornecer aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios informações sobre matérias de sua competência, quando requeridas;

18. Definir as Diretorias que integrarão a Diretoria-Executiva;
19. Definir o procedimento de seleção e nomeação do Diretor-Executivo e dos demais diretores e ocupantes de cargos da Diretoria-Executiva do CG-IBS, devendo ser respeitada a paridade e alternância entre os representantes do conjunto dos Estados e do Distrito Federal e do conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, e o percentual mínimo de 30% das vagas serem designadas a mulheres;
20. Definir a forma como o Diretor-Executivo designará seu substituto em suas ausências;
21. Definir, com vistas à responsabilidade na gestão fiscal, os limites e as metas relacionados aos relatórios de que tratam os artigos 52, 53, 54 e 55 da Lei Complementar n. 101/2000;
22. Definir os termos em que o CG-IBS deverá elaborar e disponibilizar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios relatórios mensais contendo informações mínimas sobre os recursos arrecadados pelo CG-IBS, valores totais e individualizados da arrecadação por ente federativo, valores retidos, transferidos, compensados e ressarcidos em consonância com a legislação, também de forma individualizada e discriminada, valores devolvidos a pessoas físicas e saldos de créditos homologados, conforme disposições do artigo 43 do PLP n. 108/2024;
1. Estabelecer os meios para a realização da gestão financeira e contábil do CG-IBS, enquanto não for disponibilizado sistema de execução orçamentária próprio.

9. Conclusão

O Comitê Gestor do Imposto Sobre Bens e Serviços é uma realidade determinada pela Constituição Federal, concebida pelo constituinte reformador como solução federativa a permitir o compartilhamento harmônico da competência tributária para gerir o IBS.

Sua implantação e regular funcionamento, portanto, constituem a premissa essencial da própria instituição da nova tributação sobre o consumo, e conquanto haja a necessidade de apronfun-

dar o entendimento sobre sua natureza e alcance, as medidas práticas para seu início de atividades devem ser priorizadas pelos governos subnacionais, a fim de lhe conferir toda legitimidade ao exercício das prerrogativas constitucionais e legais.

A presente nota técnica representa uma breve imersão nesse processo de implantação, que se mostra extremamente desafiador, na medida em que nasce uma estrutura nova, para gerir um imposto novo, em condições federativas distintas das vivenciadas na atualidade. As palavras integração, harmonização, cooperação e compartilhamento não são vãs nos textos que conceberam o sistema de tributação sobre o consumo no modelo dual de competência compartilhada.

Discorrendo sobre as disposições legais que regerão o tema, percebe-se que o Brasil, de fato, tem a chance de caminhar para um sistema tributário mais neutro, simples, transparente e justo. Mas isso certamente exigirá o melhor de todos os envolvidos nesse processo.

E o quanto antes os operadores do atual sistema antevejam a oportunidade de concentração de esforços para a criação de uma estrutura moderna e eficaz, eventualmente pondo em prática todo o aprendizado que o sistema atual impingiu em termos de complexidade, custos, litígios e desperdício de recursos, tanto mais teremos a chance de contribuir para o avanço positivo proposto como cerne da reforma tributária.

Referências

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL PLP n. 108, de 05 de junho de 2024, na versão de seu terceiro relatório, REL 3, de 09 de julho de 2024.

IMPOSTO SELETIVO, IPI, SELETIVIDADE E INDUÇÃO DE COMPORTAMENTOS

Talita Pimenta Félix¹

Lucas Giarola e Silva²

Adler Van Grisbach Woczikosky³

1. Introdução

O Imposto Seletivo (IS) é imposto criado na adição do inciso VIII ao art. 153 da Constituição Federal, adição essa realizada pela Emenda Constitucional n. 132/2023, visando a substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O IS incidirá sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Esses bens e serviços considerados como prejudi-

¹ Professora, advogada, mestre e doutora em Direito Tributário pela PUC/SP, Coordenadora do IBET/Goiânia, ex-conselheira dos tribunais administrativos da União, do Estado de Goiás e do Município de Goiânia, membro da equipe técnica da subcomissão para reforma do processo tributário do CNJ, membro da CAE no SF para reforma tributária, Presidente do Comitê para Reforma Tributária da ABAT, Coordenadora Científica da Reforma do Processo Tributário do Mulheres no Tributário e Coordenadora Executiva NEF/Direito FGV-SP.

² Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado.

³ Advogado, sócio do escritório Ferraz de Camargo e Matsunaga Advogados. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná e especialista em Direito Tributário pelo IBET. Participa como consultor e conselheiro de comitês tributários em empresas nacionais e multinacionais. É membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT) e membro do Comitê Tributário e Empresarial e do Instituto Brasileiro dos Executivos de Finanças (IBEF/PR). Participa como professor convidado de cursos de pós graduação em Direito Tributário e atua como palestrante em diversos fóruns de treinamento.

ciais à saúde ou ao meio ambiente serão definidos em lei complementar específica.

Por conta dessas características, se diz que o IS é um imposto **extrafiscal**, que incide sobre **externalidades negativas**. A extrafiscalidade se denota de sua principal função, que não é a arrecadatória, mas a de **desestimular o consumo** de bens e serviços classificados como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, pretendendo induzir comportamento que prioriza o consumo de bens e serviços não prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Sendo o desestímulo ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente a razão de ser do IS, tem-se duas consequências: **(i)** os bens e serviços gravados como prejudiciais devem sê-lo; e **(ii)** os efeitos econômicos desse imposto devem refletir um **grau de prejudicialidade** de cada bem e serviço gravado como prejudicial.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 também trouxe alguns elementos informadores e limitadores do IS ao adicionar o § 6º ao art. 153 da Constituição Federal. O IS não poderá incidir sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; será monofásico, isto é, incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço selecionado; não integrará sua própria base de cálculo; poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; terá alíquotas que podem ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; integrará a base de cálculo do IBS, da CBS, do ISS e do ICMS. Por fim, fixa o inciso VII do § 6º uma alíquota máxima de 1% (um por cento) do valor de mercado do produto para os casos de extração, independentemente de sua destinação.

2. A substituição do IPI pelo IS

Muito embora a ideia inicial fosse a da substituição completa do IPI pelo IS⁴, a Emenda Constitucional n. 132/2023 optou pela **substituição parcial do IPI pelo IS**. Isso quer dizer que o IPI ainda subsistirá, mas apenas em uma hipótese: na tributação de bens e serviços oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e de

⁴ Disponível em: . Acesso em: 12/07/2024.

áreas reconhecidas como de livre comércio (ALCs), casos em que será mantida a alíquota original do IPI⁵. A manutenção do IPI para a ZFM se justifica como forma de manutenção do diferencial competitivo assegurado à região, como determinado pelos arts. 40, 92 e 92-A do ADCT da Constituição Federal.

Nesse caso, haverá a coexistência do IS e do IPI, porém com âmbitos diferentes de incidência: **se incide o IPI, não incidirá o IS**, por disposição expressa do art. 126, III, ‘b’ do ADCT da Constituição Federal.

A substituição aludida, além da situação clara de que um tributo – o IPI – será majoritariamente excluído, enquanto outro – o IS – será instituído, se dá principalmente pela característica de extrafiscalidade compartilhada pelo IPI e pelo IS, ambas com o condão de induzir comportamentos na sociedade de acordo com as políticas públicas do Estado.

3. Cada um com a sua seletividade

O IPI é regido pela regra da seletividade em função da essencialidade do bem. É dizer que o tributo recai sobre os bens de forma inversamente proporcional à sua necessidade para o consumo geral, aumentando diretamente sua intensidade de incidência em razão da superficialidade de certos bens⁶. Essa regra da seletividade é uma forma constitucional de implementação da isonomia, utilizando a essencialidade do bem como norte.

Já o IS, a *contrario sensu*, não é regido pela citada regra da seletividade em função da essencialidade do bem. No IS, a preocupação é com a **seleção de bens e serviços** prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, não existindo nenhuma hipótese de gradação a partir de eventual essencialidade de certo bem ou serviço⁷. É uma noção baseada nas ideias do economista britânico Arthur C. Pigou,

⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. *O Novo Imposto Seletivo e o IPI da Zona Franca de Manaus*. Revista de Direito Tributário Atual. v. 56. São Paulo: IBDT, 2024, p. 388.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O IPI e o princípio da seletividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 98.

⁷ BIFANO, Elidie Palma. *PLP 68 e as percepções sobre esse novo capítulo do Imposto Seletivo*. Disponível em: . Acesso em: 12/07/2024.

que no início do século XX expôs suas ideias de **tributar mais as externalidades negativas** (atividades nocivas à saúde, por exemplo), ao passo em que **privilegiava externalidades positivas**.

São **seletividades distintas**, portanto. Não há situação em que a regra da essencialidade pode ser aplicada para o IS, já que a seleção dos bens e serviços segue apenas o critério de nocividade à saúde ou ao meio ambiente, independentemente de sua eventual essencialidade contextual ou individual.

4. A indução de comportamentos promovida pelo IS

A cada vez que o Estado desenvolve norma tributária extrafiscal, seu objetivo primário é favorecer ou desfavorecer certas situações. Essas situações sempre envolvem ações do contribuinte ou da sociedade, e sempre em um binômio de forças opostas: estímulo e desestímulo; ação e reação.

Por exemplo, se um contribuinte for adquirir um litro de suco de uva no supermercado, se deparará com diversas opções. Dentre as mais comuns, os sucos com adição de açúcar e sem adição de açúcar. Caso o Estado tenha em sua política pública a intenção de que a sociedade consuma menos açúcar, poderá implementar normas tributárias que desestimulem o consumo deste bem, ao mesmo tempo estimulando o consumo de itens que não contém açúcar. É o caso do IS.

Essas normas indutoras de comportamentos, inclusive, **não precisam ser de natureza tributária**: é o caso dos informativos garrafais nos rótulos de vários produtos, implementados atualmente pela RDC n. 429/20 da ANVISA, que destacam dados como “*Alto em Açúcar Adicionado*”, “*Alto em Gordura Saturada*” e “*Alto em Sódio*”, por exemplo. É norma que busca, ao obrigar a indústria a destacar certas informações já na parte da frente da embalagem do produto, informar o consumidor dos riscos à saúde no consumo daquele produto, desestimulando o seu consumo.

Voltando ao IS, tem-se então uma materialização de políticas públicas do Estado que buscam desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, atuando exclusivamente sobre o preço de bens e serviços selecionados. Com o aumento de preço, tem-se a indução comportamental econômica de redução da demanda, reduzindo, em larga escala, o

consumo desses bens e serviços⁸. Em sua extrafiscalidade, o IS é tributo que, no papel, se importa mais com o **resultado de sua instituição** do que o resultado de sua arrecadação. É, naturalmente, consequencialista: com o IS, o consumo de selecionados bens e serviços fatalmente irá diminuir.

Porém, existem dois aspectos que são importantes para se concretizar mais efetivamente as políticas públicas materializadas pelo IS: **(i)** sensibilidade de preços – se o bem ou serviço *não prejudicial* for consideravelmente gravado por outros tributos, ocorrerá um desestímulo total ao consumo de determinada categoria de bens e serviços⁹, o que pode ser eventualmente solucionado, por exemplo, com a redução de tributos sobre a variante *não prejudicial*; e **(ii)** investimentos nas áreas de saúde e meio ambiente – é o ciclo completo em uma tributação consequencialista: o desestímulo ao consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente **demandam o estímulo à saúde e ao meio ambiente**, o que pode ocorrer, novamente, com a redução da carga tributária sobre bens e serviços benéficos à saúde e ao meio ambiente.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto. (Org.). *Princípios e Limites da Tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 144.

⁹ Em várias e determinadas categorias, existe uma variante do bem que pode ser classificada como *prejudicial à saúde ou ao meio ambiente*, e outra que pode não ter essa classificação. Retomando o exemplo do suco de uva: se há suco de uva 100% natural com o preço “x”, e suco de uva com açúcar adicionado (*prejudicial à saúde*) pela metade do preço, o possível incremento do IS pode fazer com que o suco de uva com açúcar adicionado também fique com o preço “x”, **elevando o preço global sobre sucos de uva independentemente de adição ou não de açúcar**, afastando o consumo deste bem, já que não há variante acessível no mercado.

PLP 68 – DEFINIÇÃO DE SERVIÇOS FINANCEIROS

Alexandre Evaristo Pinto¹

1. Introdução

Os serviços financeiros estão sujeitos a um regime específico de incidência do IBS e da CBS, nos termos do Projeto de Lei Complementar 68/2024 (PLP 68).

A existência de um regime específico de tributação de tais serviços se justifica na medida em que o mercado financeiro possui dentre outras as seguintes funções: (i) facilitar a negociação, proteção, diversificação e pulverização de riscos; (ii) alocar recursos; (iii) monitorar administradores e exercer controle sobre companhias; (iv) agregar poupanças individuais; e (v) facilitar troca de bens e serviços, ao promover especialização (LEVINE, 1997).

Diante da necessidade de um regime específico para tais serviços, torna-se um desafio legislativo delimitar o que está abrangido ou não dentro do conceito de serviços financeiros.

¹ Professor concursado de Contabilidade e Legislação Tributária na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Professor concursado da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FD/USP) e Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Direito Comercial e Especialista em Direito Tributário pela FD/USP. Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Ex-julgador do Conselho Municipal de Tributos (CMT) e do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP). Ex-pesquisador concursado da Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada (CPJA/FGV), do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (CEBRAP). Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV (NEF/FGV).

2. A definição dos serviços financeiros antes do PLP 68

Conforme o artigo 1º da Lei n. 4.595/64, o sistema financeiro nacional seria composto pelas seguintes instituições: (i) Conselho Monetário Nacional; (ii) Banco Central do Brasil; (iii) Banco do Brasil S. A.; (iv) Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico; e (v) demais instituições financeiras públicas e privadas².

No que tange às instituições financeiras, o artigo 17 da Lei n. 4.595/64 as caracteriza como as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que possuam como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros³.

Nessa linha, o artigo 18 estabelece que elas somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras⁴.

Adicionalmente, vale notar que o parágrafo 1º do artigo 18 da Lei n. 4.595/64 estabelece que também devem observar as disposições da Lei n. 4.595/64, no que for aplicável, as seguintes pessoas jurídicas: bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios

² Lei n. 4.595/64: “Art. 1º O sistema Financeiro Nacional, estruturado e regulado pela presente Lei, será constituído:

I - do Conselho Monetário Nacional;

II - do Banco Central do Brasil; (Redação dada pelo Del n. 278, de 28/02/67)

III - do Banco do Brasil S. A.;

IV - do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico;

V - das demais instituições financeiras públicas e privadas”.

³ Lei n. 4.595/64: “Art. 17. Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei e da legislação em vigor, equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou eventual”.

⁴ Lei n. 4.595/64: “Art. 18. As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central da República do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras”.

em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras⁵.

Ao analisar criticamente a conceituação de instituição financeira dada pelo artigo 17 da Lei n. 4.595/64, Iran Siqueira Lima e Andrea Fernandes Andrezo assinalam que o referido dispositivo normativo preferiu trazer um conceito ao invés de enunciar uma lista taxativa com o intuito de evitar fraudes com a mera alteração formal na denominação de uma instituição sem que houvesse uma alteração em suas atividades (LIMA e ANDREZO, 2007).

Por outro lado, nota-se que o conceito trazido pelo artigo 17 da Lei n. 4.595/64 é bastante amplo, permitindo a interpretação de que uma pessoa jurídica que realiza um mútuo com empresa coligada poderia, também, ser caracterizada como instituição financeira (MOSQUERA, 1998).

Evidente, pois, que limitações devem ser impostas na construção de tal definição. Sobre o assunto, Iran Siqueira Lima e Andrea Fernandes Andrezo pontuam que o objetivo principal das instituições financeiras é a intermediação financeira entre poupadores e tomadores de recursos financeiros – na ausência de tal objetivo, ainda que, genericamente seja possível enquadrar uma dada atividade no conceito amplo do artigo 17, como é o caso do mútuo, a pessoa jurídica que a realiza não deve ser considerada

⁵ Lei n. 4.595/64: “Art. 18. (...)

§ 1º Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimentos, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta lei no que for aplicável, as bolsas de valores, companhias de seguros e de capitalização, as sociedades que efetuam distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e as pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras”.

instituição financeira para qualquer fim (LIMA e ANDREZO, 2007).

Já neste século, ao dispor sobre o sigilo de operações financeiras, a Lei Complementar n. 105/01 preferiu trazer uma longa relação que enumera as entidades que seriam consideradas instituições financeiras para fins de determinação das regras de sigilo bancário.

Não obstante, a despeito de taxativa, a lista trazida pela Lei Complementar n. 105/2001⁶ não é rígida. Isso porque, nos termos do inciso XIII, seriam consideradas instituições financeiras “outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional”.

Tal lista tem sido utilizada com frequência pelo legislador tributário para fins de determinação de regimes tributários específicos, tais como: (i) pessoas jurídicas obrigadas ao Lucro Real; (ii) receitas sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS; (iii) ali-

⁶ Lei Complementar n. 105/01: “Art. 1º As instituições financeiras conservam sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:

- I – os bancos de qualquer espécie;
- II – distribuidoras de valores mobiliários;
- III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- V – sociedades de crédito imobiliário;
- VI – administradoras de cartões de crédito;
- VII – sociedades de arrendamento mercantil;
- VIII – administradoras de mercado de balcão organizado;
- IX – cooperativas de crédito;
- X – associações de poupança e empréstimo;
- XI – bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- XII – entidades de liquidação e compensação;
- XIII – outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 2º As empresas de fomento comercial ou factoring, para os efeitos desta Lei Complementar, obedecerão às normas aplicáveis às instituições financeiras previstas no § 1º.

quota majorada de CSLL; e (iv) alíquota majorada de contribuição previdenciária patronal.

Ocorre que o mercado financeiro tem se tornado cada vez mais dinâmico diante das inovações tecnológicas, de modo que em 2020 estimava-se que mais de um quarto do serviços financeiros são prestados por “fintechs” (ARJUNWADKAR, 2018).

A crescente relevância das fintechs no mercado financeiro atual tem atraído atenção das autoridades reguladoras sobre tais entidades, de forma que algumas fintechs passaram a ser figuras típicas como a sociedade de crédito direto e a sociedade de empréstimo entre pessoas, que foram instituídas pela Resolução CMN n. 4.656/18, mas ainda assim várias outras permanecem desregulamentadas.

3. A definição dos serviços financeiros no PLP 68

Tendo em vista que o PLP 68 estabelece um tratamento tributário diferenciado para os serviços financeiros, o legislador tributário se deparou com o desafio de defini-los e consequentemente atribuir consequências tributárias específicas.

Para tanto, o próprio PLP 68 enumera em seu artigo 177 o que estão abrangidos no conceito de serviços financeiros: (i) operações de crédito, incluindo as operações de adiantamento, empréstimo, financiamento e desconto de títulos; (ii) operações de intermediação financeira mediante a captação e o repasse de recursos; (iii) operações de câmbio; (iv) operações com títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, incluindo a aquisição, negociação, liquidação, custódia, corretagem, distribuição e outras formas de intermediação, bem como a atividade de assessor de investimento; (v) operações de securitização; (vi) operações de faturização (factoring); (vii) arrendamento mercantil (leasing), operacional ou financeiro, de quaisquer bens, incluindo a cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil; (viii) administração de consórcio; (ix) gestão e administração de recursos, inclusive de fundos de investimento; (x) arranjos de pagamento, incluindo as operações dos instituidores e das instituições de pagamentos e a liquidação antecipada de recebíveis desses arranjos; (xi) atividades de entidades

administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais; (xii) operações de seguros, com exceção dos seguros de saúde; (xiii) operações de resseguros; (xiv) previdência privada, composta por operações de administração e gestão da previdência complementar aberta e fechada; (xv) operações de capitalização; (xvi) intermediação de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização; e (xvii) serviços de ativos virtuais.

Além disso, o artigo 178 do PLP 68 dispõe que os referidos serviços estarão sujeitos às regras de tributação previstas especificamente para os serviços financeiros quando eles forem prestados por pessoas físicas e jurídicas supervisionadas pelos órgãos governamentais que compõem o Sistema Financeiro Nacional (SFN) e pelos demais fornecedores de que trata este artigo.

Ao se referir às pessoas físicas e jurídicas supervisionadas no âmbito do SFN, o § 1º do artigo 178 do PLP 68 menciona as seguintes instituições: (i) bancos de qualquer espécie; (ii) caixas econômicas; (iii) cooperativas de crédito; (iv) corretoras de câmbio; (v) corretoras de títulos e valores mobiliários; (vi) distribuidoras de títulos e valores mobiliários; (vii) administradoras e gestoras de carteiras de valores mobiliários, inclusive de fundos de investimento; (viii) assessores de investimento; (ix) administradoras de consórcio; (x) sociedades de crédito direto; (xi) sociedades de empréstimo entre pessoas; (xii) agências de fomento; (xiii) associações de poupança e empréstimo; (xiv) companhias hipotecárias; (xv) sociedades de crédito, financiamento e investimentos; (xvi) sociedades de crédito imobiliário; (xvii) sociedades de arrendamento mercantil; (xviii) sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte; (xix) instituições de pagamento; (xx) entidades administradoras de mercados organizados de valores mobiliários, incluindo os mercados de bolsa e de balcão organizado, entidades de liquidação e compensação, depositárias centrais e demais entidades de infraestruturas do mercado financeiro; (xxi) sociedades seguradoras; (xxii) resseguradores, incluindo resseguradores locais, resseguradores admitidos e resseguradores eventuais; (xxiii) entidades abertas e fechadas de previdência complementar; (xxiv) sociedades de capitalização; (xxv) corretores de seguros, corretores de resseguros e demais intermediários de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização; e (XXVI) prestadores de serviços de ativos virtuais.

Neste primeiro momento, o PLP 68 se restringiu aos serviços financeiros que estão tipificadamente supervisionados no âmbito do SFN.

Mas indo além, o § 2º do artigo 178 do PLP 68 dispõe que os fornecedores de serviços financeiros, ainda que não supervisionados pelos órgãos governamentais que compõem o SFN, abrangem: (i) participantes de arranjos de pagamento que não são instituições de pagamento; (ii) empresas que têm por objeto a securitização de créditos; (iii) empresas de faturização (factoring); (iv) empresas simples de crédito; e (v) os demais fornecedores que prestem serviço financeiro no desenvolvimento de atividade econômica de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.

Neste ponto, o texto normativo do PLP 68 foi redigido de forma abrangente para alcançar as empresas que atuam no setor de arranjos de pagamento e “fintechs”.

No mesmo sentido, o § 3º do artigo 178 do PLP 68 trouxe importante disposição normativa no sentido de que se aplicarão as disposições específicas dos serviços financeiros também às entidades que passarem a ser supervisionadas pelos órgãos governamentais de que trata o caput após a data de publicação da Lei Complementar que derivar do PLP 68 ou que vierem a realizar as operações de que tratam os incisos do artigo 177 do PLP 68, ainda que não supervisionadas pelos órgãos governamentais.

Diante de todo o exposto, o PLP 68 tem o mérito de estabelecer um conceito abrangente de serviços financeiros, ao mesmo tempo em que não restringe o regime tributário específico nele previsto apenas às pessoas jurídicas nele previstas, mas também a outras que venham a ser supervisionadas no âmbito do Sistema Financeiro Nacional, bem como àquelas que expressamente não são supervisionadas mas ainda assim prestam serviços financeiros.

Referências

LEVINE, Ross. Financial development and economic growth. *Journal of Economic Literature*, v. XXXV, June, 1997.

LIMA, Iran Siqueira, ANDREZO, Andrea Fernandes. *Mercado Financeiro: Aspectos Conceituais e Históricos*. 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2007.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais. São Paulo: Dialética, 1998.

O FUNCIONAMENTO DO FUNDO DE COMPENSAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS CRIADO PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

*Luiz Roberto Peroba¹
Marco Aurélio Louzinha Betoni²*

1. Introdução

O presente texto tem como objetivo analisar o funcionamento do Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais (“Fundo de Compensação”), que foi criado pela Emenda Constitucional n. 132 com a finalidade de compensar os contribuintes que são beneficiários de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS concedidos por prazo certo e sob condições determinadas.

Com a extinção do ICMS e a sua substituição pelo Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”), que será cobrado no destino por previsão constitucional, os benefícios fiscais do ICMS previstos no atual regime, em que a tributação se dá na origem das operações, deixarão de existir, colocando um fim definitivo à Guerra Fiscal entre os estados da federação que existiu por anos no Brasil.

Além de instituir o Fundo de Compensação, a Emenda Constitucional n. 132 previu os valores que serão destinados a ele, bem como os benefícios que darão direito ao recebimento dos valores, delegando à lei complementar a competência para legislar sobre critérios e limites para apuração do nível de benefícios e sobre procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do contribuinte.

¹ Sócio da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados.

² Associado da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados

Neste aspecto, o PLP n. 68/2024 prevê em seu artigo 371 os beneficiários das verbas que serão destinadas ao Fundo de Compensação, bem como define nos artigos seguintes conceitos relevantes para o seu funcionamento, tais como “benefícios onerosos”, “titulares de benefícios onerosos”, “prazo certo”, “condição” e “repercussão econômica”.

Assim, a partir das previsões da Emenda Constitucional e do PLP n. 68/2024, ainda em discussão no Congresso Nacional, analisaremos detalhadamente no presente texto o funcionamento do Fundo de Compensação.

Assim, para facilitar a compreensão do assunto, dividiremos este texto na presente (i) introdução, (ii) nos beneficiários do Fundo de Compensação, (iii) nas condições para a recuperação de valores; (iv) dos valores a serem recuperados, (v) no cálculo dos valores a serem recuperados e (vi) no procedimento de recuperação de valores para então chegarmos à (vii) nossa conclusão.

2. Beneficiários do Fundo de Compensação

Os beneficiários do Fundo de Compensação são as pessoas físicas ou jurídicas titulares de benefícios fiscais onerosos concedidos até 31.05.2023, sem prejuízo de prorrogações ou renovações.

Assim, para identificarmos quem poderá se utilizar dos recursos do Fundo de Compensação, é necessário examinar o conceito de “benefícios fiscais onerosos”, previsto no artigo 372 do PLP n. 68/2024.

Segundo este dispositivo, os benefícios fiscais que farão jus aos recursos do Fundo de Compensação são as isenções e benefícios fiscais concedidos com repercussões econômicas, por prazo determinado e sob condição, nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional (“CTN”). É o caso, por exemplo, da isenção de ICMS concedida pelo estado a contribuinte que se comprometeu a criar um estabelecimento industrial com um número determinado de empregados naquele estado.

Entretanto, a redação do PLP n. 68 vai além ao restringir o conceito de “titulares de benefícios onerosos” aos contribuintes que estejam adimplentes com as condições exigidas pela norma concessiva do benefício fiscal.

Portanto, temos como beneficiários do Fundo de Compensação os contribuintes titulares de benefícios fiscais onerosos concedidos até 31.05.2023 que estejam adimplentes com as condições exigidas pela norma que concedeu o incentivo fiscal.

3. Condições para a recuperação de valores

Para que o contribuinte tenha direito de utilizar do Fundo de Compensação, é importante que o benefício fiscal de ICMS tenha sido concedido por prazo determinado e sob condição certa, observada a data de 31.12.2032, quando será extinto o ICMS.

Além disso, o incentivo fiscal deve ter sido devidamente registrado e depositado no Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), nos termos previstos pela Lei Complementar n. 160/2017.

Ao definir o conceito de “condição”, o artigo 372 do PLP n. 68/2024 estabelece que são as contrapartidas previstas no ato de concessão ou fixadas na legislação estadual ou distrital exigidas do titular do benefício que imputam ônus adicional ou restrições à sua atividade como, por exemplo, geração de novos empregos, implantação ou expansão de empreendimento econômico e a limitação no preço de venda ou a restrição de contratação de determinados fornecedores.

Por fim, é exigido do contribuinte a regularidade da escrituração fiscal, sendo possível a exigência de certidões de regularidade cadastral.

4. Valores a serem recuperados

Os valores a serem recuperados são aqueles que, segundo a legislação em discussão, possuem repercussão econômica, nos termos do artigo 372, inciso V, do PLP n. 68/2024.

Em primeiro lugar, a legislação indica que poderá ser recuperada a parcela do ICMS incidente na operação apropriada pelo contribuinte do imposto em razão da concessão de benefício fiscal pela unidade federada, tal como crédito presumido de ICMS, crédito outorgado de ICMS, entre outros.

Além disso, também poderá ser recuperado o valor correspondente ao desconto concedido sobre o ICMS a recolher em função da antecipação do pagamento do imposto cujo prazo de pagamento havia sido ampliado.

Por fim, a legislação em discussão ainda propõe que seja possível recuperar o montante do ICMS a recolher multiplicado pela Taxa Selic do mês de referência, na hipótese do benefício de ampliação do prazo de pagamento do ICMS.

5. Cálculo dos valores a serem recuperados

Ainda, é importante examinar como deve ser feito o cálculo dos valores a serem recuperados pelos contribuintes.

Este é outro ponto que foi regulamentado pelo PLP n. 68/2024 e ainda está sendo discutido no Congresso Nacional. Segundo o artigo 372, parágrafo 2º, para o cálculo dos valores a serem recuperados, devem ser deduzidos todos os valores de natureza tributária correspondentes a direitos renunciados e obrigações assumidas, tais como créditos escriturais de ICMS que deixaram de ser aproveitados ou contribuições a fundos efetuadas para fruição do benefício.

Além disso, o parágrafo 3º do mesmo artigo ainda prevê que não importam para o cálculo da repercussão econômica os custos, despesas e investimentos realizados como condição para fruição dos benefícios onerosos.

6. Procedimento de recuperação de valores

Por fim, é importante que seja analisado o procedimento de recuperação para que os contribuintes possam efetivamente se aproveitar dos créditos de ICMS junto ao Fundo de Compensação.

Este assunto também foi regulamentado pelo PLP n. 68/2024, por meio do artigo 375 e seguintes. Segundo a legislação proposta pelo Governo Federal, o contribuinte apenas poderá recuperar os valores do Fundo de Compensação após habilitação que será feita pela Receita Federal do Brasil. Para tanto, o contribuinte poderá apresentar o pedido de habilitação entre 1º.01.2026 e 31.12.2028.

Os requisitos que serão checados pela Receita Federal no momento da habilitação incluem (i) se o benefício oneroso foi concedido por Estado ou pelo Distrito Federal, (ii) se há ato concessivo do benefício fiscal concedido pelo ente federado, (iii) se foi efetuado o registro e o depósito do benefício fiscal nos termos da Lei Complementar n. 160, (iv) se foram cumpridos os requisitos exigidos no ato concessivo, além da (v) regularidade da escrituração fiscal, cadastral e da (vi) inexistência de impedimento para a utilização de benefício fiscais.

Uma vez apresentado o pedido de habilitação, o contribuinte poderá apresentar mensalmente a apuração do seu benefício, com a indicação do valor a ser recuperado, que poderá ser analisado pela Receita Federal em até 360 dias.

Além disso, o prazo para apresentação do pedido de recuperação se extingue em um ano do vencimento do prazo para transmissão da escrituração fiscal a ser fixado em regulamento.

Após o processamento do pedido, a Receita Federal do Brasil deverá autorizar o pagamento em até 90 dias do vencimento do prazo para o envio da escrituração fiscal, se não houver indícios de irregularidade, sendo que a disponibilização do valor deverá ocorrer em até 60 dias da autorização.

Se houver irregularidade na apuração do valor do crédito, o contribuinte terá a oportunidade de retificar as informações apresentadas e a liberação do crédito só ocorrerá após a lavratura de despacho decisório.

Caso se apure irregularidade no valor do crédito após o seu aproveitamento, o contribuinte será obrigado a devolver o valor do crédito corrigido pela taxa SELIC, além de retificar as informações apresentadas com a possibilidade de inscrição do débito em dívida ativa e análise de repercussão na esfera penal.

7. Conclusão

O Fundo de Compensação permitirá aos contribuintes titulares de benefícios fiscais onerosos relativos ao ICMS, concedidos até 30.05.2023, a utilização de recursos correspondentes ao valor dos benefícios fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, de acordo com a legislação aplicável.

O valor dos créditos será deduzido dos direitos renunciados e obrigações assumidas, tais como créditos escriturais de ICMS que deixaram de ser aproveitados ou contribuições a fundos efetuadas para fruição do benefício, e o direito aos recursos estará condicionado ao cumprimento das contrapartidas previstas nos respectivos atos de concessão ou fixadas na legislação.

Após a habilitação junto à Receita Federal do Brasil, o contribuinte poderá apresentar mensalmente a apuração do seu benefício para a entrega dos recursos, sendo que a efetiva disponibilização dos valores dependerá de autorização das Autoridades Fiscais nos prazos e condições analisados acima.

Com o Fundo de Compensação funcionando, os contribuintes que são titulares de benefícios fiscais onerosos de ICMS concedidos por prazo certo não terão as suas expectativas de aproveitamento de créditos fiscais frustradas mesmo após a transição para o novo regime do IBS e da CBS, que terá início de forma integral a partir de 2032.

O IMPOSTO SELETIVO SOBRE BEBIDAS AÇUCARADAS

*Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz¹
Letícia Tourinho Dantas²*

1. Introdução

A Emenda Constitucional 132/2023 incluiu no rol de impostos de competência da União, previsto no art. 153, o imposto seletivo sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”. Entre as hipóteses de incidência do imposto, o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024 prevê as bebidas açucaradas no art. 393, § 1º, V, classificadas no NCM 2202.10.00, que devem estar acondicionadas em embalagem primária, ou seja, aquela que está em contato direto com o produto e for destinada a consumidor final.

Diante disso, analisa-se a constitucionalidade da inclusão dessa hipótese no PLP, considerando essencialmente a função preponderante do imposto seletivo. Para tanto, será examinado com que objetivo o imposto seletivo foi trazido na Emenda Constitucional 132/2023, em que hipóteses ele poderá ser instituído e, por fim, se as previsões trazidas pelo PLP 68/2024 são suficientes para desestimular o consumo de bens danosos especialmente à saúde.

2. A extrafiscalidade do imposto seletivo

No texto da PEC 45/2019, a função extrafiscal do imposto estava expressamente prevista, mas foi suprimida pela Câmara dos

¹ Pós-doutoranda, doutora e mestre em Direito Tributário pela USP. Professora e advogada.

² Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professora e advogada.

Deputados. Isso significa que essa não é a função preponderante do imposto? Não, pelas seguintes razões.

O imposto seletivo, segundo a prática internacional, conforme descrito por Sijbren Cnossen³, tem como objetivo: (i) Arrecadar receitas de forma estratégica, como no caso das bebidas alcóolicas, fumo, veículos e combustíveis, por serem fáceis de fiscalizar e arrecadar; (ii) Recompôr os custos gerados por certos comportamentos, com base na teoria de Pigou na obra *The Economics of Welfare*, relativamente aos bens e serviços nocivos, como o consumo de combustíveis fósseis que além de prejudicar o meio ambiente, contribuem para o aumento das doenças respiratórias e dos gastos com saúde; (iii) Desestimular o consumo, por exemplo, do fumo e de bebidas alcóolicas, induzindo o comportamento dos cidadãos. Esses três objetivos seriam excludentes entre si e a Emenda Constitucional 132/2023 teria optado pelo terceiro, segundo Thais Veiga Shingai e Breno Vasconcelos⁴.

Ao escolher gravar a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, o legislador constitucional deixou claro que a existência desses prejuízos é requisito para a sua instituição em cada caso, conforme orientação da OCDE no documento *Consumption Tax Trends*, emitido em 2022⁵. O pressuposto dele não é simplesmente gerar valores para os cofres públicos, ou seja, ser um tributo meramente arrecadatório. Além disso, ele atuará como um gravame extra para as atividades que se enquadrarem em suas hipóteses de incidência. Sendo assim, ele é um tributo discriminatório, com finalidades específicas, relacionadas à indução do comportamento dos contribuintes e da sociedade como um todo.

A extrafiscalidade aqui abandona o critério da essencialidade anteriormente usado pelo IPI e pelo ICMS, o que foi reconhecido inclusive pelo STF em relação à energia elétrica e aos serviços de comunicação no RE 714.139, porque o que importa para o imposto seletivo é a nocividade do bem ou do serviço para a saúde ou para o meio ambiente. Ela continua sendo parâmetro de consti-

³ CNOSSEN, Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation*. 2005.

⁴ Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-extrafiscalidade-do-imposto-seletivo-22012024>. Acesso em: 30/06/2024.

⁵ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 30/06/2024.

tucionalidade desse tributo. Desse modo, sua cobrança não deverá ser meramente arrecadatória nem servir de indenização pelos custos gerados para recomposição dos danos causados por esses bens e serviços. Ele deverá obter somente, e somente só, a receita necessária para influenciar as práticas de consumo, induzindo os cidadãos a reduzir ou deixar de consumir esses bens e serviços considerados nocivos, conforme estabelecido em política pública específica. Para que sejam evitados excessos, será necessário implementar a avaliação *ex post* da receita arrecadada e do comportamento induzido. Assim, deve-se avaliar periodicamente se os resultados esperados estão ou não sendo alcançados, ou seja, se o imposto seletivo é eficiente para a finalidade para a qual ele foi criado.

3. A necessária nocividade à saúde ou ao meio ambiente

Para que o bem ou serviço seja submetido à tributação pelo imposto seletivo, é necessário que ele seja considerado danoso à saúde ou ao meio ambiente. Isso significa que a União somente poderá instituir e cobrar o imposto seletivo sobre operações com bens e serviços que causem prejuízo à saúde ou ao meio ambiente, enquanto problema público a ser solucionado, surgindo a tributação como medida eficiente para isso. Para evitar qualquer desvio de finalidade, a sua instituição deverá ser precedida de uma análise *ex ante*, para que esse prejuízo à saúde e ao meio ambiente possa ser bem delimitado e fundado em opinião científica abalizada e em estudos que justifiquem o uso do imposto seletivo como instrumento de política pública.

As bebidas açucaradas são prejudiciais à saúde, porque elas possuem alta densidade energética, sendo ricas em açúcar e edulcorantes. Além disso, elas aumentam o risco de desenvolvimento de doenças crônicas não transmissíveis (DCNTs), que correspondem a 74% (setenta e quatro por cento) das mortes no Brasil, sendo que 31% (trinta e um por cento) se refere a doenças cardiovasculares, 17% (dezessete por cento) a neoplasias e 6% (seis por cento) a diabetes. Além disso, a obesidade acomete 19,8% (dezenove inteiros e oito décimos por cento) dos brasileiros. No entanto, 55,7% (cinquenta e cinco inteiros e sete décimos por cento) dos brasileiros têm excesso de peso. Entre as crianças de cinco a nove anos, os dados são alarmantes: 33,3% (trinta e três inteiros e

três décimos por cento) possuem excesso de peso e 14,4% (quatorze inteiros e quatro décimos por cento) são obesas⁶.

Apesar de obesidade e o desenvolvimento de DCNTs depender de múltiplos fatores e não apenas da ingestão de açúcar⁷, a relação entre o consumo de bebidas açucaradas e doenças cardiovasculares é bem documentada cientificamente. O consumo elevado de açúcar está associado ao aumento dos níveis de triglicerídeos, pressão arterial e inflamação sistêmica, além da dislipidemia, o que aumenta o risco de aterosclerose e doenças cardíacas, e de problemas dentários diversos.⁸

Desse modo, as bebidas açucaradas podem integrar a hipótese de incidência do imposto seletivo, uma vez que se apresentam como prejudiciais à saúde e por provocarem o aumento do risco de DCNTs principalmente, seu consumo deve ser desestimulado por meio da tributação.

4. A importância da avaliação *ex ante* e *ex post*

Considerando esse caráter extrafiscal do imposto seletivo, o instrumento a ser utilizado para evitar ou reduzir o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente é o manejo do critério quantitativo, mais precisamente das alíquotas aplicáveis, com base nessa análise *ex ante* e da avaliação posterior de

⁶ Disponível em: <https://actbr.org.br/tributacao-de-bebidas-adocadas>. Acesso em 30/06/2024.

⁷ Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/eda9dcc8-c801-4df1-86e2-1e4da0ce9e06/content#:~:text=No%20caso%20de%20majora%C3%A7%C3%A3o%20da,tribut%C3%A1ria%20encolheria%20R%24%20425%20milh%C3%B5es> Acesso em: 30/06/2024.

⁸ Malik, V. S., Pan, A., Willett, W. C., & Hu, F. B. (2013). Sugar-sweetened beverages and weight gain in children and adults: a systematic review and meta-analysis. *The American Journal of Clinical Nutrition*, 98(4), 1084-1102. Siri-Tarino, P. W., Sun, Q., Hu, F. B., & Krauss, R. M. (2010). Meta-analysis of prospective cohort studies evaluating the association of saturated fat with cardiovascular disease. *American Journal of Clinical Nutrition*, 91(3), 535-546. Moynihan, P. J., & Kelly, S. A. (2014). Effect on caries of restricting sugars intake: systematic review to inform WHO guidelines. *Journal of Dental Research*, 93(1), 8-18.

adequação dessas alíquotas aos propósitos almejados com o imposto em periódicos exames *ex post*, mencionados anteriormente.

O legislador infraconstitucional poderá eleger alíquotas *ad valorem*, ou seja, o clássico percentual aplicado sobre uma base de cálculo expressa em moeda, ou *ad rem*, valor a ser multiplicado sobre o número de unidades de medida, como quilo, litro, tonelada, que compuserem a base de cálculo do imposto, conforme determina o art. 153, § 6º, VI, da CRFB/1988. O texto constitucional já admitia a eleição, em cada caso, de alíquota *ad valorem* ou *ad rem*, também chamada de alíquota específica. A alíquota *ad rem* já era utilizada, por exemplo, para o cálculo de PIS/COFINS sobre etanol. Mas, no contexto do imposto seletivo, essa eleição deverá ser cuidadosamente feita, considerando as peculiaridades dos bens ou serviços sobre o que ele irá incidir, como orientado pela OCDE no relatório *Consumption Tax Trends 2022*⁹, citado antes.

No caso das bebidas açucaradas, o PLP 68/2024 não as traz entre aqueles bens que se submeterão à alíquota *ad rem*, demonstrando que sobre elas devem ser aplicadas alíquotas *ad valorem*, como indicado no Resumo Técnico, apresentado pelo Ministério da Fazenda¹⁰.

De todo modo, será a constante revisão dessas alíquotas *ex post* que garantirá que a adoção dessas medidas tributárias esteja de acordo com o objetivo do imposto seletivo de induzir comportamentos saudáveis e ambientalmente sustentáveis.

5. Os efeitos do imposto seletivo sobre bebidas açucaradas

A inclusão das bebidas açucaradas entre as hipóteses de incidência do imposto seletivo foi inspirada no que já vem sendo praticado em países como: África do Sul, Arábia Saudita, Argenti-

⁹ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>. Acesso em: 30/06/2024.

¹⁰ Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-geral-do-ibs-da-cbs-e-do-imposto-seletivo/resumos-tecnicos> Acesso em: 30/06/2024.

na, Canadá, EUA, França, Índia, México, Paraguai, Reino Unido, Rússia e Uruguai¹¹.

No entanto, em pesquisa feita pela FGV¹², constatou-se que considerando a alta carga tributária brasileira e a sua regressividade, a majoração de 10% (dez por cento) da tributação incidente sobre o consumo de refrigerantes no Brasil implicaria na redução de 7,7 mil postos de trabalho e queda no PIB em R\$ 649,9 milhões, com redução da arrecadação de R\$ 425 milhões. Ou seja, os impactos econômicos são evidentes, mas e o que acontece com o padrão de consumo dessas bebidas pela população?

Segundo essa pesquisa da FGV, considerando os dados das Pesquisas de Orçamento Familiares (POF), o efeito substituição em decorrência do aumento no preço dos refrigerantes é bastante reduzido. Observando os dados de 2017/2018, o aumento de 1% (um por cento) no preço do refrigerante gera um impacto incremental de 0,21% (vinte e um centésimos por cento) no consumo de sucos naturais, resposta insuficiente à necessidade de substituição de um bem por outro, considerando o objetivo de induzir comportamentos mais saudáveis.

Exatamente por isso, é imprescindível a análise *ex ante* que demonstre que as bebidas açucaradas tenham sido incluídas entre os bens nocivos à saúde e ao meio ambiente, objeto de operações que o imposto pretende gravar. Além disso, periodicamente os efeitos da tributação das bebidas açucaradas pelo imposto seletivo deverão ser avaliados (*ex post*) para que se verifique se o objetivo almejado (desincentivo ao consumo e, consequentemente, redução dos índices de sobrepeso e obesidade que geram a nocividade à saúde) está sendo alcançado.

¹¹ PATRI. *Sugar Tax*: regulamentação nos países-membros do G20 e do Mercosul. 2024.

¹² Disponível em:

<https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/eda9dcc8-c801-4df1-86e2-1e4da0ce9e06/content#:~:text=No%20caso%20de%20majora%C3%A7%C3%A3o%20da,tribut%C3%A1ria%20encolheria%20R%24%20425%20milh%C3%B5es.> Acesso em: 30/06/2024.

6. Conclusão

A inclusão das bebidas açucaradas entre as hipóteses de incidência do imposto seletivo foi feita de forma tímida no Anexo XVIII do PLP 68/2024, que aponta apenas aquelas que se enquadram no NCM 2202.10.00. Foram deixados de fora da lista outros NCMs que poderiam integrá-la, considerando a sua prejudicialidade à saúde, como: 2009.11.00 (sucos de frutas industrializados – sem gás), 2202.90.00 (bebidas energéticas), 2202.90.10 (chás gelados adoçados), 2202.90.30 (bebidas esportivas), 2202.90.90 (bebidas mistas – como misturas de sucos e refrigerantes) e 2202.99.00 (outras bebidas não alcoólicas contendo adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizantes).

A principal questão a ser enfrentada para manutenção das bebidas açucaradas no imposto seletivo é, na verdade, externa a ele e se refere à inclusão do açúcar na Cesta Básica Nacional (CBN), o que confere a esse produto a alíquota zero incidente sobre as operações que o tenham como objeto. As entidades que defendem a retirada das bebidas açucaradas da hipótese de incidência do imposto seletivo, como a Associação Brasileira de Bares e Restaurantes (ABRASEL)¹³, apontam que essa seria uma incoerência do PLP 68/2024, que consideraria o açúcar adicionado um bem de extrema necessidade e o açúcar adicionado às bebidas prejudicial à saúde.

O comparativo acima proposto não leva em consideração a quantidade de açúcar adicionada a ultraprocessados, como os refrigerantes, chás gelados adoçados e refrescos, *versus* a quantidade utilizada no preparo doméstico dos alimentos, seja para fazer um bolo ou mesmo um doce de frutas. A questão dos ultraprocessados leva à discussão dos impactos culturais, sociais e ambientais da substituição de alimentos *in natura* ou minimamente processados por eles, motivo pelo qual o Guia Alimentar da População Brasileira¹⁴ recomenda que sejam evitados.

¹³ Disponível em: <https://abrasel.com.br/noticias/noticias/tributacao-bebidas-acucaradas/> Acesso em: 30/06/2024.

¹⁴ Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/publicacoes-para-promocao-a-saude/guia_alimentar_populacao_brasileira_2ed.pdf/view Acesso em: 30/06/2024.

O PAPEL DUAL DA UNIÃO NA FEDERAÇÃO: COMITÊ GESTOR E COMPETÊNCIA JURISDICIONAL

*Bianor Arruda Bezerra Neto*¹

1. Introdução

No primeiro texto da série sobre o papel dual da União na federação, promovi um diálogo imaginário entre Rui Barbosa e dois ex-ministros do Supremo Tribunal Federal do passado: um paraibano, Oswaldo Trigueiro; outro norte-rio-grandense, Amaro Cavalcanti.

Juntos, auxiliados por autores do presente e do passado, chegamos às conclusões que são apresentadas nesta introdução.

Na federação, os estados federados mantêm a autonomia política, porém renunciam à soberania em favor de um Estado único, formado pela união de todos os estados constituintes.

Além disso, aceitam a criação de uma instância de poder central, que é sobreposta² aos governos dos estados constituintes e é destinada a decidir questões de interesse de toda a União.

Dessa forma, a principal característica de uma federação é ter um governo central, que tenha poder político para coordenar um grupo de estados³ unidos que nele depositam suas esperanças de desenvolvimento político, social e econômico.

Em razão desse arranjo, passam a existir três esferas de poder político: 1) internamente no âmbito de cada estado membro; 2) nacionalmente a partir do governo central, que coordenará o

¹ Doutor pela PUC/SP. Juiz Federal na 5.^a Região. Professor do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

² TOCQUEVILLE, Alexis de. Ob. cit.

³ No caso do Brasil, a federação também é uma união de municípios.

desenvolvimento conjunto dos estados membros; 3) especificamente no âmbito da União, que cuidará de seus próprios negócios e interesses, como superente da federação⁴.

Embora os estados devam ter autonomia política, é fundamental que o governo central possua poderes suficientes para garantir a coesão e a estabilidade do país.

A federação é um regime que depende do delicado equilíbrio entre a autonomia dos entes federados e o poder da União, que existe justamente para manter todos os entes unidos, mas ao mesmo tempo politicamente autônomos.

Quanto poder é necessário ser entregue à União para que ela exerça seu papel de coordenadora da federação?

O ponto nevrálgico da questão federativa está na divisão de poderes entre o governo central e os entes federados. Se a União tem poderes que vão além do necessário para exercer sua função de coordenadora ou regente, ela assume outra função. Ela passa a falar e agir em nome próprio e no seu próprio interesse.

Quando a União assume mais competências legislativas do que ela precisa para ser a regente da federação, então ela passa a cumprir um papel dual: além de regente, passa a ser também ente da federação concorrente dos estados e dos municípios. A União começa a jogar de acordo com o lema “cada um por si e todos pela nação”, de maneira que o governo central passa a disputar poder com os estados⁵.

Como consequência, a União, que deveria representar o interesse de todos os estados e municípios, contribuindo para o desenvolvimento deles, passa a ser um superente que com eles disputa.

⁴ Kelsen, em sua Teoria Geral do Direito e do Estado, faz essa diferença. Ele diz que, em uma federação, há três níveis de ordens jurídicas: 1) o nível local, formado pelas normas dos estados federados; 2) o nível central total, formado pelas normas nacionais aplicáveis a toda federação; 3) o nível central parcial, formado pelas normas federais, aplicável a toda federação. (**Teoria do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 452.)

⁵ A prova dessa afirmação está na circunstância de que, na federação, há três ordens jurídicas que se entrelaçam: (i) a ordem nacional total, quando a União legisla e age como coordenadora da federação, (ii) a ordem nacional parcial, quando a União legisla e age como superente federado e (iii) a ordem estadual.

Como conclusão, identificar quando a União está no papel de coordenadora da federação e identificar quando está no papel de ente federado, na qualidade de superente, é a chave para se avaliar a quebra da autonomia dos estados e municípios e eventual afronta ao princípio federativo.

Porém, no texto anterior, uma derradeira conclusão foi a maior: nenhuma autonomia se justifica se ela gerar desequilíbrio para a nação.

2. A divisão de competências e espaço de autonomia política

No Brasil, a Constituição faz a divisão de competências da seguinte forma: enuncia expressamente os poderes da União, deixando para os estados, residualmente, tudo o mais. Para os municípios, a Constituição reserva as matérias residuais de interesse local⁶.

É uma técnica inteligente, pois permite isolar as competências da União, deixando-as claras. Isso facilita enormemente a qualificação delas como essenciais à coordenação da federação ou como excedente de poder. Quando ocorre esse excedente de poder, a União se torna um superente federativo.

A competência legislativa e a competência administrativa possuem sua própria forma de divisão. Em relação à competência administrativa ou material, a divisão é feita da seguinte maneira:

a) Competência exclusiva da União (art. 21 da Constituição). Nesses casos, somente a União pode formular e executar políticas públicas, além de ofertar determinados serviços e exercer poderes de fiscalização. São exemplos importantes dessa competência exclusiva: (i) emitir moeda; (ii) administrar as reservas cambiais do país e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada. Importante perceber que, em regra geral, os casos de competência exclusiva são hipóteses de políticas públicas e serviços que precisam ser prestados de maneira uniforme em âmbito nacional;

⁶ SILVA, José Afonso. Ob. cit., p. 479.

b) Competência comum de todos os entes: União, estados e municípios (art. 23 da Constituição). Nesses casos, a União pode funcionar apenas como regente, deixando espaço para que estados e municípios atendam suas peculiaridades. São exemplos importantes de competência comum: proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas e preservar as florestas, a fauna e a flora.

É importante perceber que, na competência exclusiva, a Constituição não deixa espaço para a autonomia dos estados e municípios. Todo o poder é entregue à União, que atuará soberana. Nas hipóteses de competência exclusiva, a União encarna todo o poder do Estado brasileiro. Se aqui forem entregues competências além daquelas necessárias para que a União exerça seu papel de coordenadora da federação, então a União passar a agir como superente da federação.

A análise a respeito desses limites de distribuição de competência exclusiva é feita “a priori” e ocorre no plano puramente normativo, justamente porque a Constituição dá, de antemão, todas as balizas necessárias a tanto. Então, basta examinar o texto constitucional que trata das competências exclusivas e será possível saber se existe ou não federação.

Por sua vez, nos casos de competência comum, como todos podem formular e executar políticas públicas, e estas se desenvolvem ao longo da vida política do país, eventuais casos de avanço da União sobre a autonomia dos entes federados somente surgem na prática. Dessa forma, o exame que foi realizado de maneira “a priori” não pode ser feito nos casos da competência comum, pois esta demanda a concretização das políticas públicas. É por isso que se faz necessária a existência de mecanismos permanentes de equilíbrio de poder federativo. Foi exatamente o que ocorreu no Brasil durante a pandemia da COVID 19. Tendo-se em vista a competência comum para formular e executar políticas públicas na área de saúde e diante do avanço da União e da severa disputa com estados e municípios, o conflito federativo foi levado ao STF, que organizou na prática a divisão de poder entre os entes federados. A esse respeito, consultar a ADI (MC) 6.341, julgada pelo STF no dia 14 de abril de 2020.

Quanto à competência legislativa, ela é um pouco mais complexa⁷. A Constituição repete as mesmas classes definidas para a competência administrativa: exclusiva e comum. Porém, acrescenta mais três. Assim, com base nas lições de José Afonso da Silva, adota-se aqui a seguinte classificação para a competência legislativa: competência exclusiva e comum, espelhando as competências administrativas, e mais as três competências especiais, que são a privativa, a concorrente e a suplementar. Vejamo-las:

a) Competência exclusiva: nessas hipóteses, somente a União pode exercer a competência definida pela constituição. Há aqui plena simetria entre competência administrativa e legislativa (art. 21 da Constituição);

b) Competência comum: a União, os estados e municípios podem legislar em pé de igualdade sobre o mesmo tema. Os casos de competência comum estão mencionados no art. 23 da Constituição, da mesma forma espelhando os casos em que União, estados e municípios possuem competência administrativa comum;

c) Competência privativa: tipo especial de competência exclusiva. A diferença é que aqui a União pode delegar o poder de legislar para os estados e municípios, desde que o faça mediante lei complementar e apenas para determinadas questões pontuais. Por exemplo, legislar sobre Direito Comercial, Direito Civil e Direito Penal. Na Constituição de 1988, os exemplos estão no art. 22. Aqui é interessante perceber que pode haver um descasamento entre quem tem a competência legislativa privativa e quem tem a competência material. Por exemplo: a União legisla sobre Direito Comercial, mas as Juntas Comerciais são administradas pelos estados (Lei n. 8.934, de 18 de novembro de 1994.). Outro exemplo: a União legisla sobre direito penal, mas a grande maioria dos crimes é investigada, julgada e as penas executadas pelo aparato estadual;

d) Competência concorrente: tipo especial de competência comum. A diferença é que aqui a União tem prioridade para fixar normas gerais, enquanto os estados e os municípios podem estabelecer normas específicas. É o caso do

⁷ SILVA, José Afonso. Ob. cit., p. 479.

Direito Tributário: enquanto a União fixa as regras gerais, os estados e os municípios ficam responsáveis pelas regras específicas. Esta competência está no art. 24, § 1, da Constituição;

e) Competência suplementar: por fim, outro tipo especial de competência comum. A diferença é que, nesta hipótese, os estados têm competência específica que vai além daquela existente no caso da competência concorrente. Aqui os estados podem legislar para desdobrar princípios e regras gerais estabelecidos pela União, bem como até suplementar as regras gerais, em caso de omissão da União. Esta competência está no art. 24, §§ 2.º a 4.º, da Constituição. Os melhores exemplos são: direito ambiental, proteção à saúde e defesa do consumidor.

É nos espaços dados pela **competência material comum** e pela **competência legislativa comum** e suas subespécies que os entes federados realizam sua autonomia política.

Fora desses espaços, o poder se concentra nas mãos da União como gestora da federação. É essencial diferenciar a competência da União como gestora e como superente federado. Na primeira condição, ela atua em situação de sobreposição⁸ aos estados e municípios, uma vez que seu propósito é de interesse de todos. Na segunda condição, ela atua em pé de igualdade com os demais entes, uma vez que se movimenta em busca de atingir seus próprios interesses. Essa distinção é essencial.

Qualificar uma competência como típica da função de governo central, ou que desborde dela e se apresente como própria de ente federado, nem sempre é tarefa fácil⁹. Essa zona cinzenta é motivo de importantes conflitos políticos.

O maior exemplo de competência material e legislativa entregue à União como superente são aquelas alusivas à previdên-

⁸ CAVALCANTI, Amaro. Regimen Federativo: a república brasileira. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900.

⁹ José Afonso da Silva registra essa dificuldade em seu Curso de Direito Constitucional, p. 478, com a autoridade de quem foi o autor da proposta para a estrutura de repartição de competências, apresentada na Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, conhecida como Comissão Afonso Arinos. Tal proposta, inclusive, foi aceita pelo relator, o professor Raul Machado Horta, conforme anotado à p. 477.

cia social, saúde, educação, assistência social e proteção ao trabalhador (seguro-desemprego, fiscalização e outras políticas públicas).

A rigor, não é típico do governo central assumir a responsabilidade pela gestão do sistema de previdência do trabalhador, nem a maior parte da política assistencial. Também não é típico de um governo central gerir a grande maioria das universidades e institutos de educação profissionalizante. Inegavelmente, é atribuição do governo central coordenar essas políticas públicas. Assumir a responsabilidade pelo seu financiamento e gestão é opção política¹⁰ que, uma vez exercida, torna a União um superente da federação, tendo reflexos no campo específico da competência tributária.

3. O papel dual da união em matéria tributária

No campo tributário, o papel dual da União reflete o que foi dito no tópico anterior.

Ela possui a função de reger todo o sistema tributário nacional, mas também precisa atuar como instituidora e arrecadadora dos seus próprios tributos e, nessa condição, age como superente federado, concorrente dos estados e municípios.

Esse espaço em que se movimenta a União, enquanto superente, segundo nossa visão, é exatamente aquele mencionado por Kelsen e acima referido como sendo a ordem jurídica parcial, mas aplicada a toda federação. Nesse ponto, importante registrar que Kelsen identifica essa ordem parcial, porém não divide as funções da União como se faz neste texto: coordenadora da federação e superente federativo.

Função de regente da federação em matéria tributária:

Em matéria tributária, na condição de regente, a Constituição fixa algumas **competências materiais exclusivas**, como a

¹⁰ Decorre da opção política do Brasil em organizar-se como um “estado do bem-estar social” e deixar ao governo central não apenas a coordenação, mas a responsabilidade por legislar, gerir e executar quase toda a política pública na área de seguridade social.

formulação de políticas públicas para o adequado tratamento fiscal das cooperativas e das pequenas e microempresas, nos termos do art. 146, III, “c” e “d”. Por motivos evidentes, não há competência material comum para essa função de regente. Ela é sempre exclusiva.

Com relação às **competências legislativas**, estas refletem as competências materiais, mas vão muito além, justamente porque não há competência material comum, mas há competência legislativa comum.

As principais **competências legislativas exclusivas**¹¹ da União como regente estão no art. 146, I e II, da Constituição: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Quanto às **competências legislativas comuns**, estas são do tipo **concorrente** e estão previstas no art. 146, II, da Constituição: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Roque Carrazza adverte¹² que essa competência legislativa da União de pouco serve na prática, uma vez que a própria Constituição a teria realizado praticamente por inteiro, não deixando espaço para a atuação da União enquanto regente. A reflexão é importante com relação à competência exclusiva e parte da competência comum, mas contém algum exagero quanto às hipóteses do

¹¹ José Souto Maior Borges adverte que, para os casos de competência legislativa tributária, o veículo legislativo deve ser sempre a lei complementar, pois não se trata de norma da ordem jurídica da União, mas de toda a nação. Nas palavras do mestre: “Diversamente, ocorre com as normas gerais de direito tributário que, material e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1.º, somente poder instituídas por um processo forma específico: lei complementar.” (Lei Complementar tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais e EDUC, 1975, p. 94). Nesse trecho, o professor não faz a diferença entre competência legislativa exclusiva ou comum, como gestora ou como superente da federação.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2024.

art. 146, III, “b”. Assim, em relação à competência comum para legislar sobre obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, há muito espaço para a legislação infra-constitucional, prova disso é a existência do próprio CTN e de inúmeras leis estaduais e municipais acerca do tema.

O papel coordenador da União em matéria tributária aqui é **máximo**, dada sua enorme **competência legislativa**, exclusiva e comum.

É importante frisar que, na condição de regente, a competência legislativa é bem maior que a competência administrativa. Como não existe competência administrativa comum para o exercício da função de regente, toda a legislação quanto a este tema é federal, ou seja, produzida pela União. Isso se deve ao fato de que a tendência centralizadora da federação brasileira é ainda mais acentuada em matéria tributária. Nesse ponto, como a União atua como regente, não como superente, então diz-se que a **legislação é nacional**.

Função de superente federado:

Na qualidade de superente da federação, a União possui competências **materiais exclusivas** e estas estão relacionadas à instituição dos tributos a si atribuídos pelo art. 147 (tributos do DF), art. 148 (empréstimo compulsório), art. 149 (contribuições sociais), art. 153 (impostos), art. 154 (competência residual) e art. 195 (contribuições sociais para financiamento da seguridade social).

Também possui competência **material comum**, que é aquela trazida pelo art. 145, II e III, para instituir taxas e contribuições de melhoria, e aquela trazida pelo art. 149, § 1.º, para instituir contribuições sociais para financiar regime próprio de previdência social. Nessa condição de superente, a União também possui competência **material comum** para instituir e arrecadar seus próprios tributos, o que faz através da Receita Federal do Brasil.

A **competência legislativa**, na qualidade de superente, espelha as competências materiais, apresentando-se **exclusiva e comum**.

Nessa condição de superente, a União concorre com estados e municípios pela busca de receitas, pois vai repartir com eles parte da riqueza produzida pela nação.

Importante observar que os principais conflitos ocorrem no âmbito das contribuições sociais, previstas no art. 149 e no art. 195, pois as bases tributáveis eleitas pela Constituição, a rigor, são as mesmas fixadas para os principais impostos estaduais: o resultado das operações empresariais envolvendo o comércio e a prestação de serviços.

De forma escamoteada, a Constituição fala em faturamento, receita bruta e valor da operação, grandezas que, a rigor, estão no núcleo dessas atividades empresariais e são apenas outros nomes para operações de mercancia e prestação de serviços¹³. Na verdade, são o resultado dela. A folha de salários, a seu turno, é custo das operações de mercancia e prestação de serviços, mas também é utilizada como base tributável para contribuições sociais e não gera crédito para a empresa.

Conclusão do tópico:

Como conclusão, a competência tributária deve ser dividida em duas: como **regente da federação** e como **superente**.

Além disso, deve ser subdividida em **material e legislativa**, e ainda subdividida mais uma vez, em **exclusiva e comum**.

Somente assim, será possível identificar onde começa e onde termina a autonomia dos entes federados, bem como onde começa e termina o papel da União como coordenadora e como superente da federação.

¹³ Não é por outra razão que ela sempre, de forma camuflada, erodiu a base da tributação dos estados, as operações comerciais de venda, e a base dos municípios, as operações de prestação de serviço. E o fez de forma escamoteada, porque se escondeu através de categorias contábeis como receita bruta e faturamento. A rigor, receita bruta e faturamento decorrem justamente das operações de venda e da prestação de serviços.

Isso trouxe caos ao sistema. Temos décadas de história tributária, desde a LC n. 7/1970, que criou o PIS, passando pelo DL n. 1.940/1982, que criou a FINSOCIAL, a Lei n. 8.212/91, que criou a contribuição sobre folha de salários, mas também sofre receita bruta, pela LC n. 70/1991, que criou a COFINS, até a EC n. 132/2023, que criou a CBS.

4. O espaço em matéria tributária para a realização da autonomia dos estados e municípios

Como visto no item 2, o espaço para a autonomia dos estados e municípios, requisito essencial para a federação existir, está nos temas reservados para a **competência comum**, material e legislativa.

Nas hipóteses de **competência exclusiva** da União, na qualidade de regente da federação, não há qualquer espaço para os estados e municípios formularem políticas públicas nem legisla-rem. Nesses casos, a eles compete apenas seguir as ordens emanadas do governo central. Não custa lembrar que os estados federados fazem parte da União por meio do Senado e que ele existe para compor esse equilíbrio de forças; um detalhe que não pode passar despercebido.

Por sua vez, quando a União atua no exercício de sua **competência exclusiva** como superente, material e legislativa, ela não atua com superposição aos estados e municípios. Estados e municípios, como estão em paralelo com a União nessa hipótese, também possuem **competência exclusiva**, material e legislativa. A competência constitucional para instituir seus próprios e exclusivos tributos, conforme art. 155 e art. 156, é um exemplo.

Importante perceber que, nesses casos da competência exclusiva dos estados e municípios, tem-se a repartição de receita constitucional por fonte e que esta é condição para o exercício da **autonomia política ampla**, legislativa e material, não o espaço para o exercício da autonomia específica em matéria tributária. Aliás, a repartição de receitas equitativa é condição para a própria existência da federação.

Quanto às hipóteses de **competência material comum** em matéria tributária, aqui sim, cabe aos estados e municípios exercerem sua autonomia através da gestão de sua estrutura administrativa de arrecadação e cobrança: gestão de banco de dados de contribuintes, recrutamento e formação técnica dos auditores fiscais, orientação para atuação dos auditores, lançamentos, autuações, programas de conformidade, contencioso administrativo, cobrança administrativa, métodos alternativos de resolução de conflito, medidas pré-processuais de cobrança, programas de recuperação fiscal, inscrição em dívida ativa e cobrança judicial.

Quanto à **competência legislativa comum** (concorrente), por expressa disposição constitucional, cabe aos estados e municípios fixar normas específicas no tocante: a) à definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos de sua competência exclusiva, à definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em regra, a competência legislativa comum reflete a competência material comum. Portanto, é correto dizer que, além da **competência legislativa comum do tipo concorrente** acima referida, expressamente disposta pela Constituição, os estados e municípios também possuem competência comum para legislar sobre: gestão de banco de dados de contribuintes, recrutamento e formação técnica dos auditores fiscais, orientação para atuação dos auditores, lançamentos, autuações, programas de conformidade, contencioso administrativo, cobrança administrativa, métodos alternativos de resolução de conflito e medidas pré-processuais de cobrança e programas de recuperação fiscal¹⁴.

Por conta desse espaço de **competência comum legislativa**, cada ente da federação possui extensa legislação específica sobre seus próprios tributos, incluindo regras específicas sobre todos os temas de sua competência concorrente constitucionalmente expressa, mas também todos aqueles implícitos ou não expressamente vedados.

Esse espaço de autonomia provoca uma inflação legislativa de grandes proporções que atravança o país, não tendo a União, com as competências que recebeu para reger o Sistema Tributário Nacional, condição alguma de minimizar a enorme divergência tributária do país.

O resultado é um alto custo de conformidade e uma explosão de questionamentos administrativos e demandas judiciais superlativas.

Em matéria tributária, o espaço saudável de autonomia federativa **não está nessa atribuição de competência legislativa comum e concorrente em matéria tributária**, pois os efeitos

¹⁴ A inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial são entendidas como matéria processual, ficando de fora porque tratam de temas de competência exclusiva da União.

colaterais que geram não a compensam em termos políticos nem financeiros.

Em matéria tributária, a rigor, o espaço de autonomia deve se restringir à divisão equânime de receita¹⁵, o que a Constituição faz de forma exaustiva. Tudo o mais deve ficar com a regência do governo central, ou seja, da União enquanto coordenadora da federação.

Dessa maneira, os estados não deveriam ter **nenhuma competência legislativa, exclusiva ou comum**, salvo aquelas absolutamente necessárias para fruir suas receitas tributárias próprias.

Sobretudo, a **interpretação** da legislação federal deveria igualmente ser de competência da União, pois o intérprete é uma espécie de legislador de segundo grau.

Como sempre há, na maioria dos casos, pelo menos duas interpretações possíveis para a legislação, isso significa que, a rigor, nunca há apenas uma lei, mas várias. Então, além da uniformidade de legislação, tem que haver também a preocupação com a uniformidade da interpretação. Esta, aliás, é um poço sem fundo no Direito Tributário brasileiro. Em alguns casos, demora 30 anos para que a interpretação seja uniformizada, criando um segundo tipo de imposto não escrito no Brasil, que é o **imposto hermenêutico**.¹⁶

Concluindo, em matéria tributária, a **competência legislativa comum** deve ser mínima. Se possível, limitada à fixação de alíquotas para os tributos normatizados pela Constituição e pela União como gestora da federação.

Como diriam Amaro Cavalcanti e Oswaldo Trigueiro, não há autonomia de estados e municípios que justifique prejuízos à nação.

¹⁵ “Sistema tributário e discriminação de rendas são, porém, conceitos inconfundíveis. Aquele constitui-se do conjunto de tributos existentes em um Estado [...]. A discriminação de rendas, ao contrário, constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal.” (SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 720).

¹⁶ No Brasil, fala-se em imposto inflacionário como espécie tributária fora do sistema formal, daí a ideia de agora também se falar do imposto hermenêutico. É um chiste, mas tem significado para reflexão.

5. A ampliação da função coordenadora da federação após a reforma tributária

A reforma tributária trazida pela EC n. 132/2023 avançou exatamente na direção de ampliar a **competência legislativa exclusiva** da União como regente da federação, reduzindo a **competência legislativa comum**.

Com relação ao IBS, que é o principal tributo estadual e municipal, a competência para instituir é exclusiva da União, nos termos do art. 156-A: “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”. A referência que o artigo faz à competência compartilhada é alusiva apenas à titularidade de receita.

Da mesma forma, a **competência legislativa** que antes era comum (concorrente) para tratar de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, agora, com relação ao IBS, é agora também **exclusiva** da União. Nesse mesmo sentido, a **competência legislativa**, que antes era comum para a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, agora, com relação ao IBS, também é **exclusiva** da União.

Foi deixada aos estados, basicamente, a competência legislativa para fixar alíquotas. O art. 156-A, IV, da CF diz que o IBS “terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V”, quanto o art. 156-A, V, diz que “cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica”.

Dessa maneira, estados e municípios não têm mais **competência legislativa** em matéria tributária, pelo menos em relação ao IBS. A tendência é que a percam para todos os impostos.

Quanto à **competência tributária material comum**, com relação ao IBS, estados e municípios a mantêm, limitada para fiscalizar, lançar, autuar, inscrever em dívida ativa e ajuizar execuções fiscais.

Porém, essa competência é apenas **executória**, pois agora não possuem qualquer poder de decisão. Em outras palavras, tratando-se de IBS, estados e municípios possuem autonomia administrativa, mas não autonomia política, salvo para fixar alíquotas.

Apesar de manterem alguma competência material, estados e municípios perderam as principais atribuições para o Comi-

tê Gestor, que é agora responsável por: I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; III - decidir o contencioso administrativo. Até a competência para arrecadar os tributos é materialmente da União: art. 156-A, § 4.º.

Ora, quem legisla e também regulamenta, interpreta e decide conflitos, praticamente, possui todo o poder. Quem interpreta, legisla em segundo grau, e quem decide conflitos legisla no caso concreto.

A pergunta derradeira: esse poder de regulamentar, interpretar e decidir conflitos não pertence ao Comitê Gestor? E o Comitê Gestor não é comandado por estados e municípios. Não seria ele um órgão misto, ao mesmo tempo estadual e municipal?

A resposta é negativa.

O Comitê Gestor não é um órgão dos estados, nem dos municípios. É um órgão de todos os estados e todos os municípios. E todos os estados e municípios juntos formam a União.

Como visto, não há uma quarta ordem jurídica, mas apenas três: estadual, total nacional e parcial nacional. O Comitê Gestor inclui-se exatamente na ordem jurídica total nacional.

É, portanto, órgão da União, mesmo que sua composição deliberativa seja formada por representantes apenas dos estados e municípios.

Nesse ponto, é preciso distinguir dois conceitos importantes: a **lei da participação** e a **lei da autonomia**. Pela “lei da participação”, os estados “tomam parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervêm com voz ativa nas deliberações de conjunto, contribuem para formar as peças do aparelho institucional da federação [...]”¹⁷. Através da lei da autonomia, por sua vez, estados e municípios movimentam-se nos espaços de competência material e legislativa fixados constitucionalmente. No Comitê Gestor, estados e municípios participam cumprindo a lei da participação.

A prova é tanta que o IBS é idêntico à CBS. A União reclama harmonia e comunidade de propósitos. Portanto, toda carga

¹⁷ Paulo Bonavides. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 195.

decisória a ser exercida pelo Comitê Gestor terá que ser no mesmo sentido das decisões tomadas para a CBS. Quem legislará, regulamentará, interpretará e decidirá conflitos em matéria de CBS? A União, que em tema de CBS/IBS, ocupa dupla função: gestora da federação (IBS) e superente federativo (CBS).

Disso decorre a mais importante conclusão: a competência jurisdicional para processar e julgar qualquer demanda envolvendo contribuinte e ato do Comitê Gestor será da Justiça Federal, pois, a rigor, além de ser órgão do Estado federal e, portanto, da União, o tributo é um só, não podendo ser interpretado por esta e por mais 27 tribunais estaduais de forma concorrente. A União há de se superpor¹⁸, mas não na condição de superente, e sim na condição de gestora da federação.

Aliás, a existência de um ramo do Poder Judiciário destinado a processar e julgar demandas do interesse da União, na condição de gestora e superente, é pressuposto essencial para a existência da federação.

A alternativa para esta supercompetência da Justiça Federal existe. É a criação de um ramo do Poder Judiciário especializado em matéria tributária, e com composição mista, estadual e federal, nos moldes da Justiça Eleitoral.

Essa alternativa, contudo, é altamente dispendiosa e sem sentido, pois a Justiça Federal do Brasil é instituição secular, bem aparelhada e altamente especializada em Direito Público. O futuro dirá que caminhos seguiremos.

6. Conclusões

A análise do papel dual da União na federação brasileira revela a necessidade de um equilíbrio constante entre coordenação e autonomia. A União deve ter poderes suficientes para garantir a

¹⁸ Acerca do tema, conferir as palavras de Paulo Bonavides: “A superioridade do Estado federal sobre os Estados federados fica patente naqueles preceitos da Constituição federal que ordinariamente impõem limites aos ordenamentos políticos dos Estados-membros, em matéria constitucional, pertinentes à forma de governo, às relações entre os poderes, à ideologia, à competência legislativa, à solução dos litígios na esfera judiciária etc.” *Ciência Política*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 198.

unidade e a coesão nacional, enquanto respeita a autonomia dos estados e municípios.

A reforma tributária recente, que fortalece a função coordenadora da União, é um passo nessa direção, mas deve ser monitorada para evitar excessos de centralização.

No fim, a sustentabilidade da federação depende da capacidade de todos os entes federativos trabalharem juntos, respeitando suas competências e colaborando para o desenvolvimento do país.

O Poder Judiciário terá um papel crucial na interpretação e aplicação das novas normas tributárias, garantindo que a União, como coordenadora, e os estados e municípios, como entes autônomos, operem dentro dos limites constitucionais.

Referências

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 1997.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais e EDUC, 1975.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2020.

CAVALCANTI, Amaro. Regimen Federativo: a republica brasileira. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1900.

KELSEN, Hans. **Teoria do Direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na América: leis e costumes**. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

O PRINCÍPIO DO DESTINO NO IVA-DUAL BRASILEIRO

Ana Carolina Carpinetti¹

Alice Marinho²

1. Introdução

A regulamentação da reforma do sistema tributário brasileiro, aprovada pela Emenda Constitucional n. 132, de 20.12.2023 (EC 132/23), está em discussão no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP 68/24). O modelo estruturado para implementação de um Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA-Dual), com a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), visa modernizar e simplificar o sistema tributário, promovendo eficiência econômica e justiça fiscal.

Um dos pilares fundamentais dessa nova estrutura da tributação sobre o consumo é o princípio do destino, que desempenha um papel crucial na definição do sujeito ativo competente e na distribuição equitativa da carga tributária entre os entes federados, reduzindo desigualdades regionais existentes no sistema atual em que a tributação ocorre no local da produção dos bens ou serviços.

A aplicação do princípio do destino no IVA-Dual assegura que a arrecadação tributária seja distribuída de maneira equitativa entre os estados e municípios, de acordo com o consumo efetivo de

¹ Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. MBA pela FGV/SP. Graduada em Direito pela USP. Coordenadora Executiva do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária sobre Tecnologia e o Princípio do Destino. Sócia da Área Tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. E-mail:

² LL.M. pela University of California, Berkeley Law. Especialização em Direito Tributário pelo Insper. Associada da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. E-mail: dsilva@pn.com.br

bens e serviços. Isso é especialmente importante em um país com grandes disparidades regionais como o Brasil, onde algumas áreas produzem muito mais do que consomem, enquanto outras consomem muito mais do que produzem.

A distribuição justa da carga tributária permite que as regiões menos desenvolvidas recebam uma parte proporcionalmente maior da arrecadação, o que pode ser usado para financiar investimentos em infraestrutura, educação e saúde, promovendo o seu desenvolvimento econômico e social.

Além disso, ao estabelecer que o imposto deve ser recolhido no local de consumo, o princípio do destino auxilia no combate à guerra fiscal entre estados e municípios. Sem a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para atração de empresas, as jurisdições podem focar em políticas que promovam o desenvolvimento sustentável e o bem-estar social.

A redução, e quem sabe eliminação, da guerra fiscal entre os entes federados também contribui para um ambiente de negócios mais estável e previsível, no qual as empresas podem tomar decisões de investimento baseadas em critérios econômicos e não em benefícios tributários, o que garante a observância ao princípio da neutralidade tributária, também previsto no texto constitucional, pelo qual os tributos não influenciam a escolha do consumidor e nem distorcem a competitividade entre as empresas. Isso aumenta a eficiência econômica e a competitividade do país no cenário global.

O princípio do destino também contribui para a simplificação do sistema tributário. Com regras claras sobre onde o imposto deve ser recolhido, as empresas têm menos complexidade para lidar na hora de calcular e pagar seus tributos. Além disso, aumenta a transparência (outro princípio do novo sistema tributária) no processo de arrecadação, proporcionando maior segurança jurídica para os contribuintes.

A simplificação do sistema tributário reduz os custos de conformidade para as empresas, liberando recursos que podem ser investidos em inovação e crescimento. A maior transparência também facilita o controle social sobre a arrecadação e a aplicação dos recursos públicos, aumentando a confiança dos cidadãos nas instituições governamentais. Além de tudo, a adoção do princípio do destino evita o acúmulo de crédito em operações interestaduais e alinha o sistema tributário brasileiro às práticas internacionais,

visto que a maioria dos países atualmente possuem um sistema tributário baseado no IVA.

2. Problemas no sistema tributário atual de definição das incidências no local da produção de bens e prestação de serviços

Conforme mencionado acima, o sistema tributário atual define as competências tributárias de acordo com o local onde ocorre a produção de bens ou a prestação dos serviços, o que implica em uma concentração da arrecadação de tributos nas regiões mais desenvolvidas do país, onde estão localizadas as grandes empresas.

No âmbito do ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, a Lei Complementar n. 87, de 13.09.1996 (LC 87/96 ou Lei Kandir) prevê que o local da operação para fins de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável para operações com mercadorias ou bens é **(i)** o do estabelecimento onde se encontra o bem no momento da ocorrência do fato gerador; **(ii)** o do estabelecimento onde se encontra a mercadoria sem documentação fiscal ou com documentação inidônea; **(iii)** o do estabelecimento que transfere a propriedade de mercadoria adquirida internamente sem que tenha transitado por ele; **(iv)** o local da entrada física do bem importado ou o domicílio do adquirente, se não estabelecido; **(v)** o local da licitação para mercadorias ou bens importados e apreendidos ou abandonados; **(vi)** o Estado do adquirente de energia elétrica ou derivados de petróleo nas operações interestaduais não destinadas à industrialização ou comercialização; **(vii)** o Estado de onde foi extraído o ouro, se não considerado ativo financeiro ou instrumento cambial; e **(viii)** o local do desembarque na captura de peixes, crustáceos e moluscos.

Para a prestação de serviços de transporte, o local da operação é onde o serviço de transporte tem início, ou onde se encontra o transportador sem documentação fiscal adequada ou o estabelecimento destinatário do serviço de transporte em certas condições específicas. Nos serviços de comunicação, por sua vez, o local da operação é o da prestação dos serviços de radiodifusão sonora e de som e imagem, o estabelecimento da concessionária ou permissionária que fornece ficha, cartão ou similares, o estabelecimento ou

domicílio do tomador do serviço quando prestado por meio de satélite ou onde o serviço é cobrado, em outros casos específicos.

Além de outras regras previstas para operações específicas, o que se verifica é que a lei estabelece como o local do recolhimento onde está o estabelecimento vendedor da mercadoria ou prestador do serviço, salvo algumas exceções em que se determina como local da operação aquele onde se localiza o adquirente. Disso decorre justamente a guerra fiscal, caracterizada pela concessão unilateral de benefícios e isenções fiscais do ICMS por parte dos Estados e Distrito Federal com a finalidade de atrair empresas e investimentos, causando uma concentração da produção e arrecadação em determinadas regiões do país em detrimento de outras.

A guerra fiscal estadual é objeto de inúmeros litígios, que saturam o contencioso administrativo e judicial no país, além de causar insegurança jurídica aos contribuintes na medida em que estabelecem seus negócios sem a garantia de que não sofrerão cobranças do imposto pela utilização dos benefícios fiscais concedidos de forma unilateral.

No âmbito do ISS, de competência dos Municípios, a problemática não é diferente. Quando a Lei Complementar n. 116 foi publicada, em 31.7.2003 (LC 116/03), o critério para definição do Ente competente para cobrança e recolhimento do ISS parecia claro, já que seus dispositivos previam que “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador” (artigo 3º), e que se definia como “estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional” (artigo 4º).

Contudo, o que ocorreu na prática foi que a evolução das relações econômicas e sociais, intensificada pelo surgimento das novas tecnologias, fez com que tal critério não fosse mais suficiente para definição do local de prestação do serviço e, consequentemente, do Município responsável pela exigência do ISS.

Após inúmeras disputas judiciais entre fiscos e contribuintes, ficou clara a necessidade de revisão do tema, o que desencadeou nova interpretação, pelo STJ, no Recurso Especial n. 1.060.210/SC (sob a sistemática de Recursos Repetitivos), de que o ISS deve ser recolhido ao Município onde há a unidade econômica e profissional do contribuinte. Ou seja, no local onde está centrali-

zado o poder decisório da empresa, responsável por negociar e operacionalizar a prestação de serviços.

A conclusão alcançada pelo STJ deveria ser suficiente para direcionar contribuintes e Autoridades Fiscais na definição do aspecto espacial do ISS. Afinal, a definição da localização da unidade econômica e profissional da empresa deveria ser de simples identificação caso a caso. Contudo, além de o julgado ter mantido a tributação no local “de origem”, na prática surgiram diversos novos questionamentos por parte dos fiscos municipais, se valendo dos mais variados critérios para verificação do “local do estabelecimento prestador” buscando justificar a incidência do ISS em seu Município. De forma a exemplificar esses conflitos, destacamos 4 casos de serviços distintos em que as Autoridades Fiscais Municipais lavraram Autos de Infração alegando que o Município do estabelecimento prestador seria diferente daquele indicado pelo contribuinte: **(i)** serviços de intermediação de serviços de entrega, em que o fisco utilizou como critério a existência de estabelecimento locado com CNPJ ativo, embora o contribuinte indicasse que o estabelecimento está inativo há mais de 5 anos; **(ii)** serviços de intermediação de vendas via *-e-commerce*, em que o fisco utilizou como critério o endereço da sede de diretores da empresa, embora o contribuinte alegasse que o estabelecimento autuado não detém estrutura para prestação de serviços; **(iii)** serviços artísticos, em que o fisco se baseou no endereço constante do CNPJ, embora o contribuinte alegasse que o estabelecimento não detém infraestrutura para a gravação e dispersão do programa televisivo; e **(iv)** serviços de consultoria, em que o fisco se baseou na existência de um estabelecimento no Município, embora o contribuinte alegasse que o estabelecimento é dedicado apenas ao atendimento ao público e não à execução dos serviços.

A multiplicidade de critérios adotados pelos Fiscos evidencia que cada Município vem definindo seu próprio elemento de conexão para legitimar a cobrança do ISS. Esse cenário leva ao questionamento se os parâmetros fixados pelo STJ foram suficientes para solucionar a competência municipal ou se seria necessária uma alteração legislativa na LC 116/03 que defina expressamente o que deve ser considerado como “unidade econômica e profissional”.

Ainda sobre a guerra fiscal nos Municípios, vale destacar a aplicação de alíquotas no mínimo legal possível do ISS (2%),

além de previsões de exclusões na base de cálculo do imposto sem a devida previsão legal com a finalidade de reduzir a carga tributária total, para atrair empresas às suas localidades.

Portanto, o que se vê no âmbito dos Estados e dos Municípios é que a atual concentração da arrecadação dos tributos sobre o consumo de bens e serviços (ICMS e ISS) encontra diversos problemas, desde a própria interpretação da definição legal do local da ocorrência da operação até guerras fiscais entre os entes federados que acabam por prejudicar os contribuintes que são obrigados a passar anos se defendendo de cobranças para, eventualmente, terem reconhecido que o recolhimento dos seus tributos se deu ao sujeito ativo correto.

3. As regras de definição do local da operação no novo sistema de tributação sobre o consumo

O texto constitucional, instituído pela EC 132/23, prevê expressamente a aplicação do princípio do destino ao determinar que **(i)** o IBS será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; e que **(ii)** o Comitê Gestor do IBS distribuirá o produto da arrecadação do imposto ao ente federativo de destino das operações (artigo 156-A, § 1º, inciso VII, e § 4º, inciso II). Além disso, o texto prevê que caberá à Lei Complementar dispor sobre “os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação” (artigo 156-A, § 5º, inciso IV).

Como se vê, com a reforma tributária, altera-se completamente a premissa que define o local da operação atualmente como aquele onde se localiza o vendedor do bem ou prestador do serviço para o local onde se localiza o consumidor, onde ocorre o consumo do bem ou serviço adquiridos. O artigo 11 do PLP 68/24 detalha como o local da operação é determinado para diferentes tipos de bens e serviços, assegurando a aplicação correta do princípio do destino.

De forma bastante resumida, o artigo 11 estabelece que o local da operação com bens móveis materiais é o local da entrega ou disponibilização ao destinatário. Para bens imóveis, o local da operação é onde o imóvel está situado. No caso de serviços prestados fisicamente, o local da prestação do serviço é onde o serviço é usufruído. Para serviços de transporte e outros serviços específicos, são definidos critérios claros para determinar o local da operação, garantindo que o imposto seja recolhido no local de consumo final.

Para facilitar a visualização das regras, no formato em que aprovadas pela Câmara dos Deputados e que serão analisadas agora pelo Senado Federal, preparamos abaixo a tabela com o resumo das operações com bens e serviços:

Tipo da operação		Local da operação
Bens	Bem móvel material	Local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário Operação realizada de forma não presencial: local de entrega ou disponibilização do bem ao destinatário o destino final indicado pelo adquirente ao fornecedor ou ao terceiro responsável pelo transporte O local do domicílio principal do destinatário na aquisição de veículo automotor O local onde se encontra o bem móvel material na aquisição em licitação ou na constatação de irregularidade pela falta de documentação fiscal ou documentação inidônea
	Bem imóvel, bem móvel imaterial, inclusive direito, relacionado a bem imóvel e serviço prestado fisicamente	Local onde o imóvel estiver situado

Tipo da operação		Local da operação
	sobre bem imóvel	
	Bens móveis imateriais, inclusive direitos	Local do domicílio principal do destinatário Na aquisição centralizada por contribuinte, com mais de um estabelecimento, o local do domicílio principal é o estabelecimento matriz do adquirente
	Energia elétrica	Local da disponibilização para consumidor final Local do estabelecimento principal do adquirente nos casos de geração, transmissão, distribuição ou comercialização
Serviços	Serviço prestado fisicamente sobre a pessoa física ou fruído presencialmente por pessoa física	Local da prestação do serviço
	Serviço de planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos, espetáculos, exibições e congêneres	Local do evento a que se refere o serviço
	Serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários	Local da prestação do serviço
	Serviço de transporte de passageiros	Local de início do transporte
	Serviço de transporte de carga	Local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário
	Serviço de exploração de via	Território de cada Município e Estado, ou do Distrito Federal, proporcionalmente à correspon-

Tipo da operação		Local da operação
		dente extensão da via explorada
	Serviço de telefonia fixa e demais serviços de comunicação prestados por meio de cabos, fios, fibras e meios similares	Local de instalação do terminal Na aquisição centralizada por contribuinte, com mais de um estabelecimento, o local do domicílio principal é o estabelecimento matriz do adquirente
	Demais serviços	Local do domicílio principal do destinatário Na aquisição centralizada por contribuinte, com mais de um estabelecimento, o local do domicílio principal é o estabelecimento matriz do adquirente

O artigo 11 do PLP 68/24 prevê ainda critérios específicos para definição do local do domicílio principal do destinatário, que consiste no local constante do cadastro com identificação única (CPF e CNPJ perante a Receita Federal), sendo **(i)** para as pessoas físicas, o local de sua habitação permanente ou, na sua inexistência, o local onde suas relações econômicas forem mais relevantes; e **(ii)** para as pessoas jurídicas e entidades sem personalidade jurídica, o local de cada estabelecimento para o qual seja fornecido o bem ou serviço.

Além disso, caso o destinatário não esteja regularmente cadastrado para aplicação dos critérios acima, o local do seu domicílio será definido pela combinação de ao menos dois dos seguintes critérios: **(i)** endereço do destinatário declarado ao fornecedor; **(ii)** endereço do destinatário obtido mediante coleta de outras informações comercialmente relevantes no curso da execução da operação; **(iii)** endereço do adquirente constante do cadastro do arranjo de pagamento utilizado para o pagamento da operação; e **(iv)** endereço de Protocolo de Internet (IP) do dispositivo utilizado para contratação da operação ou obtido por emprego de método de geolocalização. Por fim, caso esses critérios não sejam suficientes, deverá ser considerado o endereço do destinatário declarado ao fornecedor.

Como se vê, as novas regras prezam pela aplicação do princípio do destino ao prever como local da operação aquele em que localizado o bem ou em que localizado o destinatário daquele bem ou serviço, voltando a tributação para o local onde ocorre a efetiva fruição do serviço, bem ou direito, o que deve encerrar as disputas atualmente existentes quanto à interpretação correta da legislação para atrair a tributação para aquele ente federado interessado na arrecadação.

4. Conclusões

Apesar dos benefícios, a implementação do princípio do destino no IVA-Dual apresenta desafios significativos. A necessidade de adaptar os sistemas de arrecadação e fiscalização para garantir que os impostos sejam corretamente direcionados ao local de consumo final requer investimentos em tecnologia e capacitação dos órgãos fiscais.

Os Estados e Municípios terão que desenvolver sistemas integrados de informações fiscais que permitam o monitoramento e a rastreabilidade das operações comerciais, assegurando que o imposto seja corretamente recolhido e distribuído, o que deverá ocorrer por meio do Comitê Gestor do IBS. Isso implica a necessidade de cooperação e coordenação entre os diferentes níveis de governo, o que pode ser um desafio em um país com a complexidade federativa do Brasil.

Nesse mesmo sentido, a plataforma tecnológica a ser implementada pelo governo para emissão de documentos fiscais e recolhimento dos novos tributos deverá conter mecanismo atualizado para que, mediante a indicação do destinatário/adquirente, seja automaticamente indicada a alíquota aplicável para a operação.

Outro desafio é a harmonização das normas tributárias entre as diferentes jurisdições. Para que o princípio do destino funcione de maneira eficiente, é crucial que Estados e Municípios adotem regras compatíveis e colaborem na administração tributária, evitando conflitos e sobreposições. A harmonização das normas também é necessária para evitar a bitributação e a evasão fiscal, razão pela qual o PLP 108/24, que trata do Comitê Gestor do IBS, é de suma importância.

A implementação bem-sucedida do princípio do destino exige um esforço significativo de educação e capacitação dos contribuintes e dos servidores públicos. As empresas precisam ser informadas sobre as novas regras e orientadas sobre como cumpri-las corretamente. Os servidores públicos precisam ser treinados para aplicar as novas normas e para utilizar os sistemas de informações fiscais de maneira eficaz.

Além disso, no sistema do IVA-Dual, os contribuintes passam a ser os cidadãos, que devem compreender claramente quanto pagam de tributos em cada produto ou serviço que adquirirem, promovendo uma maior conscientização e controle social acerca da carga tributária, o que não acontece hoje em dia em que o sistema não permite que se tenha visibilidade sobre toda a carga tributária dos bens e serviços consumidos. Dessa maneira, o consumidor poderá enxergar que a carga tributária paga em São Paulo é diferente (maior ou menor) do que a do Rio de Janeiro, por exemplo.

Investir em programas de educação fiscal e em treinamento contínuo é essencial para garantir que todos os envolvidos no processo tributário estejam preparados para operar no novo ambiente regulatório. Isso inclui não apenas os grandes contribuintes, mas também as pequenas e médias empresas, que podem ter mais dificuldades para se adaptar às mudanças.

Com relação aos impactos na economia, a adoção do princípio do destino no modelo de tributação do IVA-Dual pode aumentar a competitividade internacional do Brasil. Ao alinhar-se com as melhores práticas internacionais, o país pode atrair mais investimentos estrangeiros, que buscam um ambiente tributário previsível e eficiente.

Um sistema tributário mais justo e transparente também pode melhorar a imagem do Brasil no cenário global, facilitando a integração do país nas cadeias de valor internacionais e promovendo o crescimento das exportações. As empresas brasileiras podem se beneficiar de um ambiente de negócios mais competitivo, que incentiva a inovação e o desenvolvimento tecnológico.

A aplicação do princípio do destino pode contribuir para o desenvolvimento regional, promovendo uma distribuição mais equitativa da arrecadação tributária. As regiões menos desenvolvidas podem receber mais recursos, que podem ser investidos em

infraestrutura, educação e saúde, reduzindo as desigualdades regionais e promovendo o desenvolvimento econômico e social.

A redução das disparidades regionais é essencial para a construção de uma economia mais inclusiva e sustentável, na qual todas as regiões do país possam contribuir para o crescimento econômico e se beneficiar dele. Isso também pode reduzir a migração interna e os problemas sociais associados à concentração econômica em algumas regiões.

O SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO, OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E O IBS/CBS

*Sérgio Henrique Cavalcanti Vasco
Sérgio Luiz Zannon Passos*

O Serviço de Valor Adicionado – SVA, conceituado no art. 61 da LGT, tornou-se um adicional quase obrigatório nos pacotes de serviços das operadoras de serviços de telecomunicações. Além da cobrança dele, tivemos outras atividades que, apesar de intrínsecas a esses mesmos serviços, passaram a ser prestadas como se pertencessem a naturezas distintas à de telecomunicação.

Em que pese o fato de que os SVA representem uma grande variedade de utilidades acrescidas aos serviços de telecomunicações, a prática das operadoras se tornou generalizada, em grande parte, em razão da não conceituação desses serviços como serviços de telecomunicações, o que acarreta a redução do valor do ICMS pago no total da prestação de serviço.

Por outro lado, mas também de forma generalizada e com o mesmo efeito no esvaziamento da base de cálculo do ICMS-Comunicação, atividades inerentes à prestação de serviço de telecomunicações, e.g. disponibilização ou substituição de equipamentos, manutenção preventiva, gerenciamento ou monitoramento da rede, etc., foram transmutadas de natureza.

A percepção dos equívocos praticados pode ser extraída a partir das conceituações contidas nos arts. 60 e 61 da Lei Geral de Telecomunicações, Lei Federal n. 9.472/1997. Dela se pode extrair tanto o conceito de Serviço de Valor Adicionado, estatuído no art. 61, quanto o que está compreendido na prestação de serviço de telecomunicações, definição insculpida em seu art. 60. Oportunas suas transcrições:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º **Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação**, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, **novas utilidades** relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações**, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição;

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Todavia, apesar da aparente clareza na conceituação de SVA e de serviço de telecomunicações, na prática chegou-se a interpretações variadas que classificavam estes serviços como sendo de naturezas diversas, estas sujeitas a cargas tributárias menores, haja vista o patamar de 25% de tributação, no estado de São Paulo, a que estavam sujeitos os serviços de telecomunicações até o advento da Lei Complementar n. 194/22 que procurou atingir uma equalização tributária em função da essencialidade desses serviços, conforme sedimentado pelo STF no Tema 745.

Com a reforma tributária, os novos tributos IBS/CBS possuem em seu espectro de incidência as operações com serviços ou

com bens materiais ou imateriais, inclusive direito, conforme art. 156-A da Constituição Federal e arts. 3º e 4º do Substitutivo ao PLP 68/2024.

Nesse novo contexto, o SVA se insere no campo de incidência do IBS/CBS, primordialmente, por se constituir um serviço. Em muitos casos, porém, além de um serviço, o SVA abrange o fornecimento de um bem imaterial (licenciamento, p.e.), o que ainda se insere no campo de incidência, configurando o fornecimento simultâneo de bens e serviços.

Pode-se concluir que o SVA passará a ser tributado pelos novos tributos (IBS/CBS), seja como o fornecimento de um serviço, seja como o fornecimento simultâneo de bens e serviços.

Como o SVA, por definição trazida da LGT, não constitui serviço de telecomunicação, o seu fornecimento atrai a aplicação de regras distintas quanto ao momento da ocorrência do fato gerador e ao local da operação.

Enquanto, no caso do serviço de telecomunicações, o momento da ocorrência do fato gerador é o momento em que se torna devido o pagamento (art. 10, inc. II, do Substitutivo ao PLP 68/24), no caso do SVA, o momento da ocorrência do fato gerador é o momento do fornecimento ou do pagamento, mesmo que parcial, o que ocorrer primeiro, (art. 10, inc. I, do Substitutivo ao PLP 68/24).

De igual modo, a definição do local da operação nos serviços de telecomunicações, em caso de telefonia fixa ou de serviço prestado por meio de cabos, fios, fibras e meios similares, resulta no local de instalação do terminal (art. 11, inc. IX, do PLP 68/24). Nos demais serviços de telecomunicações, assim como nos SVA, o local da operação é definido como o local do domicílio principal do destinatário (art. 11, inc. X, do Substitutivo ao PLP 68/24).

As diferenças explicitadas entre os serviços de telecomunicações e os SVA recomendam que os SVA sejam objeto de cobrança por meio de item específico da nota fiscal, que receberá tratamento diferenciado em relação aos demais itens de serviços de telecomunicações; haja vista, p.e., a necessidade de se fixar a alíquota do IBS aplicável que corresponderia à soma daquelas definidas pelos entes tributantes envolvidos, Estado e Município, nos termos do art. 15 do Substitutivo ao PLP 68/24.

Outra peculiaridade do SVA, no caso de fornecimento simultâneo de bens e serviços, quando não há especificação do valor

de cada fornecimento no documento fiscal (art. 6º do Substitutivo ao PLP 68/24), é que a incerteza sobre os valores teve como solução a aplicação das regras de tributação do fornecimento principal ao acessório, assim considerados de acordo com os critérios estabelecidos pela norma, levando-se em conta a natureza e o valor dos fornecimentos.

Quando não for reconhecida essa relação de acessoriedade entre os fornecimentos de bens e serviços constitutivos do SVA, será aplicada a maior alíquota ou o regime mais gravoso a ambos os fornecimentos.

Destarte, quando possível, também é recomendável a consignação de itens específicos para os fornecimentos de bens e serviços constitutivos do SVA, de modo que sobre cada item específico, com valor discriminado, seja aplicado o regramento jurídico próprio, de modo a afastar, por completo, a incerteza sobre os fornecimentos.

Tal procedimento, inclusive, é medida que prestigia o direito de informação do consumidor final, propiciando-lhe a comparação dos SVA ofertados e o exercício da sua escolha dentre os diversos prestadores, além da identificação do montante do imposto pago, direito assegurado pelo artigo 150, § 5º, da Constituição Federal.

Cumpra observar que a consignação de itens específicos para os fornecimentos de bens e serviços constitutivos do SVA resultará na aplicação de regras idênticas quanto ao momento e ao local do fato gerador do IBS/CBS, já mencionadas aqui.

Há que se identificar, ainda, quanto ao SVA, assim como quanto ao serviço de telecomunicações, o novo regramento faz oportuna abordagem sobre os serviços e bens imateriais importados (art. 63 do Substitutivo ao PLP 68/24), cujo fornecimento é realizado por residente ou domiciliado no exterior. A situação, bastante usual, carecia de um olhar claro da legislação, que agora explicita o tratamento equivalente ao dos fornecimentos no País.

Nesse diapasão, nos contratos internacionais de prestação de serviços concomitantemente no exterior e em território nacional, em que se prevê o atendimento das filiais locais por fornecedores estrangeiros, será sujeito à incidência do IBS/CBS o consumo de SVA e serviços de telecomunicação que ocorrer no País. Em sentido inverso, somente será considerada exportação a parcela do

consumo que ocorrer no exterior (art. 84 do Substitutivo ao PLP 68/24).

Adicionalmente, como critério para identificação e mensuração do consumo de serviços e bens imateriais no País e no exterior, tanto na importação, quanto na exportação, a regra aponta para a utilização, a exploração, o aproveitamento, a fruição ou o acesso.

Inegável reconhecer, portanto, que o novo IBS/CBS traz regramento que aumentará a segurança jurídica da sociedade no que diz respeito à classificação tributária do SVA e demais atividades inerentes à prestação de serviço de telecomunicações, o que hoje causa grande incerteza e ônus (lides administrativas e judiciais, aumento do custo-Brasil, etc.), dividindo-se entre ICMS-Comunicação, ISS ou não incidência.

Nesse sentido, identifica-se importantes precedentes jurisprudenciais que perderão sua relevância diante da nova conjuntura inaugurada pela reforma tributária. E.g., a Súmula 334 do STJ sofrerá mais uma baixa na sua relevância jurídica, bem como a Norma 004/95 do Ministério das Comunicações.

Isso porque a referida Súmula consolidou o entendimento de que o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet, eis que esse serviço foi considerado espécie de SVA, como já estabelecido para o Serviço de Conexão à Internet na citada Norma do Ministério das Comunicações. Todavia, em momento anterior à reforma tributária em desenvolvimento, a Resolução ANATEL 614/13 já havia previsto que o Serviço de Comunicação Multimídia – SCM, definido, expressamente, como de telecomunicações, viabilizaria o provimento de conexão à Internet. Resultando, por fim, o que o SVA não escapará à incidência do IBS/CBS, sepultando a referida Súmula, definitivamente, na sua aplicabilidade.

Um outro precedente, muito relevante e no sentido contrário a algumas definições trazidas pelo Convênio-ICMS n. 69/98, foi a decisão exarada, em sede de incidente de resolução de demandas repetitivas, no Tema 427-STJ (IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO). Essa decisão, apesar de abarcar atividades inerentes à prestação de serviço de telecomunicações, mas relacionadas a atividades avulsas, protocolares, cadastrais, episódicas, tais como, “troca

de aparelho, troca de número, mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, troca de área de registro, troca de plano no serviço, bloqueio DDD e DDI; habilitação; religação”, etc., então consideradas como atividades-meio ou preparatórias, vinha sendo utilizada, muitas vezes, de forma equivocada. Porém, com a instituição do IBS/CBS essa discussão será esvaziada, pois todas essas atividades serão consideradas serviços e, desse modo, sujeitas à sua incidência.

Vale lembrar ainda, outro ponto de discórdia que por muito tempo prosperou até que o STF, através das ADIs 5.659 e 1.945 se posicionou de forma definitiva, que foi aquela relativa à tributação envolvendo operações com software: “software de prateleira” ou “software customizado”. A celeuma posicionou Estados e Municípios em polos opostos, saindo estes vencedores. Esse resultado, ou sua expectativa, passou a afetar a tributação de serviço de telecomunicações, pois houve operadoras que passaram a segmentar da base de cálculo do ICMS-Comunicação rubricas a título de licenciamento de software, passando a considerar o licenciamento desse direito quando da disponibilização de equipamentos que os trazia embarcados, porém necessários à prestação do serviço de comunicação.

Contudo, os precedentes acima que refletem a insegurança jurídica que pairava sobre a sociedade, mormente provocada nem tanto pela falta de dispositivos normativos, mas principalmente pelo conflito de competência acerca dos impostos ICMS e ISS, que além de possuírem cargas tributárias bem díspares, eram conduzidos por entidades tributantes distintas.

Em boa hora, o novo IBS/CBS trouxe a comunhão de Estados e Municípios num mesmo tributo, além de unificar a tributação sobre o consumo, e, a reboque, trouxe adequação de tratamento do SVA, compatibilizando-o com o do serviço de telecomunicações que por sua vez não mais deverá ter suas atividades segmentadas, pois todas elas estarão sob a mesma carga tributária.

Espera-se, com isso, que os consumidores finais de serviço de telecomunicações e de SVA possam ter mais informação e transparência sobre esses serviços contratados, podendo exercer sua escolha de forma livre e consciente, tendo a informação clara, como contribuintes de fato do novo IBS/CBS e do montante do imposto pago.

O TRATAMENTO FAVORECIDO À ZONA FRANCA DE MANAUS

*Bento Antunes de Andrade Maia*¹

A Reforma Tributária poderia ter um efeito devastador para a competitividade da Zona Franca de Manaus (ZFM), uma vez que a região possui diversos benefícios fiscais baseados em tributos que serão extintos – PIS, Cofins e ICMS – além de reduzir a zero as alíquotas de IPI de todos os bens, excetos aqueles incentivados na ZFM. Contudo, a EC 132/2023 conferiu tratamento favorecido à ZFM² e assegurou o seu diferencial competitivo em caráter geral e definiu que diversos instrumentos – fiscais, econômicos ou financeiros – podem ser utilizados para alcançar essa determinação e, inclusive, criou a possibilidade (§ 5º do artigo 92-B) de que – exclusivamente para esse fim –, o IBS e a CBS poderão ter benefícios diferentes um do outro, de modo a não se aplicar os incisos III e IV do **caput** do art. 149-B³.

O presente artigo irá descrever em linhas gerais, de forma resumida, o regime de tratamento tributário favorecido à região com base na EC 132/2023 e no PLP 68/2024. Pretende-se apontar em cada tributo (IPI, PIS/Cofins e no ICMS), qual foi o desenho

¹ O autor agradece aos comentários de Nelson Machado e de Luciano França Sousa.

² Além disso, a EC 132/2023 estabeleceu que serão criados dois novos fundos de fomento para a região: o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá.

³ Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV – regras de não cumulatividade e de creditamento.

utilizado para manter a competitividade da região e, na parte final do artigo, apontar sugestões de aperfeiçoamento.

1. IPI

1.1. Benefícios atuais concedidos na ZFM

Os incentivos atuais de IPI que as indústrias incentivadas recebem podem ser sumarizados em quatro itens, como elencados a seguir:

- i. Na entrada de insumos de origem nacional – isenção;
- ii. Na saída para outros locais do território nacional – depende do tipo de produto.
 - a. bens finais – isenção;
 - b. bens intermediários – isenção com concessão do direito ao crédito para o adquirente (se este for contribuinte).
- iii. Insumos importados – suspensão convertida em isenção.
- iv. Isenção nas operações internas dentro da ZFM

1.2. Tratamento favorecido (EC 132/23 e PLP 68/24)

Para manter os benefícios atuais que as indústrias incentivadas possuem na ZFM, a estratégia adotada pela EC 132/23 consistiu, essencialmente, na manutenção do IPI para os produtos com industrialização na Zona Franca. Assim, a partir de 2027, o IPI, terá suas alíquotas reduzidas a zero, com exceção dos bens com industrialização incentivada na ZFM (EC 132/2023, artigo 126, inciso III).

A redução a zero da alíquota do IPI foi ampliada no PLP 68/2024 com a previsão de que todos os bens – com exceção daqueles relativos à tecnologia da informação e comunicação – que possuem alíquotas inferior a 6,5% terão suas alíquotas reduzidas a zero. Para compensar tal redução, foi proposto um valor incremental de crédito presumido na CBS equivalente a 4% e que será detalhado no item 2.2.

Objetiva-se, com essa medida, uma simplificação de modo a reduzir o número total de bens sujeitos ao IPI, que atualmente

perfazem 455⁴ códigos de NCMs⁵, para cerca de 315, o que corresponde a uma redução de aproximadamente 30% (TIPI – decreto 11.182/22).

A adoção de uma alíquota média de 4% para compensar os benefícios atuais possui a vantagem de simplificar o sistema, mas, por outro lado, não é neutro. Analisando os 144 NCMs (Tabela 1) com alíquota de IPI inferior a 6,5%, temos que 116, possuem alíquota inferior a 4%, ou seja, na margem, ganham competitividade, enquanto que 28 NCMs possuem alíquota de IPI superior a 4% e inferior a 6,5% e terão sua competitividade ligeiramente reduzida (*coeteris paribus*).

Tabela 1: enquadramento dos NCMs com alíquota de IPI inferior a 6,5%

Alíquota do IPI	Nº de NCMs	Participação no Total	Participação no Total < 6,5%
0% < Alqt < 4%	116	25,5%	80,6%
Alqta = 4%	0	0,0%	0,0%
4% < Alqt < 6,5%	28	6,2%	19,4%
Alqt < 6,5%	144	31,6%	100,0%
Alqt >= 6,5%	311	68,4%	0%
Total	455	100,0%	0%

Fonte: elaboração própria a partir de TIPI Decreto 11.182/22

Os bens com alíquota de IPI igual ou superior a 6,5% manterão as suas respectivas alíquotas de IPI. Nesse caso, os bens intermediários – seguindo a jurisprudência – continuarão saindo da ZFM isentos e concedendo direito a crédito de IPI para o adquirente que, não havendo como compensar os seus créditos com o próprio tributo, terá que compensar com outro tributo federal.

⁴ Tabela TIPI (DECRETO 11.182/22).

⁵ Nomenclatura Comum do Mercosul.

2. CBS (PIS e Cofins)

2.1. Benefícios atuais concedidos na ZFM – referentes ao PIS e a Cofins

Os incentivos atuais de PIS e Cofins que as indústrias incentivadas recebem, de forma simplificada, são:

- i. Nas operações com o mercado interno:
 - a. as entradas (insumos) – possuem alíquota zero e sem direito à recuperação de créditos;
 - b. as saídas – têm uma tributação reduzida de 3,65% e concedem crédito presumido equivalente a 1,95%⁶ (para os adquirentes que estão no lucro real).
- ii. Suspensão da tributação nas importações.
- iii. Isenção nas operações internas dentro da ZFM

2.2. Tratamento favorecido na CBS

O tratamento favorecido à ZFM na CBS pode ser segmentado em três blocos de análise, de modo a enfatizar: (i) as operações com mercado internacional; (ii) as operações com mercado nacional e (iii) as operações internas na Zona Franca.

Primeiro, serão analisadas as operações com mercado externo. No modelo proposto no PLP 68/2024, as exportações serão imunes e terão o mesmo impacto que a alíquota zero, de modo que os bens e serviços são desonerados na saída e concedem direito à manutenção do crédito de CBS das etapas anteriores, assim, como ocorre nas exportações provenientes de qualquer local do país. As importações, por outro lado, terão um tratamento particular que consiste em suspensão (convertida em isenção), similar ao tratamento de PIS/Cofins que vigora na região.

Analisando, as operações com o mercado nacional, temos que a entrada na ZFM de bem material industrializado terá a incidência de alíquota zero, o que significa que o adquirente na ZFM irá comprar sem resíduo de CBS, uma vez que o fornecedor, contribuinte regular, irá aproveitar os créditos de IBS/CBS das etapas

⁶ Para maiores informações ver CCiF 2024.

anteriores. Já, na saída da indústria incentivada para o restante do território nacional, haverá incidência normal (tributa-se e concede direito a crédito para o adquirente contribuinte regular), contudo, com direito a um crédito presumido de 2% para os bens com alíquota de IPI superior a 6,5% e um crédito presumido de 6% para os produtos que terão sua alíquota zerada de IPI por serem inferior a 6,5%. Esse crédito presumido que poderá ser de 2% ou 6% será destinado à indústria incentivada e, não ao adquirente fora da ZFM, como ocorre atualmente.

A razão desses valores de crédito presumido, na CBS, é a seguinte: todos os bens teriam direito a um crédito presumido de 2% de modo a compensar o diferencial competitivo atual de PIS Cofins (que é de 1,95% por dentro, o que equivale a 1,99% por fora e aproximando chega-se em 2%). Já para os bens com alíquota de IPI de até 6,5% que terão sua respectiva alíquota de IPI reduzidas a zero, será concedido um crédito presumido adicional de 4 pontos percentuais (como se 4% fosse uma alíquota média entre 6,5% e 0%), o que totaliza 6% (2% + 4%).

Por fim, no caso das operações internas na ZFM, a CBS terá alíquota zero nas operações entre indústrias incentivadas de material intermediário.

3. IBS (ICMS)

3.1. Benefícios atuais concedidos na ZFM

Os benefícios no ICMS conferidos à região podem ser separados de quatro formas:

- (i) na importação;
- (ii) crédito presumido relativos a insumos e
- (iii) crédito estímulo que incide na saída da indústria incentivada com destino ao mercado nacional.
- (iv) Isenção nas operações internas dentro da ZFM

No caso das importações há dois tipos de incentivos: (i) a redução da base de cálculo e (ii) o diferimento. O benefício de crédito presumido, ocorre na entrada de insumos nacionais, que mesmo sendo isentos concedem direito a crédito presumido que varia de acordo com sua origem, sendo de 12%, se for oriundo de estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Espírito Santo, ou de

7% se a origem for do Amazonas, ou de estados do Sul e Sudeste. O crédito estímulo, por sua vez, é gerado na saída das mercadorias da ZFM. Esse crédito, reduz o ICMS a pagar que pode variar entre 55% e 100% a depender das faixas de crédito estímulo que o produto/setor seja enquadrado. Contudo, para ter acesso aos mencionados incentivos relacionados ao ICMS é necessário que as empresas paguem uma compensação (contrapartidas) ao estado do Amazonas.

3.2. Tratamento favorecido no IBS

Nas importações, o IBS possuirá o mesmo tratamento conferido à CBS (suspensão convertida em isenção). Isso representa uma alteração relevante, pois o ICMS incide sobre as importações de insumos aplicados na produção dos bens finais (apesar de ter redução de base de cálculo), o que além de ter um impacto financeiro no fluxo de caixa da empresa, possui um significativo impacto na base de cálculo do crédito presumido na saída da indústria incentivada (equivalente ao crédito estímulo de ICMS), como será detalhado mais pra frente, ainda neste item. Já as exportações serão imunes e terão o efeito econômico equivalente à alíquota zero, de modo equivalente às exportações de qualquer parte do território nacional.

Nas operações internas de material intermediário entre indústrias incentivadas na ZFM, o IBS terá alíquota zero e, mesmo assim, concederão crédito presumido de 7,5% (equivalente ao crédito presumido, por dentro, de 7% de ICMS) sobre o valor da operação, desde que seja utilizado para incorporação na produção de bens finais.

Já nas operações com o mercado interno, o benefício de crédito presumido na entrada de bem material industrializado de origem nacional é mantido, só que convertido para percentagens aproximadas calculadas por fora, a exemplo do benefício mencionado no parágrafo acima. Isso porque, enquanto o ICMS é calculado “por dentro”⁷, o IBS será calculado “por fora”⁸. Assim, enquan-

⁷ O valor do tributo está incluído no preço.

⁸ O tributo não está incluído no preço, sendo calculado “por fora”.

to o crédito presumido atual de ICMS sobre bem material industrializado de origem do Sul ou do Sudeste (S/SE) concede crédito presumido de 7% para o adquirente na ZFM, no IBS será concedido um crédito presumido de 7,5% sobre o valor da operação. E, caso a origem do bem seja do Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou do Espírito Santo (N/NE/ES), o crédito presumido será de 13,5% de IBS sobre o valor da operação. Note-se que nos casos de aquisições de materiais intermediários de origem nacional, o crédito presumido será garantido seja ele aplicado na produção de bens intermediários ou de bens finais.

Nesse desenho, falta ainda destacar o benefício equivalente ao do crédito estímulo de ICMS, o que foi equacionado por mais um crédito presumido para a empresa fornecedora da ZFM, só que agora referente à saída do bem da indústria incentivada com destino aos demais locais do território nacional. Benefício este que deve variar de acordo com o enquadramento dos bens entre as faixas de crédito estímulo de ICMS e que ficou definido da seguinte forma:

equivaler a dois terços do valor calculado mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre o imposto apurado:

I - 55% (cinquenta e cinco por cento) para bens de consumo final;

II - 75% (setenta e cinco por cento) para bens de capital;

III - 90,25% (noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) para bens intermediários; e

IV - 100% (cem por cento) para bens de informática.

Entende-se que é um modelo que procura simplificar e equivaler ao benefício atual de crédito estímulo. Seu método de cálculo, porém, possui relevantes alterações e precisa ser aprofundado.

3.3. Diferenças entre o crédito estímulo de ICMS e o crédito presumido de IBS na saída da ZFM

Em primeiro lugar, a alíquota do IBS – estimada em 17,5% – será superior à alíquota de ICMS na saída da ZFM que

é de cerca de 14,15%⁹ (por fora), de tal modo que a alíquota do ICMS corresponde a aproximadamente 4/5 (80%) da alíquota do IBS.

Em segundo lugar, o benefício proposto no PLP 68/24 se restringe a 2/3 do valor do tributo apurado, enquanto que o crédito estímulo de ICMS, não há essa redução. Entende-se que tal redução procura, em parte, compensar a elevação da alíquota do IBS *vis-à-vis* a alíquota do ICMS, de forma a reduzir a base de aplicação do benefício. Nota-se, contudo, uma diminuição do benefício em 13,3% devido a diferença entre os 4/5 (80%) referente ao diferencial entre as alíquotas do ICMS e a do IBS e os 2/3 (66,7%) de redução estabelecidos pelo PLP 68/24 (80% - 66,7% = 13,3%).

Essa diferença de 13,3% deve estar relacionada com a diminuição dos benefícios das indústrias incentivadas na ZFM em virtude de benefícios concedidos por outros estados nas vendas interestaduais, o que estava previsto no artigo 433 § 1º, I¹⁰, na versão original do PLP 68/24 e que saiu (expressamente) do texto final, mas que parece ter sido incorporado diretamente na fórmula de aplicação do benefício. Isso, contudo, é um ponto bastante polêmico, pois implica redução dos incentivos atuais à região. O diferencial competitivo, porém, pode estar sendo mantido, pois também se reduzem os incentivos de outros estados. Contudo, não mantém necessariamente a competitividade com relação aos produtos importados.

⁹ 12% por dentro.

¹⁰ “Art. 433. Ficam concedidos à indústria incentivada na Zona Franca de Manaus créditos presumidos de IBS e de CBS relativos à operação que destine ao território nacional bem material produzido pela própria indústria incentivada na referida área nos termos do projeto econômico aprovado, exceto em relação às operações previstas no art. 431.

§ 1º O crédito presumido de IBS de que trata o caput será definido de forma a equivaler, para cada bem ou categoria de bens, ao **benefício concedido pelo Estado do Amazonas**, no âmbito do imposto previsto no art. 155, II (ICMS), da Constituição Federal, às vendas interestaduais de produção própria das indústrias incentivadas, **deduzido**:

I - do valor estimado, para cada bem ou categoria de bens, **da média dos benefícios concedidos por outros Estados**, no âmbito do imposto previsto no art. 155, II (ICMS), da Constituição Federal, às **vendas interestaduais** dos mesmos produtos” (grifos do autor).

Em terceiro lugar, a base de incidência do crédito presumido de saída da ZFM no IBS para os bens finais será maior do que a atual no ICMS, uma vez que não haverá incidência de IBS na importação. Isso porque a incidência do ICMS na importação (exceto nos casos de diferimento) gera crédito do imposto e reduz a base sobre a qual incide o crédito estímulo.

O efeito dessa ampliação da base não será neutro em termos de seu impacto nas empresas porque só terá efeito para os bens que não possuem diferimento e serão proporcionalmente maior para os setores em que a alíquota de importação do ICMS era mais elevada. Além disso, serão particularmente maior para as empresas com elevado conteúdo importado.

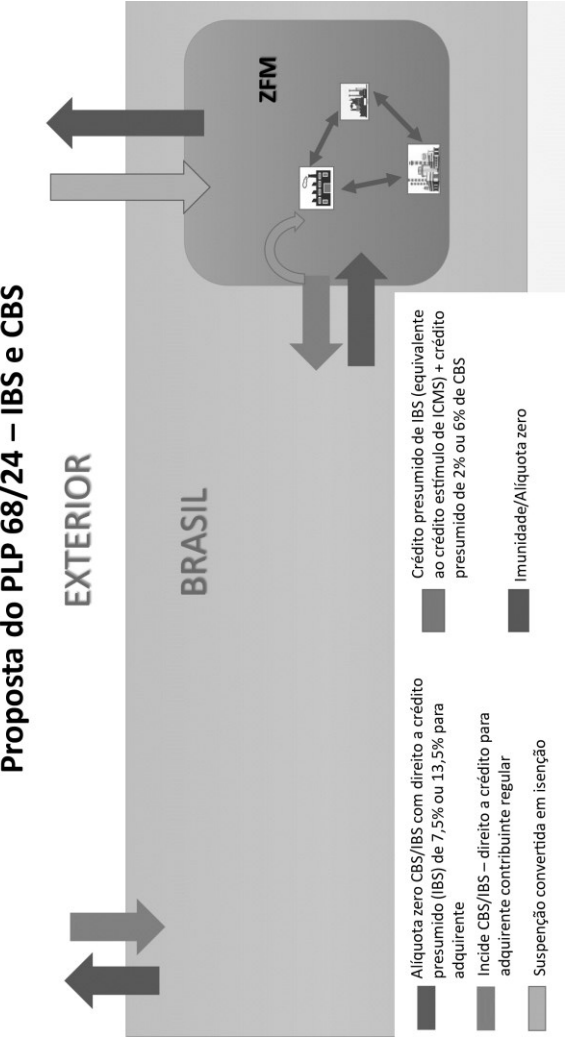
Em quarto lugar, o enquadramento dos setores econômicos nas quatro faixas do crédito presumido de saída do IBS não é idêntico ao das faixas de crédito estímulo do ICMS, apesar de haver bastante similaridade. Há, no entanto, setores que perderão benefícios com a nova classificação, o que poderia ser evitado caso se mantivessem a taxonomia atual.

3.4 Síntese do tratamento favorecido à ZFM no IBS e na CBS

Por fim, para sintetizar¹¹, o tratamento favorecido à ZFM para o IBS e para a CBS, a Figura 1 evidencia o tratamento com o mercado exterior, os benefícios na entrada dos insumos (restrito ao IBS) e os incentivos na saída que abrangem de forma diferenciada o IBS e a CBS.

¹¹ de forma simplificada.

Figura 1: Modelo simplificado do regime de tributação favorecida para a ZFM no IBS e na CBS



Fonte: elaboração própria a partir do PLP 68/2024.

4. Sugestões de aprimoramento

Destaca-se como **primeira sugestão**, a proposta elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF, 2024¹²) para o tratamento dos bens intermediários para fim de IPI. A proposta do CCiF (2024) recomenda a redução a zero das alíquotas de IPI de todos os bens intermediários e com compensação equivalente à respectiva alíquota de IPI como crédito presumido de CBS para o adquirente fora da região. A grande vantagem dessa proposta é a manutenção dos mesmos níveis dos incentivos atualmente concedidos, com impacto fiscal idêntico ao atual para todas as empresas, setores e para a União. Tal sugestão pode, também, ser coadunada com a proposta de se reduzir a zero as alíquotas de IPI até 6,5% dos demais bens, o que reduziria ainda mais o número de NCMs sujeitos ao IPI, simplificando o sistema.

O principal problema dessa primeira proposta é que se o adquirente fora da ZFM for um exportador, poderá acumular créditos presumidos de CBS que não poderão ser ressarcidos. Por isso, recomenda-se, também, que no crédito presumido de CBS para o adquirente de indústria incentivada na ZFM seja permitido o ressarcimento.

Essa primeira proposta pode ser adaptada (*second best*) de forma a se alinhar com o texto do PLP 68/24 aprovado pela Câmara. Neste caso, a sugestão seria reduzir a zero todas as alíquotas de IPI sobre os bens intermediários, contudo, o valor do crédito presumido para os bens com alíquota de IPI inferior a 6,5% seria o mesmo estabelecido no PLP 68/24¹³. Já para os bens com alíquotas superiores a 6,5%, o valor do crédito presumido seria igual ao próprio valor da alíquota de IPI anterior a sua redução a zero.

Segunda sugestão, se refere aos créditos presumidos de IBS referentes à aquisição de bens intermediários produzidos na própria ZFM que está limitado à utilização na incorporação de bens finais. Tal medida, não obstante o mérito de coibir a criação

¹²CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). Proposta de operacionalização da tributação favorecida para a Zona Franca de Manaus aderente à EC 132/2023 – atualização da nota técnica XXIV. 2024. Disponível em: .

¹³ Crédito presumido de 6% de CBS, considerando que desses 6%, apenas 4 pontos percentuais seriam devido à redução a zero da alíquota do IPI. Os demais 2 pontos percentuais seriam devido aos benefícios de PIS/Cofins.

de empresas intermediárias que poderiam vir a ser criadas¹⁴ com uma agregação mínima de valor só para gerar crédito presumido, não deveria excluir as empresas que produzem bens intermediários na última etapa da cadeia na referida região.

Terceira sugestão, manutenção das faixas atuais de crédito estímulo, de modo a manter a competitividade dos setores.

Por fim, a **quarta sugestão**, seria adotar uma forma de reduzir a base de incidência ou o percentual do crédito presumido de IBS referente à saída da indústria incentivada (de bens finais) considerando o fato de que a desoneração das importações no IBS eleva a base sobre a qual incide o crédito presumido na saída. Uma possibilidade seria adotar uma fórmula¹⁵ de cálculo para esse benefício que levasse em conta esse diferencial.

No entanto, uma alternativa mais simples, seria reduzir linearmente o percentual do crédito presumido na saída da indústria incentivada com destino ao território nacional e, de forma a compensar essa redução dos incentivos, elevar os percentuais referentes aos créditos presumidos de entrada dos insumos na indústria incentivada tanto aqueles referentes às operações interestaduais, quanto aqueles das operações entre indústrias incentivadas. O valor exato das respectivas reduções ou elevações dos percentuais devem ser calibrados com parcimônia, considerando a equivalência com os benefícios atuais e o seu impacto fiscal. A vantagem dessa alternativa é que ela mitiga a vantagem que as indústrias que produzem bens finais com alto conteúdo importado terão *vis-à-vis* as demais (em consideração com os benefícios atuais).

5. Conclusão

O modelo proposto de tratamento favorecido à ZFM que consta da EC 132/2023 e do PLP 68/2024, de modo geral, mantém

¹⁴ O que seria uma desverticalização forçada do processo produtivo e que, provavelmente não teria PPB aprovado.

¹⁵ Essa fórmula seria a mesma proposta pelo CCiF (2024), porém, desmembrando-se o crédito presumido de entrada da parte da equação. CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). Proposta de operacionalização da tributação favorecida para a Zona Franca de Manaus aderente à EC 132/2023 – atualização da nota técnica XXIV. 2024. Disponível em: .

a competitividade da região no IBS e na CBS, apesar de ainda ser possível alguns ajustes, como destacado no item anterior.

O crédito presumido de CBS de 2% para os bens com alíquota de IPI igual ou superior a 6,5% mantém os benefícios atuais de PIS e COFINS. Já o crédito presumido de CBS de 6%, para os bens que terão alíquota de IPI inferior a 6,5% e que serão reduzidas à zero representa um benefício ligeiramente maior que o atual para 80,6% dos NCMs.

O crédito presumido de IBS referente à entrada de insumos foi mantido com percentuais que também mantêm o nível de competitividade atual.

Já o crédito presumido de saída do IBS da indústria incentivada com destino para o território nacional possui um redutor de cerca de 13,3% com relação ao benefício atual do crédito estímulo. Esse redutor se deve, em termos teóricos, à redução dos incentivos dos outros estados nas operações interestaduais, de modo que o benefício à região diminui, mas sua competitividade frente aos demais locais do país seria mantida. No entanto, o mesmo não se pode afirmar com relação aos produtos similares importados.

Apesar dessa diminuição do benefício há uma outra mudança que tem o efeito inverso, o de elevar o benefício do crédito presumido de saída decorrente da não incidência do IBS nas importações de insumos, o que eleva a base de incidência do crédito presumido de IBS de saída *vis-à-vis* o sistema atual. O efeito desse impacto no aumento do benefício, porém não será uniformemente distribuído pelos setores.

OS DITAMES DE CONSENSUALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA – A NECESSÁRIA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA DO NOVO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS - IBS

Danilo Barth Pires¹

1. Introdução

A Reforma Tributária, em boa parte, entrou em vigor com a promulgação e publicação da Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Temos um novo Sistema Tributário Nacional com novos vetores, dentre os quais destacamos desde logo o princípio da cooperação. É a ideia de que a relação entre fisco e contribuinte não pode ser de um completo antagonismo visto outrora. Bem ao contrário, a consensualidade deve ser constantemente fomentada pelos sujeitos ativo e passivo das relações jurídicas tributárias. Esse novo princípio, com expresse assento constitucional, deve orientar a regulamentação e a aplicação da nova tributação sobre o consumo no Brasil.

Tramitam no Congresso Nacional dois projetos de lei em que se pretende regulamentar a Reforma Tributária. O Projeto de Lei Complementar – PLP n. 68/2024, que *“Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências”*, e o Projeto de Lei Complementar – PLP n. 108/2024, que *“Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS”* e dá

¹ Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Processual Civil pela ESPGE/SP. Autor do livro *“Tutela Provisória no Direito Processual Tributário”* - Editora Juruá. Vencedor do prêmio *“O Estado em Juízo”* da PGE/SP. Subprocurador Geral do Contencioso Tributário-Fiscal. Procurador do Estado de São Paulo.

outras providências. Após a detida análise dos referidos projetos de lei, a questão que se coloca é saber como se dará a transação tributária especialmente dos créditos do Imposto sobre Bens e Serviços. Qual o suporte legal a ser utilizado e de que forma a experiência dos entes subnacionais pode ser aproveitada na gestão, exação e conformidade fiscal relativas ao novo imposto sobre o consumo de bens e serviços.

2. A Reforma Tributária no contexto do (des)contencioso tributário – panorama atual da transação tributária, da solução administrativa de conflitos tributários e da desjudicialização da cobrança do crédito tributário

O novo Sistema Tributário Nacional está sendo construído em um momento particular da história do contencioso tributário no Brasil.² A exação administrativa e judicial apenas formal do crédito tributário, a qualquer custo e sem nenhuma estratégia, está cada vez mais cedendo espaço para ambientes administrativos de solução de conflitos tributários. O instituto jurídico da transação tributária ganhou expressivo destaque e viabilizou a concretização do princípio constitucional da eficiência administrativa na gestão e cobrança do crédito tributário dos entes nacionais e subnacionais.³ O consequencialismo dos atos administrativos é igualmente importante e foi eri-

² “Como anunciamos logo em nossa apresentação, a partir da história que tantos de nós vivemos, profissional e academicamente, é possível melhor compreender o momento atual, descortinando-o como prenúncio de um “novo tempo” – que resolvemos chamar de (des)contencioso”. (Conrado, Paulo Cesar e Camano, Fernanda Donnabella. *O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2023, p. 94).

³ Constituição Federal: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”. Código Tributário Nacional: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação; [...] Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”.

gido a mandamento legal.⁴ Não se pode mais vazar atos administrativos sem antever as respectivas consequências nesses mesmos cenários, a exemplo da inscrição em dívida e da judicialização da cobrança de créditos tributários, respectivamente, sem qualquer controle de legalidade ou de efetividade, ou ainda sem incentivos à conformidade fiscal. Com a atuação dos contribuintes nessa mesma identidade de propósitos, de extinção de créditos tributários por acordo de vontades, o novel princípio da cooperação passa a ter contornos de alicerces de todo o sistema tributário brasileiro.⁵

Existe uma verdadeira comunhão de esforços na busca de soluções administrativas para as lides tributárias. O Supremo Tribunal Federal fixou significativa tese no julgamento do Tema n. 1184 - RE 1.355.208/SC (relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 19-12-2023). Para muito além da extinção de cobranças judiciais dos créditos tributários de baixo valor, por falta de interesse de agir, a Corte Constitucional determinou o cumprimento de requisitos prévios ao ajuizamento de toda e qualquer execução fiscal, quais sejam, a “*tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa*” e o protesto das certidões da dívida ativa.⁶

⁴ Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas. Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas”.

⁵ “A EC 132/2023 tornou expresse o princípio da cooperação – ou colaboração – na Constituição brasileira. Já se vinha, há algumas décadas, revolucionando as relações entre fisco e contribuinte mediante aperfeiçoamento dos mecanismos de atendimento ao contribuinte, fiscalização orientadora, indução do contribuinte à adoção de mecanismos de conformidade, solução consensual de conflitos tributários e compartilhamento de informações entre os próprios Fiscos no plano interno e internacional [...]” (Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 15ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 74).

⁶ Tema n. 1184 do STF - RE 1.355.208/SC: “1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal

Na sequência, o Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução n. 547, de 22 de fevereiro de 2024, determinando a efetiva extinção das execuções fiscais de valor inferior a R\$ 10.000,00 e detalhando os aludidos requisitos para ajuizamento das execuções fiscais. No que pertine ao escopo do presente trabalho, cumpre destacar que a *“tentativa de conciliação pode ser satisfeita, exemplificativamente, pela [...] oportunidade concreta de transação na qual o executado, em tese, se enquadre”*.⁷ No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de São Paulo editou o Provimento CSM n. 2.738, de 9 de abril de 2024. Para a Corte paulista, os novos requisitos devem ser comprovados ao tempo da propositura da ação *“sob pena de indeferimento da petição por falta de interesse-necessidade”*.⁸

A Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, por sua vez, idealizou os novos modelos de transação e de cobrança da dívida ativa estadual previstos na Lei Estadual n. 17.843, de 7 de novembro de 2023. Denominado de “Acordo Paulista”, o novo regramento legal criou um ambiente jurídico muito favorável à

dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis”.

⁷ Resolução CNJ n. 547/2024: “Art. 2º O ajuizamento de execução fiscal dependerá de prévia tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa. § 1º A tentativa de conciliação pode ser satisfeita, exemplificativamente, pela existência de lei geral de parcelamento ou oferecimento de algum tipo de vantagem na via administrativa, como redução ou extinção de juros ou multas, ou oportunidade concreta de transação na qual o executado, em tese, se enquadre. § 2º A notificação do executado para pagamento antes do ajuizamento da execução fiscal configura adoção de solução administrativa. § 3º Presume-se cumprido o disposto nos §§ 1º e 2º quando a providência estiver prevista em ato normativo do ente exequente”.

⁸ Provimento CSM n. 2.738, de 9 de abril de 2024 - TJ/SP: “Artigo 1º - O ajuizamento da execução fiscal, independentemente do seu valor, dependerá de prévia tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa, e de anterior protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa comprovada objetivamente nos autos, requisitos que devem ser demonstrados ao tempo da propositura, sob pena de indeferimento da petição inicial por falta de interesse-necessidade”.

conformidade fiscal dos contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa estadual. Além de prazos de parcelamento mais dilatados, agora existe a possibilidade de compensação dos débitos inscritos em dívida ativa com créditos em precatórios, créditos acumulados ou de ressarcimento de ICMS e créditos de produtor rural, bem como a previsão de descontos nos juros e multas para os créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. A nova transação dos créditos de ICMS inscritos em dívida ativa está devidamente autorizada pelo Convênio ICMS n. 210, de 8 de dezembro de 2023, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, o que representa a unanimidade dos Secretários de Fazenda de todo o país.⁹ A estrutura geral da transação, prevista na Lei Estadual n. 17.843/2023, foi regulamentada pela Resolução PGE n. 6/2024. Alguns princípios da lei foram explicitados no ato infralegal, tais como *“estímulo à conformidade fiscal”*, *“redução de litigiosidade”*, *“menor onerosidade dos custos de cobrança”* e *“eficiência”*. É realmente uma mudança de paradigma, tanto para a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo quanto para os contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa estadual. A referida lei estadual ainda prevê outros importantes institutos de desjudicialização da cobrança do crédito inscrito em dívida ativa, dentre eles o ajuizamento seletivo de execução fiscal e o piso de ajuizamento, que pode ser fixado por ato infralegal de acordo com o tipo de tributo.¹⁰

Releva ainda notar o Acordo de Cooperação Técnica n. 76/2024 celebrado entre o Conselho Nacional de Justiça, o Tribu-

⁹ Convênio ICMS n. 210, de 8 de dezembro de 2023: “Autoriza as unidades federadas que menciona a instituir transação nos termos que especifica”.

¹⁰ Lei Estadual n. 17.843/2023: “Artigo 25 - O Estado de São Paulo, suas autarquias e outros entes estaduais, representados pela Procuradoria Geral do Estado, ficam autorizados a não ajuizar execuções fiscais, assim como a requerer a desistência das ajuizadas, deixar de contestar e de opor medidas judiciais em relação à cobrança de débitos, de natureza tributária ou não tributária, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador Geral do Estado. [...] Artigo 26 - A Procuradoria Geral do Estado, representando o Estado de São Paulo, suas autarquias e outros entes estaduais, poderá condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou responsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados”.

nal de Justiça de São Paulo, o Tribunal de Contas do Estado e a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, tendo como objeto a *“cooperação para racionalizar e aprimorar a cobrança administrativa do crédito fiscal, o fluxo de execuções fiscais e ações correlatas [...] em observância ao disposto nas Resoluções CNJ n. 471/2022 e 547/2024”*.¹¹ O referido ajuste entre os partícipes já resultou, por exemplo, na inserção da averbação pré-executória prevista no artigo 27 da Lei Estadual n. 17.843/2023 nas Normas de Serviço da Corregedoria Geral de Justiça, relativas aos Registros de Imóveis,¹² bem como a instalação no Núcleo Especializado de Justiça 4.0 - Execuções Fiscais Estaduais do Interior e Litoral.¹³

¹¹ <https://www.cnj.jus.br/transparencia-cnj/gestao-administrativa/acordos-termos-e-convenios/termos-de-cooperacao-tecnica/termo-de-cooperacao-tecnica-n-076-2024/>. Acesso em 21-08-2024.

¹² Lei Estadual n. 17.843/2023: “Artigo 27 - A Procuradoria Geral do Estado poderá averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos, bem como comunicar a inscrição em dívida ativa aos serviços de proteção ao crédito”. Tomo II, Capítulo XX das Normas de Serviço da Corregedoria Geral da Justiça - TJ/SP: “119.1. A requerimento da Fazenda Pública e independentemente do ajuizamento de execução fiscal, a certidão de dívida ativa será averbada na matrícula desde que haja comprovação de notificação prévia do proprietário para pagamento do débito fiscal em processo administrativo, nos termos da legislação em vigor (Lei Estadual n. 17.843/2023, art. 27)”. A constitucionalidade da averbação da certidão da dívida ativa em registros de bens e direitos foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 5886: “[...] 3. Constitucionalidade da averbação da certidão de dívida ativa em registros de bens e direitos em fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal. A mera averbação da CDA não viola o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, a reserva de jurisdição e o direito de propriedade. É medida proporcional que visa à proteção da boa-fé de terceiros adquirentes de bens do devedor, ao dar publicidade à existência da dívida. Além disso, concretiza o comando contido no art. 185, caput, do Código Tributário Nacional, que presume “fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”. Tal presunção legal é absoluta, podendo ser afastada apenas “na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. [...]”. (ADI 5886, Relator Ministro Marco Aurélio, Relator para acórdão Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09-12-2020 e publicado em 05-04-2021).

¹³ Portaria Conjunta n. 10.463/2024 da Presidência e da Corregedoria Geral do Tribunal de Justiça de São Paulo .

Por derradeiro, e não menos importante, a projetada e nova lei de execução fiscal terá acentuada fase administrativa de cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, na mesma linha do quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 1184 de Repercussão Geral. O Projeto de Lei n. 2488, de 2022, em tramitação no Senado Federal, traz ainda o dever de controle de legalidade dos créditos e a possibilidade de revisão da dívida ativa inscrita, junto com a notificação, protesto e inserção dos nomes dos contribuintes nos cadastros de proteção ao crédito, todos estes como requisitos prévios ao ajuizamento das execuções fiscais.¹⁴

Esse é um breve panorama do atual cenário do contencioso tributário em que a Reforma Tributária será implantada. Todos os atores estão fomentando a consensualidade, a solução administrativa dos conflitos tributários e a conformidade fiscal dos contribuintes, com grande destaque para a transação tributária.¹⁵ O novel princípio da cooperação inaugurado pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, precisa de fato iluminar o legislador federal complementar e todos os operadores do novo direito material tributário.¹⁶

¹⁴ A falta de efetividade da atual lei de execução fiscal é afirmada pela mais abalizada doutrina há vários anos: “O problema, agora melhor mensurado, já era perceptível desde há muito. Tanto que, em 2009, já se falava em crise nas execuções fiscais, assim como apontamos, anteriormente, a necessidade de novos paradigmas para essas ações.” (Becho, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 260).

¹⁵ “Os instrumentos consensuais de solução de conflitos, antes de afrontar os princípios da finalidade coletiva e da indisponibilidade dos bens públicos, os concretizam como meio adequado e legítimo para viabilizar a satisfação das necessidades sociais. O patrimônio público pode (e deve) ser disposto na medida em que melhor atenda ao interesse coletivo”. (Câmara, Lauro Tércio Bezerra. *Transação Tributária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2022, p. 64).

¹⁶ “Hoje, os influxos da economia moderna requerem o aprimoramento e a maior fluidez da relação jurídico-tributária, com redução da litigiosidade e ênfase na eficiência, na economicidade, na confiança e na transparência. Decerto, isso depende, em boa medida, da atuação do Parlamento na elaboração de normas que incentivem condutas guiadas pela boa-fé e pela colaboração, mas o que é realmente crucial para a efetiva mudança de paradigma é que os agentes, eles próprios, passem a se olhar de um modo diferente, enxergando no outro um aliado, ao invés de um inimigo.” (Alexandre, Ricardo. *Refor-*

3. A transação tributária do novo Imposto sobre Bens e Serviços - IBS – paridade de incentivos à conformidade fiscal, o papel do Comitê Gestor e a autonomia dos entes subnacionais

A Reforma Tributária acabou aprovada de forma bastante diferente da inicialmente idealizada. Na nota técnica denominada “*Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços*”, do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF, encontramos a proposta inicial de criação de um único Imposto sobre Bens e Serviços.¹⁷ A Proposta de Emenda Constitucional 45, de 2019, foi apresentada nesses exatos termos.¹⁸ A Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, todavia, prevê a criação da Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS, que substituirá o PIS, Cofins e IPI, de competência da União, e a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, que substituirá o ICMS e o ISS, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

ma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 27).

¹⁷ “Dados os limites e as dificuldades em promover mudanças no sistema atual, o CCiF está propondo uma reforma ampla, baseada na progressiva substituição dos cinco tributos atualmente incidentes sobre bens e serviços (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um imposto, do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja receita seria partilhada entre a União, os estados e os municípios”. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v22.pdf>. Acesso em 21-08-2024.

¹⁸ Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019: “A presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços.”. (In www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codeor=1728369&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em 21-08-2024).

Essa opção do legislador constituinte derivado trouxe diversos e importantes desdobramentos. Para ficarmos apenas com atenção ao escopo do presente trabalho, basta afirmar singelamente que os créditos tributários – e eventuais respectivas soluções consensuais – também foram bipartidos entre a União, ou seja, a CBS de um lado, e entre os Estados, Distrito Federal e Municípios, ou seja, o IBS de outro lado.

A transação tributária dos créditos da Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS não parece ter maiores dificuldades. A Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, estabelece os requisitos e as condições para que *“a União [...] e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”*.¹⁹ O crédito tributário proveniente da Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS será exclusivo da União e a transação tributária deverá seguir o referido regramento legal federal.

A transação tributária do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS pode ganhar complexidade deveras maior, a depender da final decisão do legislador federal complementar. Confira-se o seguinte dispositivo inicialmente projetado constante na redação original do PLP n. 108, de 2024: *“Art. 82. A lavratura do ato de lançamento de ofício não impede a adoção de procedimentos de solução consensual de controvérsias tributárias, observados o disposto em lei específica e os critérios e limites estabelecidos em ato do CG-IBS”*. Estamos tratando aqui de uma possível crise de inadimplência do novo imposto sobre bens e consumo. É preciso ressaltar o grande avanço pensado no sentido de vincular o creditamento ao pagamento do imposto, o que deve reduzir as fraudes atualmente observadas no âmbito de incidência do ICMS.²⁰ Mas o dispositivo

¹⁹ Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020: “Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”.

²⁰ PLP n. 68, de 2024: “Art. 28. O contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS poderá apropriar créditos desses tributos quando ocorrer o pagamento dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente de bem ou de serviço, excetuadas exclusivamente as

projetado pelo Poder Executivo deixa claro que o novo imposto não é indene de possíveis ilícitos tributários por parte dos contribuintes, o que abre espaço para que, em momento subsequente, as controvérsias tributárias sejam solucionadas de forma consensual.

Pois bem. Partimos do pressuposto de que o Comitê Gestor do IBS tem diversas competências previamente delineadas na Constituição Federal, dentre elas a coordenação das atividades de cobrança e de representação administrativa e judicial referentes ao novo imposto.²¹ E o exercício efetivo dessas atividades, especialmente as relacionadas com a transação tributária, devem ficar a cargo das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.²² Não se espera que o Comitê Gestor do IBS celebre tais acordos com vistas a extinção dos créditos tributários, mas

operações consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas nesta Lei Complementar”.

²¹ Constituição Federal: “Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A: [...] § 2º Na forma da lei complementar: [...] V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;”.

²² Essa é uma construção feita a partir da interpretação conjunta entre o artigo 171 do Código Tributário Nacional e o artigo 132 da Constituição Federal. A “determinação do litígio” prevista no CTN pressupõe que o Estado ou Distrito Federal estejam representados por seus respectivos Procuradores. Não apenas isso, a transação tributária acarreta inúmeros desdobramentos nas ações exacionais e antiexacionais, bem como nos diversos meios de cobrança indireta dos créditos tributários, a exemplos do protesto, inscrição no Cadin e nos órgãos de proteção ao crédito. Nesse sentido, confira-se a proposta de Substitutivo ao PLP n. 108, de 2024, que pretendia alterar o Código Tributário Nacional nos seguintes termos: “Art. 171. [...] § 1º A transação tributária será analisada e concluída pelo órgão que representa o ente federativo judicialmente, antes ou depois da inscrição em dívida ativa” (Grupo de Trabalho destinado a apreciar o Projeto de Lei Complementar n. 108, de 2024 - Deputado Mauro Benevides Filho e outros. In <https://static.poder360.com.br/2024/07/relsatorio-plp-108-2024-grupo-trabalho-tributaria.pdf>, acesso em 21-08-2024).

apenas que coordene as atividades e determine as diretrizes comuns, a serem então observadas pelos entes federativos subnacionais devidamente representados por suas respectivas procuradorias.²³

O primeiro foco de atenção é a necessária isonomia entre os requisitos e condições para as transações dos créditos da CBS e do IBS. É preciso ter em vista o paradigma da Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, que trata da transação dos créditos tributários federais, para assim fixar as balizas da transação tributária dos créditos de IBS. As regras precisam ser similares, especialmente em relação aos prazos de parcelamento, utilização de créditos e possibilidades de descontos, para que as transações tributárias dos créditos da CBS e do IBS tenham um mínimo de paridade. Do contrário, considerando ainda que os tributos são semelhantes, com os mesmos fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos, os contribuintes tenderão a buscar conformidade fiscal com a União, caso o ente nacional ofereça melhores condições para as transações do que os entes subnacionais.²⁴

²³ Esse raciocínio está endereçado na proposta de Substitutivo do PLP n. 108, de 2024, que acabou aprovada como Subemenda Substitutiva: “Art. 2º [...] § 5º Exaurido o prazo de doze meses, contados da constituição definitiva do crédito tributário, a administração tributária encaminhará o expediente à respectiva procuradoria, para as providências de cobrança judicial ou extrajudicial cabíveis, nos termos definidos no regulamento único do IBS. [...] Art. 4º Compete ao CG-IBS coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, as atividades de cobrança e representação administrativa, realizadas pelas administrações tributárias, e de cobrança extrajudicial e judicial e de representação administrativa e judicial, realizadas pelas procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. § 1º As atividades de cobrança administrativa e representação administrativa a que se refere o caput serão exercidas exclusivamente por servidores efetivos integrantes das carreiras das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *observadas as competências previstas em lei específica do ente federativo*. [...] Art. 5º As atividades de cobrança e de representação a que se refere o art. 4º poderão ser delegadas entre os entes federativos, observadas as diretrizes de coordenação estabelecidas pelo CG-IBS, hipótese em que o ente delegatário atuará simultaneamente em nome próprio e em nome dos entes federativos delegantes.” *In*

www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2463963&filename=Tramitacao-PLP%20108/2024, acesso em 21-08-2024.

²⁴ Constituição Federal: “Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores, bases

O então descompasso entre a transação tributária bandeirante, quando em comparação com os requisitos e condições da transação tributária federal, motivou a idealização da Lei Estadual n. 17.843/2023 já antes referida neste trabalho.²⁵ Em reforço, afirmamos a existência do princípio da isonomia tributária, aqui com viés interpretativo entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, princípio que aparece pela primeira vez no texto constitucional justamente com o advento da EC n. 132/2023.²⁶

Uma outra linha de argumentação vai desdobrar em outro ponto de especial atenção. Não mais existe preferência entre créditos tributários e não tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. O artigo 187 do Código Tributário Nacional e o artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais não foram recepcionados pela Constituição Federal, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADPF n. 357. Com vistas ao que aqui se defende, confira-se o seguinte trecho da ementa do referido julgado: *“A autonomia dos entes federados e a isonomia que deve prevalecer entre eles [...] é fundamento da Federação. O federalismo de cooperação e de equilíbrio posto na Constituição da República de 1988 não legitima distinções entre os entes federados por norma infraconstitucional”*.²⁷ A superioridade dos crédi-

de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II - imunidades; III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento. Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º”.

²⁵ A Lei Estadual n. 17.843/2023 espelha os prazos, benefícios e descontos previstos na Lei Federal n. 13.988/2020 e revogou a então transação prevista nos artigos 41 a 56 da Lei Estadual n. 17.293/2020.

²⁶ Constituição Federal: “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. [...] § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para: [...] III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive: [...]”.

²⁷ EMENTA: ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 187 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 29 DA LEI N. 6.830/1980. CONCURSO DE PREFERÊNCIA ENTRE OS ENTES FEDERADOS NA COBRANÇA JUDICIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E NÃO TRIBUTÁRIOS. IN-

tos tributários federais prevista nas aludidas leis federais afronta o federalismo de cooperação. Seguindo o mesmo raciocínio, não pode haver distinção entre os incentivos à conformidade fiscal dos devedores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

E aqui chegamos na assertiva calçada no texto constitucional e no aludido precedente qualificado do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade. A autonomia de todos os entes nacionais e subnacionais é fundamento da Federação, conforme previsto em alguns dispositivos constitucionais.²⁸ Não se pode obrigar que um ou alguns transacionem seus créditos tributários, a não ser após autorização legal específica do

COMPATIBILIDADE DAS NORMAS IMPUGNADAS COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988. AFRONTA AO INC. III DO ART. 19 DA CONSTITUIÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA PROCEDENTE. 1. A arguição de descumprimento de preceito fundamental viabiliza a análise de constitucionalidade de normas legais pré-constitucionais insuscetíveis de conhecimento em ação direta de inconstitucionalidade. Precedentes. 2. A autonomia dos entes federados e a isonomia que deve prevalecer entre eles, respeitadas as competências estabelecidas pela Constituição, é fundamento da Federação. O federalismo de cooperação e de equilíbrio posto na Constituição da República de 1988 não legitima distinções entre os entes federados por norma infraconstitucional. 3. A definição de hierarquia na cobrança judicial dos créditos da dívida pública da União aos Estados e Distrito Federal e esses aos Municípios descumpra o princípio federativo e contraria o inc. III do art. 19 da Constituição da República de 1988. 4. Cancelamento da Súmula n. 563 deste Supremo Tribunal editada com base na Emenda Constitucional n. 1/69 à Carta de 1967. 5. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente para declarar não recepcionadas pela Constituição da República de 1988 as normas previstas no parágrafo único do art. 187 da Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) e no parágrafo único do art. 29 da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais). (ADPF 357, relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24-06-2021, publicado em 07-10-2021).

²⁸ Constituição Federal: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. [...] Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si. [...] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”.

respectivo ente, utilizando-se de sua competência concorrente para legislar sobre direito tributário.²⁹ No voto da relatora Ministra Cármen Lúcia, proferido no julgamento da referida ADPF n. 357, encontramos a afirmação de que *“a repartição de competências é o coração da Federação, na feliz expressão do então Ministro da Justiça do governo provisório, Campos Salles, nos albores federativos”*. A lei autorizativa da transação tributária deve ser, portanto, a lei específica do ente subnacional titular do crédito tributário do imposto sobre bens e serviços - IBS.³⁰

Essa ordem de ideias acabou acolhida pela Câmara dos Deputados, aprimorando nesse ponto específico o projeto apresentado pelo Poder Executivo, e será apreciada oportunamente pelo Senado Federal. Confira-se a atual redação do antes referido dispositivo do PLP n. 108, de 2024: *“Art. 83. A lavratura do ato de lançamento de ofício não impede a adoção de procedimentos de solução consensual de controvérsias tributárias, observados o disposto em lei específica de cada ente e os critérios e limites esta-*

²⁹ Constituição Federal: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, [...]”.

³⁰ “Adverte-se, de proêmio, pela natureza federal da Lei 13.988/2020, tomada no sentido em que se contrapõe à noção de lei nacional, que ela se aplica, exclusivamente, à dívida ativa da União, não abrangendo a dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que, se pretenderem regulamentar a transação como instituto voltado a viabilizar a extinção de créditos de natureza tributária em fase litigiosa, devem editar legislações locais neste sentido” (Cantanhêde, Luis Claudio Ferreira. *Transação Tributária na Dívida Ativa – A isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual*. In *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana Furtado Costa, 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 152). Certo é que a titularidade dos créditos de IBS ficou preservada para os entes subnacionais, conforme podemos verificar no PLP n. 108, de 2024: “Art. 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do CG-IBS, as seguintes competências administrativas relativas ao IBS: [...] VII - promover a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários de IBS, preservada a titularidade dos entes federativos, em caso de delegação destes;”. O direito projetado, todavia, parece ter enverado pela necessidade de uma lei específica de transação do IBS: “Art. 2º [...] IX - coordenar, em âmbito administrativo e judicial, a adoção dos métodos de solução adequada de conflitos relacionados ao IBS entre os entes federativos e os sujeitos passivos e estabelecer a padronização dos critérios para a sua realização, observado o disposto em lei específica;”.

belecidos em ato do CG-IBS”.³¹ Os requisitos e condições da transação, deverão então seguir as diretrizes do Comitê Gestor, especialmente editadas pela respectiva Diretoria Executiva para tal desiderato, tal como previsto na proposta original, tendo como norte a Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020.³²

Como se vê, a transformação do então idealizado imposto único sobre bens e serviços em um “IVA dual” trouxe desafios maiores na regulamentação da Reforma Tributária. Considerando que os ditames de consensualidade continuarão presentes no contencioso tributário, não se pode perder de vista o que até aqui se produziu em termos de transação tributária. A expertise das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que já operam o instituto, e as leis específicas dos entes subnacionais que autorizam a transação de créditos tributários, eventualmente ajustadas de acordo com as regras definidas pelo Comitê Gestor, podem ajudar a construir uma transição tranquila para o novo modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços.

4. Conclusão

O princípio da cooperação é um verdadeiro alicerce do Sistema Tributário Nacional, devendo iluminar o legislador federal complementar e todos os operadores do novo direito material tributário. A Reforma Tributária será implantada nesse ambiente, de solução consensual de controvérsias tributárias, de incentivo à conformidade fiscal, de redução de litígios com especial enfoque na transação tributária. A desjudicialização da cobrança dos créditos tributários é observada em diversos atos judiciais e administra-

³¹ https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2463963&filename=Tramitacao-PLP%20108/2024, acesso em 21-08-2024.

³² PLP n. 108, de 2024: “Art. 27. Compete à Diretoria-Executiva: [...] VI - planejar, gerir e supervisionar a execução das atividades relativas ao atendimento ao público externo, inclusive sujeitos passivos e entes federativos, bem como realizar estudos e pesquisas com base nas informações tributárias e econômicas; VII - estabelecer diretrizes relativas à cobrança a ser exercida pelos entes federativos, abrangendo as diversas modalidades de pagamento, parcelamento, autorregularização, protesto, arrolamento administrativo de bens, inscrição em cadastro de inadimplentes e de proteção ao crédito e tratamento de devedores contumazes;”.

tivos emanados pelo Poder Judiciário, bem como está projetada na futura lei de execução fiscal. O “IVA dual” trouxe maiores desafios para a regulamentação da Reforma Tributária. A transação no contexto da nova tributação precisa de tratamento paritário de requisitos e condições, tanto para a CBS quanto para o IBS. A autonomia dos entes subnacionais e o pacto federativo entre estes e a União Federal indicam a necessidade de lei autorizativa de cada ente para operar a transação tributária, sempre observando as balizas do Comitê Gestor. Caso a expertise das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que já utilizam o instituto e as atuais leis específicas desses entes subnacionais possam ser aproveitadas, teremos uma transição bem tranquila, com os ditames de consensualidade operando desde o início de vigência do novo modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Reforma Tributária: A Nova Tributação do Consumo no Brasil*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

BECHO, Renato Lopes. *Execução fiscal: análise crítica*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. *Transação Tributária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2022.

CANTANHÊDE, Luis Claudio Ferreira. *Transação Tributária na Dívida Ativa - A isonomia como critério de restrição da discricionariedade na avaliação de propostas de transação individual*. In *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana Furtado Costa, 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

CONRADO, Paulo Cesar e Camano, Fernanda Donnabella. *O (des)contencioso tributário: da litigiosidade escalar à transação de tese*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2023.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 15ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2024.

OS RISCOS DE AUMENTO DE LITIGIOSIDADE NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO COM A REFORMA TRIBUTÁRIA

*Roseli de Assunção Naves¹
Stael Freire²*

1. Introdução

A publicação, em dezembro de 2023, da Emenda Constitucional n. 32/2023³ finalmente consolidou a Reforma Tributária, objeto de discussão há mais de uma década.

Não obstante estarmos diante de um avanço no Sistema Tributário Nacional, especialmente no que diz respeito aos princípios a serem observados, como o da simplicidade, o da transparência, o da justiça tributária, o da cooperação e o da defesa do meio ambiente, os projetos de lei complementar encaminhados até o momento carecem de alguns ajustes, objetivando maior segurança jurídica e, conseqüentemente, redução da litigiosidade.

No texto constitucional, foram introduzidos, em substituição ao ICMS (administrado pelos Estados), ao ISS (de competência dos Municípios) e aos tributos arrecadados pela União (IPI, PIS e COFINS), dois novos impostos sobre valor agregado (IVA-dual), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre

¹ Roseli de Assunção Naves, graduada em Administração de Empresas e Direito, é especialista em Legislação Tributária e auditora fiscal de receitas estaduais do Estado do Pará (aposentada).

² Stael Freire é advogada, mestra em Direito Tributário pela FGV e especialista em Direito da Mineração. Atua como consultora tributária para municípios e como palestrante.

³ BRASIL. **Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: . Acesso em: 15 jul. 2024.

Bens e Serviços (CBS), bem como o Imposto Seletivo (IS), vulgarmente denominado “imposto do pecado”, que incide sobre a produção, a extração e a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

2. Da competência do IBS e da CBS

Em conformidade com o art. 156-A da Constituição Federal, o IBS tem competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto a CBS, conforme o art. 195, inciso V, é de competência da União. Mesmo sob a competência de entes federativos diversos, o IBS e a CBS deverão observar regras idênticas em relação a fatos geradores, base de cálculo, hipótese de incidência, sujeitos passivos, imunidades e regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, bem como em relação a regras de não cumulatividade e de creditamento, conforme estabelecido no art. 149-B da Constituição Federal.

Os dois novos tributos (o IBS e a CBS), à exceção das alíquotas que serão fixadas por meio de lei específica pelos entes federativos, terão legislação única e uniforme em todo o território nacional. Ademais, ambos serão informados pelo princípio da neutralidade, ou seja, devem evitar distorcer as decisões de consumo e aquelas relativas à organização da atividade econômica.

No que diz respeito ao IBS, o art. 156-B determina que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exerçam de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, nos termos e limites estabelecidos na Constituição e em lei complementar, as competências administrativas de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto, de arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios e de decidir o contencioso administrativo.

O Comitê Gestor do IBS, conforme expresso no texto constitucional, é uma entidade pública sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, e será composto, em sua instância máxima, por 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal e 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, os quais serão eleitos nos seguintes termos: 14

(quatorze) representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos e 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

Compete ao Comitê Gestor, além de decidir o contencioso administrativo do IBS, coordenar, com vistas à integração entre os entes federativos, no âmbito de suas respectivas competências, as atividades de fiscalização, lançamento e cobrança, bem como a representação administrativa, que será realizada pelas Administrações Tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O Comitê Gestor, a Administração Tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas ao IBS e à CBS e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a elas relativos. Assim, o Comitê Gestor do IBS e a Administração Tributária da União, relativamente à CBS, poderão implementar soluções integradas para a administração e a cobrança dos referidos tributos, bem como para o contencioso administrativo.

3. Da operacionalização e da fiscalização do IBS e da CBS

O PLP 68/2024⁴, que institui o IBS e a CBS e traça as linhas gerais dos novos tributos, prescreve, em seu art. 41, relativo à sua operacionalização, que o Comitê Gestor e a Receita Federal do Brasil atuarão em conjunto para implementar soluções integradas para a administração do imposto e da contribuição, sem prejuízo das respectivas competências.

Em relação à administração dos tributos, o art. 305 do PLP 68/2024, determina que o regulamento do IBS fique sob a responsabilidade do Comitê Gestor e que o do CBS será de competência do Poder Executivo da União. O art. 306, por sua vez, estabelece que o Comitê Gestor do IBS, a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atuarão com vistas a harmoni-

⁴ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 68, apresentado em 25 de abril de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 15 jul. 2024.

zar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos relativos ao IBS e à CBS. Essa harmonização deve ser garantida pelo Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e pelo Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias (art. 307).

Quanto à fiscalização, ao lançamento, à cobrança, à representação administrativa e judicial referentes ao IBS, a Constituição Federal deixou expresso que serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas Administrações Tributárias e Procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Estas poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos. No entanto, delinear a forma como essa integração será efetivada foi deixado a cargo do legislador complementar.

Em relação à fiscalização e ao lançamento de ofício, o art. 312 e os seguintes dispõem que a fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias, bem como a constituição do crédito tributário relativo à CBS, compete ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil e a fiscalização do IBS compete às autoridades fiscais integrantes das administrações tributárias estadual, distrital e municipal.

Fica, ainda, definido que a Receita Federal do Brasil e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão utilizar em seus respectivos lançamentos as fundamentações e provas decorrentes do processo administrativo de lançamento de ofício efetuado por outro ente federativo. Os registros do início e do resultado das fiscalizações da CBS e do IBS serão compartilhados em um mesmo ambiente.

Com respeito à possibilidade de delegação de competências das atividades de fiscalização do IBS e da CBS, o texto complementar prevê, unicamente, a celebração de convênio para delegação recíproca pela Receita Federal do Brasil e pelas administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios nos processos fiscais de pequeno valor, assim considerados aqueles cujo lançamento não supere limite único estabelecido em regulamento.

Para a constituição do crédito tributário decorrente de procedimento fiscal, por lançamento de ofício, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil ou a autoridade fiscal das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deve-

rão lavrar autos de infração distintos para cada tributo ou penalidade (art. 318).

O art. 317 determina que não caracterizam início de procedimento fiscal, podendo ocorrer de maneira concomitante por mais de um dos entes federativos, o cruzamento de dados e as diligências necessárias ao monitoramento, no escopo de avaliar o comportamento fiscal tributário do sujeito, individualmente ou por setor econômico, bem como as ações exploratórias, para verificação de documentos e registros ou identificação de indícios, entre outras hipóteses.

O PLP 108/2024,⁵ que institui o Comitê Gestor do IBS e dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do IBS, assenta, em seu art. 2º, que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, as competências administrativas relativas ao IBS.

O texto complementar estabelece, ainda, que na hipótese de haver dois ou mais entes federativos interessados no desenvolvimento de atividades concomitantes de fiscalização em relação ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo período objeto da fiscalização e aos mesmos fatos geradores, o procedimento será realizado de forma conjunta e integrada, cabendo ao Comitê Gestor disciplinar a organização e a gestão dos trabalhos, o rateio dos custos e a distribuição do produto da arrecadação relativo às multas punitivas entre os entes responsáveis pelo lançamento. No entanto, o PLP 108/2024 trata, exclusivamente, do IBS, não alcançando, portanto, a fiscalização da CBS.

Do exame dos dispositivos constantes do PLP 108/2024, não obstante o texto constitucional determine que o IBS e a CBS deverão observar as mesmas regras, é forçoso concluir que a inexistência de uniformização, especialmente no que diz respeito à fiscalização, visto que os dois tributos (o IBS e a CBS) possuem o

⁵ BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 108, apresentado em 5 de junho de 2024.** Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 15 jul. 2024.

mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo, a mesma hipótese de incidência e o mesmo sujeito passivo, poderá acarretar, a depender dos procedimentos adotados pelo ente federativo, o risco de aumento da litigiosidade no contencioso administrativo tributário.

Considerando que o IBS tem competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e, ao mesmo tempo, a CBS é de responsabilidade da União, o lançamento de ofício poderá ser efetivado por qualquer ente federativo que detenha a competência, visto que o texto complementar tratou, exclusivamente, dos procedimentos do IBS.

Destaca-se, ainda, que o legislador complementar deixou para o Comitê Gestor disciplinar a forma de organização e gestão dos trabalhos de atividades concomitantes de fiscalização do IBS em relação a um mesmo sujeito passivo, em um mesmo período objeto da ação fiscal e sobre os mesmos fatos geradores. Contudo, foi silente quanto à fiscalização, por parte dos Estados e dos Municípios, sobre fatos geradores e períodos diversos.

Corroborando essa premissa, ou seja, quanto à possibilidade de o contribuinte ser alcançado por ações fiscais, de forma concomitante, por entes federativos diversos, o PLP 68/2024 estabelece que o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil ou a autoridade fiscal das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão lavrar autos de infração distintos para cada tributo ou penalidade. Salienta, ainda, que as autoridades fiscais poderão utilizar as fundamentações e provas do processo administrativo de lançamento de ofício realizado por outro ente federativo.

Dessa forma, considerada a inexistência de qualquer regramento que disponha sobre a vedação de fiscalização concomitante do IBS e da CBS, e, ainda, por mais de um ente federativo em relação ao IBS, em períodos diversos, o contribuinte poderá ser alcançado por duas ou até três autuações sobre o mesmo fato gerador.

Nessas hipóteses, mesmo que remotas, como o sujeito passivo deverá proceder em relação ao contencioso administrativo tributário? Serão efetivados os princípios expressos na Constituição Federal, que deverão nortear o Sistema Tributário Nacional e, especialmente, o processo administrativo tributário? Possuem os procedimentos delineados nos diplomas complementares a simpli-

cidade necessária para a redução da litigiosidade na esfera administrativa ou judicial?

4. Do Contencioso Administrativo Tributário do IBS

Conforme o norte mencionado, o texto constitucional, quando da definição das competências administrativas do Comitê Gestor, deixou consignado que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, a decisão do contencioso administrativo.

De acordo com o art. 66 do PLP 108/2024, o processo administrativo tributário, no âmbito do IBS, deverá ser orientado pelos princípios da simplicidade, da cooperação, da eficiência, da razoável duração e da celeridade da sua tramitação, entre outros.

Já o PLP 108/2024, relativamente aos órgãos de julgamento, assegura a paridade de representação entre, de um lado, o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e, de outro, o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal em todas as instâncias que compõem a estrutura de julgamento incumbida de decidir o contencioso administrativo relativo ao IBS. Entretanto, o texto complementar nada dispõe sobre os procedimentos da CBS, prevendo tão somente que a harmonização das normas, as interpretações, as obrigações acessórias e os procedimentos relativos ao IBS e à CBS serão efetivados por meio do Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias, órgão que atua *a posteriori*.

5. Conclusão

Muito se esperou não só por um imposto de valor agregado no qual a tributação incidisse sobre o consumo efetivo como também por uma simplificação do Sistema Tributário Nacional, o que vem tomando forma na Reforma Tributária ora em curso. Contudo, apesar de os tributos possuírem a mesma estrutura e terem de observar as mesmas normas, a possibilidade de haver fiscalizações e diligências concomitantes pelos entes federativos e de o contencioso administrativo do IBS e da CBS ser decidido por órgãos julgadores distintos tem gerado preocupação quanto à potencial existência de decisões divergentes sobre o mesmo fato. Tal situação poderá ocasionar o aumento tanto da complexidade dos proce-

dimentos a serem observados pelos contribuintes como da litigiosidade, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, com conseqüente abalo da segurança jurídica.

Referências

BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016].

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 68, apresentado em 25 de abril de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 108, apresentado em 5 de junho de 2024**. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços - CG-IBS, dispõe sobre o processo administrativo tributário relativo ao lançamento de ofício do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, sobre a distribuição para os entes federativos do produto da arrecadação do IBS, e sobre o Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459&fichaAmigavel=nao>.

PLATAFORMAS DIGITAIS E A REFORMA TRIBUTÁRIA: NOVOS PARADIGMAS DE RESPONSABILIDADE

Luiz Roberto Peroba¹

Alice Marinho²

Alexandre Moretti França³

A reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional n. 132, de 20.12.2023 (EC 132/23) alinha o sistema tributário nacional às normas internacionais e cria um ambiente mais competitivo e propício ao desenvolvimento econômico sustentável do país. A sua aprovação é um marco histórico, pois visa simplificar a complexa estrutura tributária existente, reduzir a burocracia e aumentar a transparência nas relações fiscais, beneficiando tanto empresas quanto cidadãos.

Está agora em discussão a regulamentação do novo sistema tributário nacional, com um Imposto sobre Valor Agregado Dual (IVA-Dual) encampado pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), por meio do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024 (PLP 68/24).

Dentre os diversos temas abordados nessa regulamentação, a responsabilidade tributária das plataformas digitais emerge como um dos mais complexos e sensíveis. Com o crescimento exponencial do e-commerce e a consolidação dessas plataformas como atores centrais na economia digital, tornou-se imperativo discutir de forma aprofundada como responsabilizá-las pelas operações realizadas por seu intermédio. Este debate envolve a neces-

¹ Sócio da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados.

² LL.M. pela University of California, Berkeley Law. Especialização em Direito Tributário pelo Insper. Associada da área tributária do escritório Pinheiro Neto Advogados. E-mail: dsilva@pn.com.br

³ Graduado pela PUC/SP e associado do Escritório Pinheiro Neto - Advogados.

sidade de compatibilizar as novas regras com a Constituição Federal (CF) e o Código Tributário Nacional (CTN), assegurando a prevalência de princípios fundamentais como a isonomia, a capacidade contributiva, a segurança jurídica e o princípio do não-confisco, além da simplicidade e transparência trazidos expressamente no novo texto constitucional.

Para se ter uma noção, desde 2014 o e-commerce tem experimentado um crescimento significativo, ultrapassando a marca de 20%, conforme apontam as pesquisas. Em 2023, o número de lojas virtuais alcançou 1.911.164, um aumento considerável em relação às 1.640.076 registradas em 2022. Esse crescimento é ainda mais evidente no aumento da proporção de e-commerces que operam exclusivamente online, sem lojas físicas, que passou de 81,16% em 2022 para 83,46% em 2023. Esses dados refletem a contínua expansão e consolidação do comércio eletrônico como uma força dominante no mercado⁴.

Portanto, diante dessa notável expansão do e-commerce nos últimos anos, a necessidade de atualizar e adaptar as políticas tributárias nesse sentido tornou-se evidente, a fim de garantir que as plataformas digitais contribuam de maneira justa e equilibrada para a economia, refletindo a importância crescente das transações por meio dessas plataformas no mercado atual.

No âmbito internacional, essa questão vem sendo amplamente debatida há muitos anos, tendo sido alvo de diversas interpretações e medidas distintas. O objetivo foi encontrar uma solução razoável e justa que atribua responsabilização tributária às plataformas em suas operações, sem sobrecarregá-las, tendo em vista que é crucial que essa questão não se torne um obstáculo para o desenvolvimento das plataformas digitais nos países, especialmente considerando o papel crucial que elas desempenham na economia digital atual.

Em 2015, a União Europeia implementou uma abordagem inovadora conhecida como “vendedor presumido”. Essa abordagem trata as vendas digitais como duas transações simultâneas e idênticas, ambas sujeitas ao IVA. Essencialmente, a legislação considera que as plataformas digitais comprem os produtos ou serviços de seus fornecedores e os revendem aos consumidores

⁴ Link: <https://valor.globo.com/patrocinado/dino/noticia/2024/04/09/e-commerce-esta-em-crescimento-ha-dez-anos.ghml>.

finais, assumindo a responsabilidade pelo recolhimento do IVA na primeira etapa⁵.

Já nos Estados Unidos, em 2018, a Suprema Corte fez história com o caso “South Dakota v. Wayfair, Inc.”, permitindo que os estados cobrassem o Sales Tax de compras feitas por vendedores de outros estados, mesmo sem presença física na jurisdição compradora. Desde então, os estados americanos têm gradualmente adotado as diretrizes do “Marketplace Facilitator”, permitindo a cobrança do IVA no estado de destino para transações digitais.

Considerando as diferentes abordagens que estavam sendo desenvolvidas pelos países para adaptar suas respectivas legislações à nova era digital, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sugeriu um novo paradigma. Este modelo propôs que as plataformas digitais sejam vistas como intermediárias que compram e vendem produtos simultaneamente, uma prática já adotada na Europa. Dessa forma, as plataformas assumem a responsabilidade total pela apuração, coleta e remessa do IVA nas transações que facilitam, além de cumprir todas as obrigações fiscais adicionais exigidas pelas autoridades competentes.

Após diversas tentativas desenvolvidas por diferentes países para adaptar suas legislações à nova era da economia digital, o fato é que, atualmente, a maioria das nações já definiu e ajustou suas regras para imputar responsabilidades tributárias às plataformas digitais. Para ilustrar essa adaptação, estima-se que aproximadamente 70 países já implementaram regras específicas que atribuem responsabilidades tributárias às plataformas digitais. Esse movimento global reflete um esforço conjunto para garantir que a tributação acompanhe a evolução tecnológica e as novas formas de comércio e prestação de serviços online⁶.

No entanto, não é apenas no cenário internacional que as autoridades fiscais buscaram maneiras de imputar responsabilidade tributária às plataformas digitais. No Estado de São Paulo, por exemplo, os intermediadores de venda de mercadorias, como plataformas digitais, são considerados responsáveis solidários pelo

⁵ Link: <https://www.linkedin.com/pulse/your-service-broadening-digital-platforms-scope-iman-desch%C3%A2tres/>.

⁶ Link: <https://www.jota.info/artigos/o-futuro-da-responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-no-brasil-27092023?non-beta=1>.

ICMS, conforme estabelecido pela Portaria CAT n. 156, de 24 de setembro de 2010 (Portaria CAT 156/10). Contudo, essa responsabilidade solidária é dispensada se forem apresentados relatórios periódicos ao estado contendo informações detalhadas sobre as operações intermediadas.

Tendo em vista todos esses avanços na tentativa de tributação das plataformas digitais, a EC 132/23 deu um passo importante para alinhar o Brasil às principais práticas tributárias globais. O artigo 156-A, § 3º, estabelece que o IBS poderá ser exigido de qualquer pessoa que participe da realização, execução ou pagamento da operação, incluindo estrangeiros, com detalhes a serem definidos em Lei Complementar futura (atualmente discutida no PLP 68/24).

Portanto, observa-se que o artigo 156-A, § 3º, delegou à Lei Complementar a responsabilidade de alinhar a nova sistemática tributária nacional às diretrizes internacionais, especialmente no que tange à responsabilização tributária das plataformas digitais. Essa abordagem levou muitos a considerarem o artigo como tendo um caráter pragmático, pois, em vez de estabelecer diretamente as regras de responsabilização tributária para as plataformas digitais, delegou essa tarefa à Lei Complementar.

Nesse contexto, o PLP 68/24, que não apenas marca um avanço significativo para a implementação definitiva da reforma tributária no Brasil, ao estabelecer as principais diretrizes para a aplicação do IVA-Dual no país, mas também modifica substancialmente a questão da responsabilização tributária das plataformas digitais no cenário tributário brasileiro. Isso porque, em seu artigo 23, o PLP definiu as novas diretrizes de responsabilização tributária das plataformas digitais, in verbis:

Art. 23. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:
I - em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e
II - solidariamente com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País e:

- a) não tenha se inscrito nos termos do § 1º do art. 21; ou
- b) não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas

operações, realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à

operação:

- a) cobrança;
- b) pagamento;
- c) definição dos termos e condições; ou
- d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente

uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo

serviço com base nas vendas realizadas.

§ 3º Na hipótese de que trata o inciso I do **caput**, o fornecedor

residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 6º

do art. 21 se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital.

Uma análise preliminar do artigo revela que o legislador complementar focou na regulamentação das plataformas transacionais, como os marketplaces. De modo geral, essas plataformas controlam as operações realizadas em seu ambiente digital, desempenhando atividades como cobrança, pagamento, definição dos termos e condições, ou entrega. Essas funções estão detalhadas nas alíneas do inciso II do § 1º do artigo, evidenciando a abrangência e a importância do papel dessas plataformas.

Por outro lado, as plataformas não transacionais, que não participam das receitas ou lucros das transações, não foram classi-

ficadas como plataformas digitais e, portanto, não receberam responsabilidades tributárias⁷.

De acordo com a Fazenda, uma plataforma digital será “aquela que atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações, realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico, e controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação, tais como cobrança, pagamento, definição dos termos e condições ou entrega”⁸.

Isso posto, e agora, focando nos aspectos de mudança trazidos pelo artigo 23, destaca-se que o inciso II merece especial atenção. Isso porque, ele determina que as plataformas serão solidariamente responsáveis quando o fornecedor, residente ou domiciliado no Brasil, não possuir cadastro único ou não emitir o documento fiscal correspondente à operação. Em outras palavras, as plataformas podem ser diretamente responsabilizadas pelas irregularidades cometidas pelos fornecedores brasileiros que utilizam seus ambientes digitais.

Esse é um dos pontos de maior impacto trazidos pelo Projeto de Lei Complementar, devido ao alcance significativo dos marketplaces na atualidade. Essas plataformas oferecem produtos de diversos fornecedores brasileiros e atendem a milhares de usuários cadastrados, resultando em um número incontável de transações diárias envolvendo fornecedores nacionais. Portanto, caberá às plataformas desenvolverem métodos eficazes para fiscalizar e monitorar se seus fornecedores brasileiros estão cumprindo regularmente com suas obrigações fiscais.

Para se ter um panorama geral dos principais marketplaces no Brasil, em 2023, a Amazon Brasil contava com cerca de 78 mil vendedores. Em comparação, a Shopee atingiu a marca de 3 milhões de vendedores brasileiros cadastrados em seu aplicativo no mesmo período⁹.

⁷ Link: <https://www.jota.info/artigos/responsabilidade-tributaria-das-plataformas-digitais-na-lei-geral-do-ibs-e-da-cbs-14052024>.

⁸ Link: <https://www.jota.info/tributos/relatorio-jota-pro-tributos-detalha-a-regulamentacao-da-reforma-tributaria-13052024>.

⁹ Links: <https://www.infomoney.com.br/business/base-de-vendedores-da-amazon-no-brasil-cresce-mais-de-50/>; e <https://valor.globo.com/patrocinado/dino/noticia/2024/07/22/shopee-e-principal-fonte-de-renda-para-30-de-seus-lojistas.ghlml>.

Contudo, não apenas o inciso II merece destaque, uma vez que a previsão contida no inciso I do artigo 23 também implicará em uma mudança significativa em termos de responsabilização tributária das plataformas digitais no país.

Isso porque, o referido inciso determina que as plataformas digitais serão responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado fora do Brasil. Portanto, no novo contexto da reforma tributária, as plataformas digitais deverão recolher o IBS e a CBS aos cofres públicos, mesmo que o consumidor esteja no Brasil e o vendedor em outro país.

Portanto, as plataformas digitais possuirão papel de extrema importância não apenas no contexto envolvendo fornecedores brasileiros, mas também em relação à fornecedores residentes ou domiciliados no exterior. Essa atribuição da responsabilização por substituição nesses casos concederá às plataformas um protagonismo ainda maior na nova sistemática tributária a ser implantada no país, uma vez que caberá a elas o recolhimento dos valores transacionados por meio delas com fornecedores estrangeiros.

Diante dos pontos levantados neste artigo sobre a nova perspectiva de atribuição da responsabilidade tributária às plataformas digitais trazida pelo PLP 68/24, o fato é que não há como negar que a economia global passou por uma transformação profunda nos últimos anos. Essa mudança foi impulsionada pela consolidação do comércio eletrônico e pela ascensão das plataformas digitais como líderes na cadeia produtiva. Marketplaces como Amazon, Alibaba e Mercado Livre tornaram-se pilares fundamentais do comércio global, redefinindo a maneira como produtos e serviços são oferecidos e consumidos.

Essa consolidação da economia digital, com suas novas dinâmicas, exigiu que os sistemas tributários se adaptassem à nova realidade. Foi necessário estabelecer diretrizes claras sobre a responsabilização das plataformas digitais, considerando o papel crucial que desempenham na economia moderna. Ao mesmo tempo, tornou-se essencial encontrar um equilíbrio para que essa responsabilização não fosse excessivamente onerosa para as empresas de tecnologia, evitando que elas se afastem do mercado.

Nesse contexto, o PLP 68/2024 adotou uma interpretação que atribui uma responsabilidade abrangente às plataformas transacionais. Essas plataformas, devido à sua posição dominante nas

cadeias produtivas da economia digital atual, são responsabilizadas de forma substitutiva ou solidária pelos fornecedores de bens e serviços, pois essa posição lhes confere a capacidade de monitorar e fiscalizar o comportamento fiscal dos fornecedores que operam em seus ambientes digitais.

Em conclusão, a mudança de paradigma nas relações comerciais, marcada principalmente pelo aumento das transações realizadas por meio das plataformas digitais, colocou essas empresas intermediadoras em uma posição soberana, fazendo com que coubesse à que reforma tributária adaptar a legislação brasileira a essa nova realidade. Cabe ao legislador complementar, nas discussões e aprovação da redação final do artigo 23 do PLP 68/24, assegurar que a nova responsabilização das plataformas permita o seu crescimento ao não lhes impor ônus excessivos, ao mesmo tempo em que garanta ao fisco que as operações sejam transparentes e devidamente tributadas pelo IBS e pela CBS.

**POR UMA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO (IBS E CBS)
DE BAIXA LITIGIOSIDADE: O APERFEIÇOAMENTO
DO PLP 108/2024 COM CAPÍTULOS SOBRE
PREVENÇÃO E RESOLUÇÃO EXTRAJUDICIAL DE
CONFLITOS TRIBUTÁRIOS**

*Leandro Paulsen*¹

A reforma tributária trazida pela EC 132/2023 reafirma e eleva ao máximo patamar normativo a necessidade de que a arrecadação se dê em um ambiente jurídico de simplicidade e de cooperação, agora princípios do Sistema Tributário Nacional, nos termos do art. 145, § 3º, da Constituição. Os projetos de lei complementar implementadores da reforma precisam não só instituir o IBS e a CBS de modo integrado, nos termos dos arts. 149-B e 195, § 16, da CF, mas cuidar para que sejam tributos de baixa litigiosidade.²

¹ Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte e Doutorando em Processo Civil pela Universidade de Salamanca, Mestre em Teoria do Direito e Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Desembargador Federal.

² É fato notório o excesso de litigiosidade tributária no Brasil; ademais, resta evidenciado no *Relatório Anual de Fiscalização da Receita Federal*, no Diagnóstico do *Contencioso Judicial elaborado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa* e nos sucessivos relatórios *Justiça em Números* publicados pelo Conselho da Justiça Federal. Os números são alarmantes, pois, quanto aos créditos lançados pela Receita Federal, o montante satisfeito a cada ano fica abaixo de 5%, sendo que a grande maioria resta suspensa por força do contencioso administrativo. Ademais, há cerca de 80 milhões de ações tributária em tramitação, sendo que as execuções fiscais representam cerca de um terço das ações judiciais no Brasil e são ineficazes, com taxa de congestionamento (ações que não acabam) de 85%, sendo que as baixadas, na maioria das vezes, o são por prescrição.

Os projetos devem refletir a cultura simplificadora e colaborativa que vem melhorando a relação entre Fisco e contribuinte e que já conta com reforços legais e institucionais tanto no Brasil³ como no exterior⁴. Ademais, é importante que sejam considerados os projetos se lei já sob a consideração do Congresso Nacional oriundos do trabalho da comissão de juristas constituída pelo Senado Federal e pelo STF, em 2022, com vista dinamizar, unificar e modernizar os processos administrativo e judicial tributários, para que tenhamos um sistema de procedimento e de processo coerente e coeso.⁵

Especificamente no PLP 108/2024, caberiam a unificação dos procedimentos administrativos do IBS e da CBS e títulos sobre a prevenção de litígios e a resolução extrajudicial dos conflitos, dando destaque aos instrumentos voltados a prevenir e a minimizar a litigiosidade tributária, como a fiscalização orientadora e o incentivo à autorregularização, aos mecanismos consensuais e arbitrais para solução extrajudicial dos conflitos⁶ e à execução fiscal admi-

³ Por exemplo, a lei de mediação tributária em Porto Alegre e a lei de transação tributária da União, além da política de combate à alta litigiosidade estabelecida pelo Conselho Nacional de Justiça.

⁴ A arbitragem tributária em Portugal e a execução fiscal administrativa em diversos países como Estados Unidos, Inglaterra, Espanha e França são exemplos que referiremos na sequência.

⁵ Há PLs já em tramitação que estabelecem prazos máximos para o processo administrativo fiscal, tratam da mediação e da arbitragem tributárias, bem como a execução fiscal administrativa de créditos de pequeno valor, reservada a intervenção judicial à análise de controvérsias jurídicas por iniciativa do executado.

⁶ Vale destacar a Resolução CNJ 120/2021, que cuida do “tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição” e que recomenda aos magistrados “com atuação nas demandas que envolvem direito tributário que priorizem, sempre que possível, a solução consensual da controvérsia, estimulando a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, extensível à seara extrajudicial”, bem como que incentivem “a celebração de convenções processuais pelas partes, objetivando maior eficiência ao procedimento” e, quando mais adequado e eficiente ao tratamento do litígio, a realização de “compromisso arbitral judicial” de modo que a resolução do conflito seja transferida à arbitragem, com a extinção da ação judicial, nos termos do seu art. 1º. Essa resolução ainda recomenda aos tribunais “a implementação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (CEJUSC Tributário) para o tratamento de questões tributárias em

nistrativa. No entanto, embora devesse estampar a relevância e preferência desses instrumentos, sequer utiliza as palavras conciliação, mediação, transação, negociação, arbitragem, consenso. Limita-se a prever a competência do Comitê Gestor para coordenar a adoção dos métodos de solução adequada de conflitos observada lei específica.

1. Fiscalização orientadora e políticas de autorregularização

O PLP 108 cuida da fiscalização, do lançamento e da cobrança do IBS, mas o faz de um modo tradicional, repetindo, na sua concepção, as linhas que levaram ao elevado nível de litigiosidade que temos hoje. Não há qualquer capítulo sobre a prevenção da litigiosidade.

Tenha-se em conta que a reforma tributária do consumo extingue, modifica e cria tributos, traz institutos novos, enfim, é uma novidade na legislação tributária brasileira. Sua implantação exigirá um grande esforço por parte das Administrações Tributárias e dos contribuintes, com um período de transição bastante

fase pré-processual ou em demandas já ajuizadas” e estabelece que o juiz ou o relator, “ao se deparar com demandas repetitivas de natureza tributária”, deve informar essa circunstância ao CEJUSC Tributário” e adotar medidas de tratamento adequado desses conflitos, como, por exemplo, atuar em cooperação jurisdicional (arts. 67 a 69 do CPC), “suspender o processo pela admissão de incidente de resolução de demandas repetitivas de natureza tributária (art. 313, IV, do CPC)”, “oficiar ao órgão competente para a instauração de incidente de resolução de demandas repetitivas, nos termos do art. 977, I, do CPC”, “propor aos órgãos da Advocacia Pública temas passíveis de serem objeto de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, ou de outras iniciativas de autocomposição” e “sugerir aos órgãos da Advocacia Pública a possibilidade de, conforme o caso, praticar atos de disposição, tais como desistência, renúncia ou reconhecimento do pedido, em situações de precedentes vinculantes desfavoráveis ao ente público litigante”. A Resolução CNJ 471/2022 também é muito relevante, pois estabelece a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário, em que estimula a “atuação cooperativa como base para a solução de conflitos tributários”, a “priorização de soluções consensuais em disputas tributárias” e também a “prevenção e desjudicialização de demandas tributárias” (art. 2º), além de recomendar aos tribunais a organização da “Semana Nacional da Autocomposição Tributária”, a ocorrer em outubro de cada ano.

significativo que viabilize a adaptação ao novo sistema. Nesse sentido, uma postura de colaboração e, até mesmo, de tolerância de todas as partes será necessária para que se possa seguir com certa tranquilidade. Será trabalhoso, mas que não seja ameaçador; implicará erros, mas que sejam compreendidos e que se trabalhe juntos para superá-los. A atitude do Fisco deve ser de orientação, estímulo e apoio.

Nesse sentido, é importante que haja uma parceria entre as Administrações Tributárias dos diversos entes federativos e entre elas e os contribuintes, que se amplie o atendimento, as equipes para soluções de consultas, que haja orientações unificadas para IBS e CBS, que os agentes da fiscalização sejam orientados a ouvir os contribuintes, verificar suas dificuldades, esclarecê-los.

Daí porque seria pertinente que se determinasse que o Fisco tenha uma postura orientadora, oportunizando a autorregulamentação pelo contribuinte, dispensando o lançamento e o contencioso dele decorrente. Apenas num segundo momento, em uma segunda visita ou notificação, é que se admitiria o lançamento e, ainda assim, com a obrigação de o Fisco ouvir o contribuinte antes de punilo, exigindo-se que oportunize sua manifestação antes de realizar o lançamento do tributo, sobretudo, antes de aplicar multas, e isso não só a bem da cooperação como também em homenagem ao princípio do devido processo legal.

2. Lançamento e processos administrativo e judicial do IBS e da CBS unificados

Estando assegurada a unificação material do IBS e da CBS pelo PLP 68, é preciso que o lançamento e eventuais discussões e decisões administrativas e judiciais também sejam unificados, o que depende de emendas ou de substitutivo ao PLP 108. O tratamento em separado, contrário ao espírito da reforma, leva a instâncias administrativas paralelas, uma para o IBS, outra para a CBS, em detrimento da simplificação.

A duplicação de procedimentos, com replicação de razões e órgãos julgadores, gera maiores custos e enseja decisões conflitantes. Isso tudo pode ser evitado mediante lançamento unificado de ambos os tributos (IBS e CBS), pela mesma autoridade seja ela estadual, municipal ou federal – nos moldes da previsão já cons-

tante do art. 33 da LC 123/2006 para o âmbito do Simples Nacional – e a possibilidade de defesa e julgamento conjuntos. Se realmente se pretende reduzir e abreviar a litigiosidade do IBS e da CBS, é essencial que se assegure ao contribuinte uma via única de constituição dos créditos e de discussão administrativa e judicial, preferencialmente mediante integração dessas instâncias na forma de recurso ao Judiciário, para que a lide seja esteja instruída pelas análises precedentes de modo que não se perca o trabalho até então realizado, sem prejuízo do acesso direto, se for o caso. Na fase judicial, é essencial que se viabilize litisconsórcio passivo em que haja representação conjunta de estados e municípios e outra da União ou, até mesmo, representação conjunta que alcance também a União.

3. Suspensão da exigibilidade do crédito justificada e órgãos de julgamento menores

O processo administrativo proposto no PLP 108 estimula a litigiosidade e retarda a solução dos casos.

Isso porque não toca e, portanto, mantém a suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário até o final do processo administrativo, determinada pelo art. 151, III, do Código Tributário Nacional, independentemente da presença de fortes fundamentos de direito. Isso estimula os contribuintes a impugnarem e recorrerem, ainda que não haja fundamentos razoáveis para tanto nem probabilidade de êxito.

Ademais, os órgãos administrativos julgadores propostos no PLP 108 são colegiados já na primeira instância, com cinco integrantes, e o órgão recursal contém nove membros, além do que a instância uniformizadora é composta por nove membros. São 14 julgadores para resolver ordinariamente uma questão tributária, passando para 23 caso seja necessária a uniformização e isso tudo ainda na esfera administrativa, cuja decisão só é definitiva se favorável ao contribuinte. Essa complexidade, por certo, retarda a solução dos casos.

4. Negociação direta e mediação com vista à transação tributária

O PLP 108 não traz nenhum título ou mesmo capítulo sobre a negociação e a mediação voltadas à transação tributária. Sequer é estabelecida a preferência da solução consensual dos litígios.

É preciso que se tenha que a transação tributária tem suporte no art. 161 do CTN e que pode ser bastante útil também em matéria de tributação do consumo. A transação pode decorrer de negociação direta entre as partes, de mediação ou mesmo da simples adesão dos contribuintes a programas de composição oferecidos pelo próprio legislador mediante cláusulas-padrão pré-estabelecidas.

Após décadas sem aplicação, esse dispositivo do CTN veio a ter aplicação através da Lei n. 13.988/2020 e do trabalho da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Essa lei dispôs sobre a transação para a resolução de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública, inclusive tributários e viabilizou, em 2022, a arrecadação de R\$ 14,1 bilhões na esfera federal.⁷ A Lei Municipal de Porto Alegre 13.028/2022, por sua vez, cuidou da mediação como procedimento no qual “a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção ou a resolução consensual de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes, ou o encaminhamento da controvérsia ou disputa para outros meios de solução que se afigurem mais adequados ao caso” (art. 6º, VIII) e sua aplicação apresenta excelentes resultados, sendo que, no primeiro ano de funcionamento das Câmaras de Mediação Tributária, foram realizadas cerca de cinquenta mediações, com valor de R\$ 230 milhões⁸ e o mais relevante é que se evitou o ajuizamento de conflitos que tardariam anos, talvez décadas, para serem resolvidos pelo Poder Judiciário. Recentemente, a União editou o Decreto 12.091/2024, pelo qual instituiu a *Rede Federal*

⁷ Link: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-realiza-maior-acordo-de-transacao-tributaria-da-historia>.

⁸ Matéria do sítio eletrônico da Prefeitura de Porto Alegre, datada de 16 de junho de 2023: <https://prefeitura.poa.br/smf/noticias/projeto-de-mediacao-tributaria-completa-um-ano-em-porto-alegre>.

de Mediação e negociação – Resolve, definindo a negociação como “técnica de solução de conflitos caracterizada pela busca da autocomposição mediante interlocução direta entre os envolvidos, sem qualquer intervenção de terceiro como auxiliar ou facilitador” e a mediação como “atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que auxilia e estimula a identificação ou o desenvolvimento de soluções consensuais para a controvérsia”, na linha do que já estabelecera a Lei n. 13.140/2015. Esse Decreto tem como objetivo estimular a solução de conflitos por tais meios com vista a reduzir a litigiosidade e diminuir o contencioso judicial e administrativo, priorizando os procedimentos de mediação e estabelecendo a mediação e a negociação como políticas institucionais prioritárias de atuação dos órgãos contenciosos. Coloca, dentre as unidades setoriais de negociação, as equipes responsáveis por transação ou por acordos judiciais e extrajudiciais no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Seria importante que o PLP 108, na linha dessas iniciativas, estimulasse expressamente a transação pela via da negociação e da mediação e que assegurasse a autonomia dos entes federativos para que, de modo concorrente e mediante representação recíproca, pudessem realizar transações com vista à extinção de litígios que envolvam o IBS e a CBS.

5. Arbitragem tributária

A arbitragem é um meio de heterocomposição em que as partes convencionam constituir um árbitro ou um tribunal arbitral para decidir seu conflito. Pode ser *ad hoc*, mediante o cometimento dessa função a um experto na matéria, ou institucionalizada, com a criação de um órgão que coordene o exercício dessa função por árbitros credenciados.

Portugal tem experiência com a arbitragem tributária interna que já é realizada naquele país, desde 2011, forte no DL n. 10/2011 e na Portaria 112-A do Ministro de Estado e das Finanças e do Ministro da Justiça, por tribunais arbitrais constituídos no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD – e que solucionam cerca de 800 casos por ano, o que, transposto para a dimensão da população brasileira, poderia implicar cerca de 17.000 casos. Trata-se de um modelo de arbitragem institucionalizada em

que a Administração se pré-vincula, estabelecendo por ato normativo infralegal. as causas para as quais aceita a arbitragem, sendo que os contribuintes manifestam seu interesse caso a caso e os julgamentos são realizados por árbitros especializados, sendo autorizada a arbitragem para causas de valor não superior a dez milhões de euros.⁹ A resolução dos conflitos tributários por arbitragem vem sendo inclusive estimulada pelo governo português, com políticas de estímulo à desjudicialização. A mediana de duração do processo arbitral está em torno de apenas 6 meses.¹⁰

E já existem diversos projetos de lei para a adoção da arbitragem no Brasil, dentre os quais os oriundos da já referida comissão de juristas da reforma do processo tributário, ou seja, o PL 2486/2022 do Senado Federal e o PL 2791/2022 da Câmara dos Deputados. Nesses projetos, propõe-se que a arbitragem tenha lugar anteriormente e também no curso dos contenciosos administrativo e judicial envolvendo matéria tributária e aduaneira e que conte com uma estrutura institucional específica.

A previsão de arbitragem tributária também em matéria de IBS e de CBS seria importante. Na linha do projeto de lei ordinária já em tramitação, poder-se-ia acrescentar ao próprio PLP 108 o estabelecimento da arbitragem tributária e aduaneira como instrumento para evitar a judicialização e abreviar a resolução dos litígios. Outra medida que poderia levar à resolução de casos sem delongas seria a autorização e o incentivo expressos para negócios jurídicos processuais de instância única, em que Fisco e contribuintes convençionem que a decisão judicial de primeira instância seja definitiva.

6. Execução fiscal administrativa sob controle judicial

A execução fiscal judicial vem abarrotando o Poder Judiciário brasileiro. Cerca de um terço dos processos em tramitação

⁹ Vide SOUSA, Jorge S. Lopes de. *Guia da Arbitragem Tributária*. 2ª ed. Coordenadores: Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira. Coimbra: Almedina, 2017.

¹⁰ Dados empíricos sobre a arbitragem em Portugal, podem ser consultados em: *Relatório Anual de Funcionamento da Arbitragem Tributária 2022*. CAAD, 2023.

no Brasil são execuções fiscais. Trata-se de processos que se alongam, às vezes, por décadas. E, além de morosos, não são efetivos, pois é baixo o índice de satisfação dos créditos exequendos. A ampliação dos instrumentos cobrança amigável e um novo procedimento de execução fiscal, desta feita administrativo, poderiam melhorar a eficácia da cobrança coativa. Desde que respeitadas garantias formais e assegurado o acesso do executado ao Poder Judicial para o controle do procedimento, não feriria a exclusividade nem a reserva de jurisdição. Isso porque a exclusividade de jurisdição diz respeito a dar a última palavra na resolução dos conflitos e a reserva de jurisdição se vincula exclusivamente às hipóteses em que a Constituição expressamente submete determinadas matérias apenas ao Judiciário, como a inviolabilidade de domicílio.

Analisando como ocorre a execução dos créditos tributários em outros países, vemos que a execução administrativa costuma ser a regra, com matizes conforme as prerrogativas atribuídas à Administração para a satisfação dos seus créditos, que podem ir do bloqueio e apropriação de ativos financeiros à penhora e leilão de bens em geral. Nos Estados Unidos, tem-se o *administrative collection porcedure*, com prerrogativas de autotutela da Administração muitíssimo amplas que abrangem o estabelecimento de medidas cautelares, ordens a terceiros e a realização de apreensões, penhoras e leilões. Na Inglaterra, permite-se à Administração a realização de penhoras e leilões de determinados bens móveis, sendo que ordens a terceiros e o leilão de bens imóveis, por exemplo, dependem do ajuizamento da execução. Na Europa continental, a via administrativa também predomina. Na Itália, há o *procedure di riscossione coattiva*; na Espanha, o *procedimiento de apremio*. Em ambos, a Administração pode penhorar ativos financeiros, bens móveis e imóveis e vendê-los em leilão, bem como expedir ordens a terceiros para que prestem ao Fisco os valores que devem ao executado. Em Portugal, por sua vez, ainda que a legislação afirme o caráter judicial da execução fiscal, a Administração Tributária tem muitas prerrogativas para penhorar e realizar os créditos por si mesma, sendo comum que a execução ocorra sem nenhuma atuação judicial. O acesso ao Judiciário por iniciativa do executado, de qualquer modo, é possível em todos esses países, podendo o executado apontar ilegalidades da execução. Na França, o *recouvrement forcé* caracteriza-se pela autotutela para a satisfação dos créditos tributários mediante bloqueio e apropriação de

dinheiro, admitindo-se, para tanto, ordens da Administração para instituições financeiras e empregadores. A jurisdição administrativa francesa pode ser acionada pelo executado para a discussão desse procedimento. Outras medidas do interesse do Fisco dependem do ajuizamento da execução perante a justiça comum.

Existe projeto de lei em tramitação para a adoção da execução fiscal administrativa no Brasil, produto da comissão de juristas da reforma do processo tributário. Trata-se do PL 2488/2022 que, no entanto, restringe essa via à cobrança da dívida ativa de pequeno valor. Segundo o projeto, a intervenção judicial se limitaria à resolução de eventuais embargos.

Sua adoção em matéria de IBS e CBS seria capaz de dar mais eficácia à aplicação do direito nessa matéria, com reflexos positivos para a arrecadação tributária, para a igualdade na aplicação da lei e para a concorrência.

7. Conclusão

O PLP 108/2024 precisa ser alterado para que efetivamente se possa dispor de uma legislação capaz de implementar a simplificação e a cooperação nos procedimentos e nos processos administrativo e judicial do IBS e da CBS. Capítulos específicos sobre a prevenção de litígios e sobre a resolução consensual de conflitos seriam bem-vindos.

Quanto à prevenção dos litígios, medidas como a previsão de amplos canais de consulta, a determinação de que a fiscalização tenha caráter orientador e o estímulo a políticas de autorregularização, a par da garantia de manifestação prévia do sujeito passivo antes que se lhe apliquem penalidades, estariam muito adequadas à novidade que representa o modelo de tributação do consumo objeto estabelecido pela EC 132/2023.

No que diz respeito ao lançamento e aos processos administrativo e judicial do IBS e da CBS, não se pode perder a oportunidade de se realizar efetiva unificação, de modo que a constituição dos créditos se dê em conjunto e que haja via única para a sua discussão, evitando-se duplicações e incoerências nesses tributos que são em quase tudo idênticos. Simplificar a vida do contribuinte, valendo-se, para tanto, de cooperação entre as próprias Administrações Tributárias é, nesse ponto, essencial.

A suspensão automática da exigibilidade durante todo o contencioso administrativo independentemente da existência de fortes fundamentos de direito, e a previsão de 14 julgadores para a solução administrativa de um caso tributário (cinco no colegiado da instância inicial e nove na recursal) estimulam e retardam a solução administrativa dos casos tributários, razão pela qual deveriam ser revistas.

Impõe-se, também, que seja dado o devido destaque às ferramentas consensuais como preferenciais a resolução dos litígios tributários. Nesse sentido, é importante estabelecer que o IBS e a CBS se beneficiem da negociação e da mediação tributárias, para que se amplie as possibilidades de extinção dos créditos pela transação. O aproveitamento da legislação e da experiência dos diversos entes federativos é importante, porquanto a atuação concorrente pode dar maiores resultados.

A arbitragem tributária, através da qual as partes convençam a solução definitiva do litígio por um terceiro extrajudicialmente, também pode ser um instrumento para evitar as delongas das discussões tributárias. Em Portugal, foi adotada arbitragem tributária institucionalidade e a mediana é de seis meses para a resolução dos conflitos em caráter definitivo.

Uma vez ajuizados os litígios, o negócio jurídico processual de instância única é outra via para abreviar a resolução dos casos.

Um modelo administrativo eficaz de execução do crédito tributário também seria importante para o IBS e a CBS, de modo a que a aplicação da lei seja mais efetiva e preserve a concorrência. Nesse sentido, há exemplos nos mais diversos países, sendo de rigor que a atribuição de prerrogativas executivas à Administração Tributária seja contrabalanceada com vias expeditas de acesso ao Judiciário que assegurem o controle do procedimento e dos atos administrativos respectivos, respeitando-se os direitos do executado.

A incorporação desses itens será capaz de prover meios para que se evitem e para que se abreviem os litígios tributários.

RACIONALIDADE LEGISLATIVA E A NECESSIDADE DE HARMONIZAR O PL 2.483/2022 E O PLP 108/2024

Thiago Álvares Feital¹

1. Introdução

Em 2022, o Senado Federal e o Supremo Tribunal Federal instituíram uma Comissão de Juristas incumbida de elaborar anteprojetos para aperfeiçoar o processo administrativo e tributário nacional. A comissão, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, apresentou ao Senado dez minutas. Dentre elas, o Projeto de Lei (PL) n. 2.483/2022², que versa sobre o processo administrativo fiscal federal, o processo de consulta à legislação tributária e a mediação tributária e aduaneira no âmbito da União. O projeto foi aprovado na Comissão Temporária Interna criada especialmente para apreciá-lo em 12 de julho de 2024.

Em maio de 2024, no contexto da reforma da tributação do consumo, o Poder Executivo encaminhou à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 108. Esse dispõe sobre o processo administrativo tributário referente ao lançamento do Imposto sobre Bens e Serviços, como determina o artigo 156-A, § 5º, VII, da Constituição da República.

Formalmente, os dois projetos têm objetos diferentes e campos de aplicação distintos. Enquanto o PL 2.483/2022 visa a racionalizar e atualizar o processo administrativo tributário federal,

¹ Doutor e mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Conselheiro no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Professor no programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC-PUC Minas). Consultor na Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Pesquisador visitante na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

² Analisado na forma do Substitutivo P.S 7/2024 - CTIADMTR.

o PLP 108/2024 tem o objetivo principal de instituir o Comitê Gestor do IBS e, neste contexto, dispõe sobre o processo administrativo tributário do novo imposto, que tramitará neste Comitê. Substancialmente, seus objetos se sobrepõem.

Parte-se aqui de duas premissas: (i) a cisão do IVA criado pela Emenda Constitucional n. 132/2023 em dois tributos (Imposto sobre Bens e Serviços e Contribuição sobre Bens e Serviços) foi o resultado de uma decisão política relacionada à idiossincrasia do federalismo brasileiro; e (ii) apesar da separação por razões políticas, o intuito da reforma é a criação de tributos homólogos, cujas normas devem ser harmonizadas por força do artigo 156-B, § 6º, da Constituição.

Sugere-se que os projetos sejam harmonizados.

2. Legislação e coerência

A elaboração de leis visa à criação de regras que orientem o comportamento em direção a um estado de coisas desejado. Trata-se de uma atividade submetida à razão prática (Araszkievicz; Pleszka, 2015). A criação de leis eficazes depende de vários fatores que foram mapeados pela literatura, dentre eles clareza e precisão na formulação do texto (Wintgens, 2012), mas também coerência entre as normas que compõem o sistema.

Na perspectiva da Legisprudência, que adotamos nesta breve nota, a coerência assume destacada importância, pois a legislação deve justificar-se à luz da razão prática, o que implica exigir que os legisladores justifiquem racionalmente suas escolhas em face das alternativas existentes (Gómez, 2019), que eles fundamentem a escolha em análises factuais corretas (Wintgens, 2012) e que articulem a relação entre a legislação projetada e os fins desejados (Meßerschmidt; Oliver-Lalana, 2016).

Além disso, uma vez que as normas criadas são inseridas em um sistema, espera-se que a legislação projetada seja consistente com as demais normas que o compõem, evitando-se contradições (Wintgens, 2012). Essas contradições não se limitam às antinomias próprias – quando uma norma nega logicamente outra e cuja solução e identificação é mais simples –, mas abarcam também as antinomias valorativas – quando o legislador desrespeita uma valoração por ele mesmo criada – e teleológicas – quando a

finalidade desejada por uma norma é incompatível com os meios adotados por outra. Essas últimas formas são mais graves tanto pelos danos sistêmicos que provocam quanto pela dificuldade de identificá-las.

Assim, a justificação para adoção de uma proposição normativa deve ir além de seus efeitos imediatos e considerar sua integração à estrutura pré-existente do sistema jurídico, os objetivos que com ela se pretende alcançar e se os meios que introduz no sistema jurídico para tanto são adequados (Atienza, 2022, p. 129). É nesta perspectiva que o descompasso entre o PL n. 2.483/2022 e o PLP n. 108/2024 mostra-se preocupante.

3. A tensão entre ampla defesa e celeridade e a necessidade de harmonização do PL n. 2.483/2022 e PLP n. 108/2024: o processo administrativo como meio para evitar o litígio judicial

Em seu artigo 66, o PLP n. 108/2024 lista quatorze princípios que devem orientar o processo administrativo tributário do IBS. Dentre eles, os princípios da ampla defesa (inciso III), razoável duração do processo (inciso XIII) e celeridade (inciso XIV). Contudo, na prática, esses princípios são contrariados pela forma com que o processo administrativo foi estruturado na proposição.

Em primeiro lugar, a orientação do projeto no sentido de se apartar o contencioso do IBS daquele da CBS parece pouco razoável. A medida tem o potencial de incrementar o contencioso judicial. Isso não pode ser negligenciado – sob o questionável pretexto de se ter adotado uma opção política incontornável em face da leitura que os agentes políticos têm do pacto federativo – em uma reforma cujo fim é a simplificação do sistema. Trata-se aqui de uma antinomia axiológica (Nino, 2015, p. 329). Para compreender a limitação do sistema desenhado no PLP n. 108/2024 e a gravidade dos efeitos que produzirá, basta pensar na hipótese de um contribuinte que tenha lavrados contra si dois autos de infração um de IBS e outro de CBS, em virtude de um mesmo fato gerador. Nesse caso, há o risco não negligenciável de que o desfecho nesses processos seja diferente, o que é irracional, dado que os tributos possuem o mesmo fato gerador, nos termos do art. 4º, do PLP n. 68/2024.

Identifica-se, ainda, no PLP n. 108/2024 uma tendência ao esvaziamento do processo administrativo tributário motivada, tal-

vez, por um acento excessivo na celeridade processual. Tomando-se os prazos como exemplo, nos artigos que tratam da prática de atos processuais no PLP n. 108/2024, verifica-se que o contribuinte disporá de 20 dias úteis para impugnar o lançamento. Ao mesmo tempo, o PL n. 2.483/2022 – adotando orientação oposta e acentuando a ampla defesa – prevê prazo de 60 dias úteis para apresentação de manifestação de inconformidade ou impugnação (arts. 33 e 35, § 4º).

Ou seja, mantendo-se as regras atualmente vigentes, o prazo para impugnar lançamentos de IBS perante o Comitê Gestor será de 20 dias úteis (art. 83, § 1º). O prazo para impugnar o lançamento de CBS perante o CARF será de 30 dias corridos (art. 5º, do Decreto n. 70.235/1972). Já na hipótese de se aprovar o PL n. 2.483/2022, o prazo para impugnar a CBS passará a ser de 60 dias úteis. Como essas regras serão conciliadas na prática, quando o contribuinte for autuado em relação aos dois tributos e desejar defender-se de ambos os lançamentos? O esquema abaixo facilita a visualização da discrepância:

Ato processual	Prazo
Impugnar IBS	20
Impugnar CBS (atual)	30
Impugnar CBS (PL n. 2.483/2022)	60

Considerando que o foco do processo administrativo está justamente na profundidade com que são apreciadas as provas aportadas pelo contribuinte – sendo isso o que permite o efetivo controle da legalidade do lançamento pela observância do princípio da verdade material – sugere-se que o prazo seja uniformizado, adotando-se aquele previsto no PL n. 2.483/2022. A celeridade processual, como ensina a literatura, demanda que o processo tenha duração razoável (art. 66, XIII, do PLP 108/2024). Porém, a razoabilidade da sua extensão não é algo que possa ser aferido em abstrato, porque depende de fatores inerentes à dinâmica de cada processo em concreto, dentre eles a complexidade da matéria; a forma como tal matéria é instruída para apreciação do órgão julgador; e o comportamento das partes em litígio, inclusive (e especialmente) o comportamento do Estado na qualidade de parte. O essencial é que “[...] tempo razoável não se confunde com prazo

processual [...]" (Arruda, 2018, p. 544). Desse modo, a tentativa de conceder celeridade ao processo atribuindo ao contribuinte um prazo reduzido para impugnar é um equívoco.

Um prazo suficiente para apresentação de provas robustas evitaria a necessidade de conversão do julgamento em diligências que postergam o seu desfecho. Nesse sentido, dilatar o prazo de impugnação pode contribuir para a celeridade processual e para a redução de litígios judiciais.

Mas, mais grave do que o descompasso entre os prazos, é a existência no projeto de um dispositivo que impede o controle de legalidade por parte do órgão julgador. A norma representa um contrassenso, uma vez que o objetivo do processo administrativo tributário é justamente o controle da legalidade do lançamento. Não se diga aqui que o objetivo é impedir o controle de legalidade da legislação tributária, porque a hipótese não se verifica no curso do processo administrativo. Em primeiro lugar, porque não existe no direito brasileiro um controle abstrato de legalidade.³ Em segundo lugar, porque nas ocasiões em que o órgão julgador afasta a aplicação de determinado ato normativo (que pode inclusive ser um ato infralegal), isto é feito sob o argumento de que o referido ato contraria norma superior, no caso, outra lei, dado que é característica do processo administrativo tributário a vedação ao "controle difuso" de constitucionalidade.

O dispositivo incluído no PLP n. 108/2024 parece inspirado em norma similar presente na legislação de Minas Gerais (Lei n. 6.763/1975):

Art. 182 - Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a **negativa de aplicação de ato normativo**, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

II - a aplicação da equidade. (Lei n. 6.763/1975, grifamos)

³ O mais próximo no direito brasileiro seria o controle de convencionalidade, cuja discussão não temos o intuito de aprofundar aqui, dada a sua irrelevância para a discussão proposta.

Observe-se que o texto veda que o órgão julgador negue aplicação a "ato normativo". Por "ato normativo" entende-se a legislação tributária, na acepção do art. 96, do Código Tributário Nacional, o que abarca inclusive normas complementares. Em sua dimensão dinâmica, a aplicação do dispositivo pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais leva ao paroxismo de se manter hipóteses de responsabilidade de sócios administradores, nas quais o Fisco não provou o excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, simplesmente porque no estado vigora a Portaria SRE n. 148/2015, a qual "estabelece hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia, de que trata o parágrafo único do art. 89 do RPTA." Tratando-se de "ato normativo" sua aplicação seria obrigatória, ainda quando em colisão com o art. 135 do Código Tributário Nacional. Na prática, o dispositivo equipara hierarquicamente a lei de normas gerais a uma portaria estadual. Nestes casos, o processo administrativo torna-se supérfluo e conflita com o princípio da autotutela que rege a administração.

A opção normativa adotada por Minas Gerais discrepa daquela existente em outras esferas. Veja-se, por todas, a previsão homóloga no Decreto n. 70.235/1972, de âmbito federal, e aquela contida na Lei n. 13.457/2009, do Estado de São Paulo:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, **sob fundamento de inconstitucionalidade**. (Decreto n. 70.235/1972, grifamos)

Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei **sob alegação de inconstitucionalidade**, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante. (Lei n. 13.457/2009, grifamos)

A solução adotada pelo PL n. 2.483/2022 parece ser um meio termo entre o excesso entrevisto na legislação mineira e a redação dos dispositivos acima que nos parecem ideais. Veja-se que a fórmula adotada no PL n. 2.483/2022 é menos restritiva do que a da lei mineira, porque a proibição de "negar aplicação" alcança, dentre as normas infralegais, apenas os decretos:

Art. 41. Fica vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado; ou

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição, ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993. (PL n. 2.483/2022)

A tentativa do PLP n. 108/2024 – alinhado à redação adotada em Minas Gerais de restringir o espaço argumentativo do órgão decisor – acaba por desnaturar o próprio processo, convertendo-o em um instrumento de aperfeiçoamento e de refação do lançamento. Tornar o processo administrativo inapto à realização de seu fim (controlar a legalidade do lançamento) levará os contribuintes a se socorrer no Judiciário, onde não há tais restrições, o que, ressalte-se, é contrário à orientação da reforma.

Por esta razão, sugere-se que o dispositivo seja revisto, adotando-se a redação vigente na Lei n. 13.457/2009 de São Paulo, no Decreto n. 70.235/1972 ou, quando menos, adotando-se a redação do PL 2.483/2022.

Referências

- ARASZKIEWICZ, M.; PLESZKA, K. **Logic in the Theory and Practice of Lawmaking**. New York: Springer Cham, 2015.
- ARRUDA, S. M. Comentário ao artigo 5º, LXXVIII. In: CANOTILHO, J. J. G. *et al.* **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2018.
- ATIENZA, Manuel. **Argumentação legislativa**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2022.
- WINTGENS, L. J. **Legisprudence: Practical Reason in Legislation**. Farnham: Ashgate, 2012.
- GÓMEZ, V. Z. **The Art of Legislating**. Cham: Springer, 2019.
- MESSERSCHMIDT, K.; OLIVER-LALANA, A. D. (org.). **Rational law-making under review: legisprudence according to the German Federal Constitutional Court**. Cham: Springer, 2016.
- NINO, C. S. **Introdução à análise do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

REFLEXÕES E CASOS REFERENTES A NEUTRALIDADE NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Rodolfo Gil Moura Rebouças¹
Vanderson Martins²

1. Introdução

A reforma tributária promovida pela Emenda Constitucional - EC n. 132/2023 alterou completamente a sistemática de tributação sobre o consumo no Brasil, fundindo vários tributos e ao mesmo tempo estabelecendo a ideia de neutralidade como elemento central tanto do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, quanto da Contribuição sobre Bens e Serviços.

Uma das maneiras de concretização da neutralidade é a aplicação da sistemática da não cumulatividade. Esta regra deve permitir a fluidez da carga tributária até o consumidor final não criando distinções internas na cadeia entre os diferentes tipos de fornecedores do mesmo produto. Todos devem poder repassar o tributo de maneira igual para que não ocorra restrição a um tipo de fornecedor diante de maiores custos de transação para se poder fazer valer a não cumulatividade.

Neste contexto, o presente texto pretende apresentar algumas reflexões sobre a ideia de neutralidade na Constituição Federal de 1988, diante da EC n. 132/2023, correlacionar esta ideia a nova noção de não cumulatividade e apresentar alguns cenários

¹ Advogado, sócio do escritório Penna Marinho Rebouças Advogados, Coordenador Executivo do NEF/FGV Direito SP e professor do IBET. Mestre em Direito Tributário pela USP, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, MBA em Direito da Economia e da Empresa pela FGV e graduado pela UFT.

² Contador e Pesquisador do NEF/FGV Direito SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET, MBA em Controladoria e Finanças pela FGV, graduado pela Centro Universitário Fundação Santo André.

sobre dois casos concretos que podem gerar violação a não cumulatividade e, portanto, à neutralidade.

2. O contexto de reforma

A Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu um novo sistema de tributação sobre o consumo no Brasil reformulando a sistemática de tributação sobre o valor adicionado. O ato de consumo é precedido por vários elos da cadeia de produção dos bens e serviços e atualmente estes vários elos são tributados de maneira assimétrica, o que gera custos de transação e perdas de eficiência.

A ideia geral do novo sistema é trazer mais eficiência à tributação dos elos da cadeia de consumo de modo que toda a tributação incidente na cadeia chegue ao consumidor final sob o aspecto econômico e sob o aspecto de transparência, permitindo a ressignificação do que se denomina cidadania fiscal e quebrando os caminhos de dependência histórica do país (*path dependence*)³ em matéria de tributação sobre o consumo.

Esta nova tributação se dará por meio da Contribuição sobre Bens e Serviços - CBS, de competência da União Federal, e do Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, de competência conjunta dos Estados e dos Municípios de destino. Apesar da existência de dois tributos – uma contribuição e um imposto – eles são estruturados na constituição como “irmãos siameses” e terão incidência una, apesar de possuírem gestão, repartição e regras orçamentárias próprias.

3. O que é a neutralidade?

A característica mais relevante destes tributos é a ideia principiológica da neutralidade. O tributo será considerado neutro quando ele não for fator relevante na tomada de decisão dos agentes econômicos. A tomada de decisão deverá considerar outros

³ OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. **Tributação do consumo na era digital: viabilidade da retenção em tempo real no contexto brasileiro**. Dissertação (mestrado profissional). Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2022. p. 40.

elementos, como eficiência, preço, tempo, comodidades, estratégia comercial, logística e não o aumento de custo ou o comprometimento de caixa provocados por tributos diante das escolhas possíveis⁴.

A ideia geral de um princípio jurídico em matéria tributária é dizer que, independente dos meios utilizados, o seu objetivo deve ser alcançado⁵, sob pena de se considerar os meios utilizados inválidos e de se determinar a adoção de novos meios para o alcance dos objetivos.

Os tributos sobre o “valor adicionado” foram criados para se obter receita com o “*mínimo de impacto na economia*”⁶, não detendo função extrafiscal, daí a força da neutralidade como característica elementar deste tributo. Não está no seu escopo o aspecto redistributivo ou qualquer outro comportamento extrafiscal como efeito colateral.

Por se ter alíquota uniforme, qualquer alteração de carga tributária deve ser refletida para todos os bens e serviços de modo que o consumidor sofra o mesmo impacto diante dos mais variados bens e serviços.

4. Qual é a função da não-cumulatividade?

Basicamente, em matéria de desenho de arquitetura tributária temos como resultado da tributação a possibilidade de cumulatividade ou não de tributos. Diz-se cumulativo quando há acúmulo de carga tributária com um agente econômico para o qual a tributação não foi desenhada e não cumulativo quando esse agente econômico consegue repassar de maneira transparente esse tributo que não seja de modo opaco no preço.

⁴ COLEHO, Isaias. Neutralidade e não cumulatividade do IVA (IBS/CBS). In **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. SANTI, Eurico et al. São Paulo: Max Limonad, 2023 p. 11.

⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 72.

⁶ COLEHO, Isaias. Neutralidade e não cumulatividade do IVA (IBS/CBS). In **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. SANTI, Eurico et al. São Paulo: Max Limonad, 2023 p. 11.

O § 1º do art. 156-A da Constituição Federal aduz que a concretização do princípio da neutralidade se dará, entre outras medidas, pela ocorrência da não-cumulatividade, o que reforça a ideia de conexão e tradição da estruturação da neutralidade na tributação sobre o consumo por meio da não cumulatividade⁷, inclusive agora como característica constitucional.

Logo, a ideia básica da não-cumulatividade é possibilitar o carregamento de todo os tributos incidentes sobre o consumo durante a formação e transmissão do bem ou do serviço, permitindo que todos os tributos que incidiram na cadeia cheguem e sejam arcados pelo consumidor, não importando a quantidade de etapas que exista entre a cadeia de produção, abastecimento e distribuição.

O ônus do tributo incidente em toda essa cadeia será suportado apenas pelo consumidor, não trazendo nenhuma influência no volume do tributo a ser arrecadado ao final da cadeia. Isto para que se possa garantir a equiparação tributária quando se tem a mesma carga tributária sobre os bens e os serviços e a garantia da livre concorrência, possibilitando os agentes econômicos escolherem o melhor modo de organização dos seus negócios⁸. É, portanto, por meio da não cumulatividade que se estrutura a neutralidade da tributação sobre o consumo.

A reforma tributária buscou quebrar por completo com a noção de não cumulatividade existente historicamente no Brasil, seja a existente no IPI, no ICMS ou no PIS/COFINS⁹. É o que se pode observar quando o texto constitucional especifica que poderá ocorrer a compensação do imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais ele seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito ou serviço, com exceção das situações apontadas como de uso e consumo pessoal ou hipóteses específicas e restritas determinadas constitucionalmente.

⁷ MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. p. 185

⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 322/323.

⁹ Sobre a não cumulatividade existente no sistema atual cf. MOREIRA, André Mendes. **A Não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2012.

Com isso, restou um comando claro de observar e afastar qualquer impedimento de compensação, qualquer situação de acúmulo de créditos e o controle da definição por lei das situações de uso e consumo pessoal.

A carta constitucional foi enfática na determinação de uma não cumulatividade ampla¹⁰, abandonando o modelo anterior de restrição de créditos que demonstrava uma não cumulatividade mínima, culminando em um efeito cascata cumulativa na cobrança de tributos.

A ideia geral é que irá permear esse novo modelo de tributação: todo tributo existente sobre o consumo deve de fato chegar e ser arcado pelo consumidor ou deve ser restituído para se ter atendida a ideia de não cumulatividade e se alcançar a neutralidade.

A não cumulatividade é, portanto, verificada quando toda carga tributária incidente na cadeia chega no consumidor final do bem e do produto no tempo e no modo correto e sem qualquer ônus de conformidade.

É consenso nos sistemas plurifásicos que para o atendimento da não cumulatividade não basta somente que o tributo seja carregado chegando ao consumidor final, mas que esse carregamento ocorra em um tempo razoável de modo que a empresa não sofra o “efeito caixa”¹¹, que é a necessidade de manter comprometimento da sua liquidez diante de cadeias de bens e serviços que demandam um longo tempo para se transferir os tributos que foram pagos na cadeia seguinte.

Assim, é importante que a carga tributária seja fluida e que não ocorra demora na transferência dos créditos ou em casos de situações fáticas que demandem longo tempo, que os créditos sejam devolvidos em tempo razoável.

Outro aspecto relevante é o relacionado aos deveres instrumentais para operacionalização da não cumulatividade. Se qualquer elo da cadeia detiver um ônus maior para verificar ou receber o crédito advindo do contribuinte anterior, teremos aí uma situação

¹⁰ A ideia de não cumulatividade ampla esteve a todo momento na gênese de toda estruturação da reforma tributária implementada. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. **Imposto sobre bens e serviços**. São Paulo: Max Limonad, 2023. p. 263.

¹¹ Também denominado de impactos no fluxo de caixa.

de comprometimento da não-cumulatividade com impacto direto na neutralidade.

Não é demais pensar que esses ônus adicionais existentes no custo de transação farão os agentes econômicos escolherem fornecedores que não gerem este custo. Ou seja, se existir dois fornecedores distintos, o primeiro sem o custo de conformidade para implementação da não cumulatividade e o segundo com o custo, mesmo que a não cumulatividade seja garantia no tempo e espaço, a neutralidade será comprometida.

Logo, é necessário que a carga tributária seja completamente transferida ao consumidor final, que se o processo de desenvolvimento de bens e serviços for de longo prazo que ocorra a devolução dos créditos de maneira imediata e que não ocorra diferenciações entre os fornecedores “a” ou “b” para a verificação e transmissão do crédito sob pena de se macular a não cumulatividade e a neutralidade.

5. Contratos de compartilhamento de despesas ou custos

Conforme prevê o inciso I do art. 4º o IBS e a CBS incidirão sobre operações onerosas com bens e serviços, bem como com operações não onerosas quando se estiver diante de situações específicas previstas em lei.

Há duas operações relevantes que precisam ser mais bem analisadas para fins de verificação da sistemática de incidência e de transmissão do crédito do IBS e da CBS.

Primeiramente, necessário observar o contrato de compartilhamento de despesas e depois o contrato de compartilhamento de custos.

O contrato de compartilhamento de despesas é atípico e possui como pressuposto a otimização de despesas laterais as atividades da empresa, assim denominadas de *back-office*¹², e são formalizados geralmente em empresas de um mesmo grupo econômico ou que estão em uma situação de *joint-venture*, de modo que a centralização da demanda de contratação de insumos em uma

¹² BRITO, Adriana Maria Lime de. **O benefício mútuo nos contratos de compartilhamento de despesas**. São Paulo/SP: IBDT, 2024. p. 19.

só empresa em benefício das demais permite se ter ganhos econômicos negociais, de escala, de unidade de atendimento etc.

Assim os coparticipantes desse contrato assumem parte dessa despesa, seguindo um critério de rateio mensurável, comprovável e justificável, ressarcindo a empresa centralizadora no montante que fora atribuído dentro de um período estipulado.

Já o contrato de compartilhamento de custos, possui uma sistemática distinta, pois diferentemente do compartilhamento de despesas, este pode se dar no âmbito da atividade fim da empresa e visa o desenvolvimento de um projeto focado em um produto material ou imaterial ou na aquisição de um bem. Dessa forma os coparticipantes terão o compartilhamento dos riscos, custos e despesas, mas também os direitos e ativos gerados em função desse processo.

A grande questão tributária que se apresenta neste tipo de contrato é a possibilidade ou não de se tributar os recebimentos laterais à título de ressarcimento à centralizadora pelos custos do contrato que se está em compartilhamento, seja de despesa ou de custo.

A doutrina é direta em apontar que inexistente qualquer possibilidade de tributação tendo em vista do recebimento realizado pela centralizadora se dar somente como reembolso de despesas¹³, diante do sistema tributário nacional antes da reforma (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Na atual sistemática do IBS e da CBS na aquisição de bens ou serviços por uma centralizadora que vise compartilhar as despesas ou os custos em pró de uma atividade principal ou do desenvolvimento do projeto teremos o acúmulo crédito enquanto o futuro débito pode ser ou não realizado pela centralizadora ou, quando realizado, não se terá a integral correspondência de utilização da despesa na atividade.

Nestes casos, nos parecem que duas soluções são possíveis para manutenção da não cumulatividade e da neutralidade

Primeiro, quando houver o pagamento de parte das despesas ou dos custos pelas empresas parceiras ou laterais, aplicarmos a tributação de IBS e CBS. Se o valor de entrada na centralizadora for igual ao valor de saída (com a devida proporcionalidade e com

¹³ Idem.

base nos critérios de rateios definidos), teremos uma neutralidade que permitirá o carregamento do crédito correspondente e, assim, se terá o realinhamento do carregamento do tributo para fins de permitir chegar ao consumidor final.

Contudo é imperioso que a próprio projeto de lei traga de forma clara e evidente que o fato gerador dessa operação, nada se confunde com renda, ou auferição de receita. E que ainda o mero ingresso do reembolso dessa despesa, se coloca no campo de incidência da CBS e IBS para que a sua neutralidade seja garantida e preservada ao longo de toda sua cadeia, sem que recaia a empresas que estão no meio da cadeia produtiva.

Vejamos como isso se daria na prática:

Empresa centralizadora adquire determinado serviço ao valor de \$ 100 mil moedas com a incidência de CBS e IBS a uma alíquota hipotética de 25%, resultando em recebimento de um documento fiscal no valor de \$ 125 mil moedas. Esse serviço posteriormente será rateado para as demais empresas do grupo seguindo critérios de rateios mensuráveis e justificáveis com os seguintes percentuais: Centralizadora 40%, Empresa A 30%, Empresa B 30%. Nesse caso, a cobrança entre empresa do grupo ficaria da seguinte forma:

Empresa	Rateio	Despesas Serviços a Reembolsar	Tributo a Reembolsar (CBS/IBS)	Total a Reembolsar
Centralizadora	40%	40.000,00	10.000,00	50.000,00
Empresa A	30%	30.000,00	7.500,00	37.500,00
Empresa B	30%	30.000,00	7.500,00	37.500,00
		100.000,00	25.000,00	125.000,00

Nesse exemplo teríamos o reembolso proporcional de \$ 60 mil moedas relacionados ao serviço por parte das empresas A e B, e \$ 15 mil moedas correspondente ao IBS e CBS. O que nesse caso evidenciaria o direito a crédito nessa exata proporção para ambas as empresas.

A empresa Centralizadora como irá consumir 40% dos serviços correspondentes, terá o valor proporcional a essa alocação no tocante ao serviço, bem como ao tributo.

Perceba que nesta situação se tem o carregamento do crédito e a manutenção da não cumulatividade, bem como a da neutralidade.

A segunda possibilidade para manter a não cumulatividade é se permitir a utilização integral dos créditos na centralizadora e/ou a devolução dos crédito a esta no tempo e no modo devidos. Nesta segunda solução, a empresa Centralizadora, não faria o repasse dos tributos, repassando assim somente a despesa proporcional a cada uma das empresas. Vejamos o quadro para melhor exemplificar:

Empresa	Rateio	Despesas Serviços a Reembolsar	Tributo a Reembolsar (CBS/IBS)	Total a Reembolsar
Centralizadora	40%	40.000,00	25.000,00	65.000,00
Empresa A	30%	30.000,00	0,00	30.000,00
Empresa B	30%	30.000,00	0,00	30.000,00
		100.000,00	25.000,00	125.000,00

É fácil constatar que as laterais terão um menor valor de repasse para empresa centralizadora, pois essa não está repassando o tributo, e por esse motivo, as empresas laterais também não terão o que pleitear em relação ao direito a crédito desse tributo. No momento em que utilizarem esse serviço na composição dos seus preços, passarão a ter um maior valor adicionado por conta do crédito que não receberão, arcando assim com uma base integral do valor adicionado, por não ter antecipado valor algum do tributo no momento da aquisição.

Nesse momento de geração de receita em que esse serviço fora utilizado como insumo, ou até mesmo composição das despesas necessárias da companhia, haverá uma ideia de quebra da não cumulatividade quando analisado a operação de forma isolada, pois haverá a incidência da CBS e IBS sobre um serviço que fora adquirido sem a sua incidência, e recolhimento. Podendo dessa forma trazer reflexos danosos ao princípio da neutralidade.

Além disso a empresa Centralizadora poderá a médio longo prazo acumular crédito desses tributos sendo necessário uma rápida forma de ressarcimento desses valores para que não tenha reflexo negativo em seu fluxo de caixa. Pois, embora a não cumu-

latividade possa estar sendo atendida de forma ampla, a neutralidade pode ser prejudicada, já que as empresas laterais ao ter esse incremento em sua base, podem buscar uma compensação por meio do preço em suas futuras operações como forma de neutralizar a ausência do crédito recebido nas operações anteriores relacionadas a esse contrato.

É importante ressaltar que em ambos os casos, não se considera possível a tributação do Imposto de Renda ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tudo como medida de manutenção da neutralidade. É importante, inclusive, existir a ressalva desta não incidência na lei para fins de trazer maior segurança jurídica, até mesmo já ressaltando a correta operação contábil necessária ao isolamento da rubrica para fins da correta identificação.

Diante destas duas soluções, parece que o melhor cenário é se permitir a tributação do IBS e da CBS quando do pagamento da recomposição do valor da despesa e do custo. Assim, apesar de existir o efeito caixa, e de onerar uma operação que não deveria à princípio ser onerada, se tem a correta dimensão do carregamento do crédito ao respectivo agente econômico com a sua correta e explícita verificação, podendo este crédito ser também devolvido no prazo regulamentar se ele ficar estocado por período além do previsto legalmente.

De todo modo, seja pela primeira solução ou pela segunda, é importante que o PLP n. 68 discipline esta situação de maneira explícita com o objeto de trazer segurança jurídica a tais relações.

6. Simples Nacional

O regime de tributação do Simples Nacional é um sistema de apuração conjunta de vários tributos distintos, instituído pela Lei complementar n. 123, de 4 de dezembro de 2006. Ele engloba o Imposto de Renda, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição Patronal, PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS, quando for o caso. Como a apuração individualizada destes tributos pode ser bastante complexa, se entende que a apuração conjunta com uma sistemática de distribuição proporcional aos entes tributantes envolvidos produz maior simplificação do que o regime geral de tributação e por este motivo recebe o nome de simples.

As empresas são enquadradas em diferentes faixas de receita bruta anual, que determinam as alíquotas aplicáveis, variando de R\$ 0,00 até R\$ 4,8 milhões anuais. As alíquotas são progressivas e variam conforme o faturamento e a atividade econômica da empresa, classificadas em cinco anexos: (i) comércio, (ii) indústria, (iii) serviços (atividades específicas), (iv) serviços com incidência de CPP, e (v) serviços com incidência de CPP e outras contribuições. Essa estrutura permite uma tributação mais justa e adequada à realidade financeira das micro e pequenas empresas, incentivando seu crescimento e desenvolvimento.

Neste passo, verifica-se que a apuração do tributo depende de variáveis que não são em um primeiro momento simplificada, mas que demonstra, como afirmado acima, maior simplificação que o regime geral, além de apresentar uma carga tributária sobre a empresa envolvida menor.

A grande dificuldade em se apurar de maneira instantânea os valores do Simples é a identificação da receita bruta acumulada, dado este que é exclusivo do contribuinte, uma vez que isso ocorre de forma dinâmica ao longo do mês

O PLP 68/24 possibilita ao optante pelo Simples Nacional o exercício pelo recolhimento do IBS e da CBS no regime geral de tributação, mantendo o recolhimento dos demais tributos pela sistemática do regime do Simples Nacional. Essa possibilidade é interessante e permite uma análise casuística da cadeia de consumo que está inserido cada contribuinte para se poder verificar se é melhor apurar estes dois tributos pelo regime geral ou dentro do regime do Simples Nacional.

O contribuinte que optar pela permanência integral no regime do Simples Nacional não poderá tomar crédito dos bens e serviços adquiridos, tendo uma tributação cumulativa. Todavia, para o adquirente de bens e serviços dos optantes por este regime poderá tomar o crédito correspondente ao valor de IBS e CBS por eles pagos. Nesta situação, como a tributação do IBS e da CBS dentro deste regime tende a ser menor, o creditamento também será menor e equiparação da carga tributária em alíquota uniforme ao consumidor será calibrada neste elo da cadeia, mantendo-se a carga tributária uniforme no patamar da alíquota padrão.

No tocante a neutralidade, há que se avaliar duas situações com relação ao Simples Nacional na apuração integral.

Primeiro, quando se fala da desoneração dos bens de capital (art. 105 do PLP 68/24) e se prevê que o Poder Executivo poderá definir hipóteses em que a importações e aquisições no mercado interno de bens de capital serão realizadas com suspensão do tributo, vedando esta situação aos optantes do Simples Nacional.

Não há uma razão de ser pautada na igualdade que justifique tal medida. Se há a necessidade de desoneração para aquisição de bens de capital porque se entende que estes bens são relevantes para a economia local, eles são relevantes para as empresas do regime geral e do regime do Simples Nacional. Logo, esta medida evidencia certa inconstitucionalidade.

Segundo, a empresa do Simples Nacional poderá dar crédito ao adquirente conquanto que faça o destaque em nota fiscal informando a alíquota efetiva utilizada, bem como realize o efetivo recolhimento do tributo do período de apuração devido.

Esta é uma questão sensível. Em uma primeira vista, parece que há um dever instrumental adicional, evidenciando uma maior complexidade e custo de transação às empresas dos Simples Nacional que apurarem os tributos integralmente por este regime. Importante lembrarmos que muitas dessas empresas atualmente optantes por esse tipo de regime de tributação, não dispõem de sistemas robustos para emissão de documentos fiscais, que sejam capazes de gerar de forma dinâmica o percentual de carga efetiva de cada operação.

Contudo, caso o destaque em nota seja suficiente para a outorga do crédito ao adquirente esta situação parece estar devidamente equilibrada e, em que pese ocorra um novo dever instrumental, ele tem uma razão de ser dentro da nova sistemática, principalmente pelo fato de garantir uma maior possibilidade de equilíbrio na concorrência para empresas optantes pelo Simples Nacional. No entanto, vale lembrar que nesse caso, estaríamos estabelecendo um critério diferente do previsto no art. 28 do PLP 68/2024, onde prevê o direito ao crédito somente quando ocorrer o pagamento do imposto, para os casos de aquisição de serviços e ou mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, dos demais regimes de apuração existente.

Acreditamos, todavia, que também seria possível a outorga do crédito com o recolhimento do tributo na guia geral emitida (DAS), situação que seria mandatória com relação a alíquota efetiva e é uma questão de fácil operacionalização via sistemas. Ou

seja, se houve o pagamento de determinado valor do Simples Nacional referente a determinado mês há como o próprio sistema de verificação acusar determinado crédito. Neste caso, o creditamento do adquirente ocorre seja pelo destaque em nota ou pelo efetivo pagamento, caso não ocorra o destaque em nota, via sistema de apuração, dos dois o que ocorrer primeiro. Dessa forma, ainda que a empresa optante por este regime não tenha feito o destaque do tributo de forma adequada no momento da operação, haverá ainda sim a oportunidade e direito de creditamento por parte do adquirente no momento do recolhimento do tributo.

Lado outro, também é relevante verificar que se o creditamento ao adquirente ou tomador de fornecedores que estão no Simples Nacional somente foi outorgado com o efetivo pagamento da guia geral de arrecadação mensal (DAS), então também devemos ter uma previsão expressa da possibilidade de inclusão do pagamento do tributo pelo adquirente e a adoção do sistema de “*split payment*”.

Embora essa forma de pagamento esteja prevista como normal geral dentro do PLP n. 68/2024, seria interessante um destaque mais claro para aplicação também para os casos de contribuintes optante pelo Simples Nacional de maneira integral. Esta situação faz com que se minore os riscos dos adquirentes ou tomadores de serviço de empresas deste regime e se mantenha totalmente não cumulatividade e a neutralidade.

Qualquer situação que traga um maior custo de transação, ou insegurança a aqueles que adquirem bens ou tome serviço das empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional ferirá a neutralidade do sistema, agravando a situação de não cumulatividade deste tipo de operação e se mostrará inconstitucional.

7. Conclusões

A instituição da CBS e do IBS pela reforma tributária representou um avanço significativo na busca por um sistema tributário mais justo e eficiente no Brasil. A neutralidade e seu corolário não-cumulatividade são pilares fundamentais dessa nova estrutura, garantindo que a carga tributária seja transferida de maneira transparente ao consumidor final, sem distorções que prejudiquem a livre concorrência.

No entanto, a operacionalização desses princípios exige atenção especial aos detalhes, como a correta aplicação nos contratos de compartilhamento de despesas e custos e a adaptação do Simples Nacional.

A clareza nas regras e a simplificação dos processos são essenciais para evitar custos adicionais de conformidade e assegurar que a neutralidade não seja comprometida. A reforma tributária, se bem implementada, tem o potencial de transformar o cenário econômico brasileiro, promovendo uma tributação mais equitativa e eficiente.

Entendemos que o texto atual contido no PLP n. 68/2024 deve prever um mecanismo claro para regular a alocação dos créditos nos contratos de compartilhamentos de despesas e de custos, preservando de maneira clara a não cumulatividade e ressaltando a impossibilidade de tributação desta operação por outros tributos.

Ademais, o tratamento do Simples Nacional também pode ser aprimorado, elucidando de maneira clara e direta quando se dará o crédito das empresas adquirentes/tomadoras das empresas que optarem integralmente pelo regime do Simples Nacional.

Referências

- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BRITO, Adriana Maria Lime de. **O benefício mútuo nos contratos de compartilhamento de despesas**. São Paulo/SP: IBDT, 2024.
- COLEHO, Isaias. Neutralidade e não cumulatividade do IVA (IBS/CBS). In **Reforma tributária e neutralidade do IVA**. SANTI, Eurico et al. São Paulo: Max Limonad, 2023.
- MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, valor acrescido e tributação**. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- MOREIRA, André Mendes. **A Não-cumulatividade dos tributos**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. **Tributação do consumo na era digital: viabilidade da retenção em tempo real no contexto brasileiro**. Dissertação (mestrado profissional). Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2022.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson. **Imposto sobre bens e serviços**. São Paulo: Max Limonad, 2023.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E AS PLATAFORMAS DIGITAIS (ENFOQUE SOBRE AS OPERAÇÕES DOMÉSTICAS NO PLP 68/2024)

Daniel Monteiro Peixoto¹

André Menon²

Mércia Cristina de Paiva Braga³

O crescimento das operações realizadas por meios eletrônicos é uma realidade que se impõe no cenário econômico mundial, tornando cada vez mais necessária a discussão sobre a responsabilidade das plataformas digitais.

O Brasil ensaiou o início desse debate quando o Governo Federal apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 3.887/2020 (PL 3887) visando implementar medidas pontuais para uma simplificação tributária⁴. Quatro anos depois, a aprovação da

¹ Daniel Monteiro Peixoto é advogado e sócio da área tributária no Machado Meyer Advogados. Doutorado e Mestrado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, Pós-graduado em Direito Tributário Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Formado em Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo. Também é Professor do quadro permanente da FGV (Direito FGV) desde 2004, onde leciona a disciplina de Tributação sobre o Consumo, no programa de pós-graduação.

² André Menon é advogado e sócio da área tributária no Machado Meyer Advogados. Formado em Bacharel em Direito pela Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU e Pós-graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP.

³ Advogada no Machado e Meyer Advogados, pós graduada em Direito Tributário pela FGV Direito SP e graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

⁴ O PL tinha como objetivo instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços, em substituição ao PIS e COFINS, e, dentre as regras, elencava as plataformas digitais responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que

Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC 132/2023) ⁵ torna a Reforma Tributária mais robusta uma realidade, e no contexto de sua regulamentação, esse tema ganha ainda mais relevância e impacto, razão pela qual esse debate é premente.

A EC 132/2023 autoriza a Lei Complementar definir como sujeito passivo do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) “a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior”. Nesse sentido, o Projeto de Lei nº 68/2024 (PL 68/2024), apresentado pelo Governo Federal para regulamentar a EC 132/2023, institui a chamada responsabilidade tributária das plataformas digitais, tanto em relação às operações de importação de bens e serviços (art. 23, I, do PL), quanto nas operações com bens e serviços no mercado interno (art. 23, II, do PL).

A iniciativa, ao menos em seu conceito geral, parece acompanhar os debates travados em âmbito internacional, inclusive no âmbito da OCDE, uma vez constatada a crescente relevância econômica das movimentações perante as chamadas plataformas digitais. Nesse sentido, são esclarecedoras as considerações do relatório da OCDE “The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales”⁶.

Conforme esclarece este documento já em sua introdução, o seu intuito é prover roteiros práticos às autoridades fiscais no desenho e na implementação de uma variedade de soluções visando proporcionar efetividade na cobrança dos impostos sobre valor agregado no contexto da chamada economia de plataforma, incluindo os chamados “e-commerce marketplaces” e outros tipos de plataformas digitais.

a pessoa jurídica vendedora não registrava a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico.

⁵ A EC 132/2023 cria um IVA Dual, que compartilhará das mesmas regras do fato gerador. No caso, o Imposto sobre Bens e Serviços (“IBS”) substituirá o ICMS e o ISS, e terá competência compartilhada por Estados e Municípios, enquanto a Contribuição sobre Bens e Serviços (“CBS”) será de competência da União e substituirá o PIS e a COFINS.

⁶ OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf

Importante destacar que, ao longo do referido relatório sempre se ressalva a necessidade de se observar as particularidades da legislação de cada país e, também, os princípios gerais que norteiam a otimização da incidência tributária: **neutralidade, eficiência, previsibilidade e simplicidade, efetividade e justiça e flexibilidade**. Também se destaca, como parâmetro relevante, que a introdução de eventual mecanismo de responsabilidade não prejudique a sistemática de creditamento inerente aos IVAs.

Em várias passagens, o estudo chama atenção para a grande abrangência semântica que hoje comporta o termo plataforma digital que, inclusive, pode variar de país a país. Assim, a recomendação é sempre que se considere com cautela a amplitude conceitual do termo à luz das particularidades das operações e da realidade de cada ordenamento, para que estes desenhos possam ser implementados adequadamente.

Embora o documento ressalve as dificuldades em se estabelecer uma definição fechada de plataforma digital (dada a amplitude e a constante mutação do conceito), este tece considerações gerais de valia sobre as suas características:

Este relatório não tenta definir o termo ‘plataformas digitais’, pois é um conceito que deve provavelmente evoluir com o tempo. Tem sido denominado de ‘plataformas’, ‘(online) marketplaces’, ou ‘intermediários’ pelas jurisdições que envolveram tais atores na cobrança de IVA em vendas online, ou estão considerando fazê-lo. Este relatório usa o termo ‘plataforma digital’ como um termo genérico para se referir aos atores em vendas online que realizam as funções que podem ser consideradas essenciais para o seu envolvimento pelas autoridades fiscais na cobrança de IVA nas vendas online. *Estas geralmente podem ser descritos como plataformas que permitem, por meio eletrônico, interações diretas entre dois ou mais clientes ou grupos de participantes (normalmente compradores e vendedores) com duas características principais: (i) cada grupo de participantes (‘lado’) são clientes das plataformas de alguma forma, e (ii) a plataforma permite uma interação direta entre*

as partes. Essas plataformas também são conhecidas como plataformas multifacetadas⁷.

Assim, podemos considerar como *conceito preliminar* de plataformas digitais, sempre ressalvado o seu relevante grau de indeterminação semântica, determinados sujeitos de direito que proveem ambiente tecnológico que viabilize, por meio eletrônico, que duas ou mais pessoas (ou grupos de pessoas) interajam diretamente (normalmente como fornecedores e clientes de determinado bem ou serviço), sendo que ao menos uma das partes é cliente da plataforma de algum modo.

Estamos assumindo, de partida, a acepção da plataforma enquanto “sujeito de direito”, considerando estarmos no contexto de normas sobre responsabilização tributária, embora seja perceptível que o termo “plataforma digital” possua uma ambiguidade semelhante àquela classicamente detectada em relação ao termo “estabelecimento comercial”: plataforma enquanto sujeito de direito, plataforma enquanto atividade, plataforma enquanto conjunto de bens e direitos articulados para dado fim, etc.

Voltando os olhares para o referido relatório da OCDE, observa-se que neste estudo são abordadas com interessante grau de detalhamento diversas modalidades de responsabilização que visam garantir apoio à cobrança do IVA nas operações realizadas por meio de plataformas digitais. O relatório, nesse contexto, aborda a plataforma como potencialmente:

- (i) plena e exclusivamente responsável pelo IVA devido nas vendas *on line* que viabiliza (abrangendo a retenção, declaração e recolhimento do imposto)⁸;
- (ii) responsável por viabilizar a retenção e o pagamento do IVA em nome ou por conta e ordem do fornecedor subjacente que utiliza essa plataforma para promover suas vendas *on line* (sem excluir a responsabilidade própria do fornecedor)⁹;

⁷ Op.cit, p. 6. Livre tradução do inglês.

⁸ Na prática, a plataforma digital é designada por lei como ‘fornecedora’ para efeitos de responsabilidade do IVA.

⁹ Se trata da possibilidade de o fornecedor nomear a plataforma digital para agir em seu nome no cumprimento das obrigações principais e acessórias relacionadas ao IVA.

(iii) responsável solidária (subsidiária, diríamos por aqui) em relação ao fornecedor subjacente (modalidade empregada em situações nas quais a responsabilidade primária pelo recolhimento do imposto é do fornecedor, sendo estabelecida a responsabilidade solidária em caso de descumprimento das obrigações fiscais por parte deste);

(iv) há, também, modelos em que a plataforma assume, legal ou contratualmente, o dever de cooperação com a autoridade fiscal, seja mediante o compartilhamento de informações relativas às transações ocorridas sob a sua estrutura, seja mediante a adoção de posturas educacionais para estimular a adequação por parte dos contribuintes que operem sob esta.

Analisemos, em linhas gerais, o modelo empregado pelo PL 68/2024 relativamente as *operações realizadas por meio das plataformas digitais*:

Art. 23. As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses:

I - em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e

II - solidariamente com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21, e não registre a operação em documento fiscal eletrônico.

§ 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I - atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações, realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II - controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à

operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I - fornecimento de acesso à internet;

II - processamento de pagamentos;

III - publicidade; ou

IV - busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.

§ 3º Na hipótese de que trata o inciso I do caput, o fornecedor residente ou domiciliado no exterior fica dispensado da inscrição de que trata o § 8º do art. 21 se realizar operações exclusivamente por meio de plataforma digital.

§ 4º A plataforma digital apresentará ao Comitê Gestor do IBS e à RFB, na forma do regulamento, informações sobre as operações com bens e serviços realizadas por seu intermédio, inclusive identificando o fornecedor, ainda que não seja contribuinte.

§ 5º Compete ao Comitê Gestor e à RFB informar à plataforma digital a condição de contribuinte do fornecedor, ainda que não esteja inscrito no cadastro, para fins de aplicação do disposto no inciso II do caput.

O primeiro registro que se faz é que embora o conceito de plataforma digital seja tortuoso, a norma traz critérios que a aproxima da aceção de sujeito de direitos nos moldes tratado acima, sendo que certas características do modelo de negócio da plataforma digital atraem determinados deveres de conformidade. Uma vez que não sejam cumpridos, surge o consequente da norma sancionadora.

O segundo é que para as operações de importação foi adotado o regime de “full liability” (primeira das modalidades acima citadas), no qual a plataforma se responsabilizaria pela declaração, retenção e recolhimento do imposto devido. Apesar das possíveis críticas que se possa ter a possibilidade de criação de um regime transfronteiriço em detrimento do princípio da territorialidade, o foco desta reflexão será a análise das operações domésticas.

Como se verifica, o modelo adotado pelo PL 68/2024 não chega a perseguir o chamado regime de “full liability” nas operações domésticas. Como bem ressalva a própria exposição de motivos do projeto de lei: *“a plataforma será responsável solidária com o fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no País, ainda que não inscrito nos termos do § 1º do art. 21, e não registre a operação em documento fiscal eletrônico”*.

Em realidade, trata-se, a nosso ver, de uma versão parcialmente adaptada da terceira das modalidades acima mencionadas, em que a plataforma seria “responsável” (no sentido de dever institucional – “role-responsability”¹⁰) por exigir a emissão de documentos fiscais e inscrição como contribuinte, sendo que na hipótese de descumprimento por parte do fornecedor, seria “responsável” (na acepção de devedora da CBS e IBS, i.é, sujeito passivo da sanção na modalidade ressarcimento – “liability-responsability”) pelo recolhimento dos tributos que não o foram pelo contribuinte originário.

Nesse ponto, o texto parece propor que o mero descumprimento do consequente da norma dispositiva já atrai a responsabilidade, implicando, na prática, uma responsabilidade objetiva. No entanto, e aqui reside o cerne da nossa reflexão, no âmbito da OCDE há recomendação para que sejam estabelecidos limites e condicionantes para implementação dessa sistemática.

O modelo de responsabilidade solidária que vem sendo implementado em outras jurisdições tem duas variações.¹¹

Na ‘Variação 1’, a plataforma é solidariamente responsável pelo futuro IVA não declarado dos fornecedores subjacentes, caso a autoridade fiscal detecte casos de descumprimento e a plataforma não tome as medidas adequadas dentro de um prazo determinado. Já a ‘Variação 2’ corresponde à situação em que a plataforma pode ser responsabilizada solidariamente pelo IVA não declarado no passado dos fornecedores subjacentes, se a plataforma deveria ter tido uma expectativa razoável com base nas atividades do fornecedor na plataforma, mas não o fez.

Embora a Variação 1 possa ser aplicada sem a necessidade de a autoridade fiscal comprovar que a plataforma digital tinha conhecimento da não conformidade do fornecedor subjacente com as obrigações de IVA, ela o será apenas em relação às operações prospectivas e dentro de um contexto em que há ciência sobre a assunção do risco. De outro modo, na Variação 2, como a plata-

¹⁰ Sobre as diversas acepções do termo responsabilidade tributária, fazemos referência as considerações mais bem detalhadas em PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade Tributária e os Atos de Formação, Administração, Reorganização e Dissolução de Sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 54-61.

¹¹ Op. cit, p. 63. Livre tradução do inglês

forma assume uma dívida em relação a qual desconhece o risco, se impõe a necessidade de comprovação para justificar a atribuição da responsabilidade solidária da plataforma.

Em ambos os casos é oportunizado uma via para que a plataforma venha a se desincumbir do ônus. Esse aspecto é importante porque deixa claro que a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever cuja execução é factível, e quando não o é, cabe as autoridades fiscais realizarem a prova.

No entanto, o modelo que se pretende implementar no Brasil apresenta lacunas significativas em relação aos deveres de auxílio das plataformas e aos critérios para delimitação da responsabilidade solidária.

Quando se avalia o tema da perspectiva de um terceiro (que não é o sujeito ativo da conduta emitir documento fiscal ou mesmo responsável por realizar o cadastro), mas que possui o dever de zelar para que o fornecedor o faça, há a possibilidade de uma zona de incerteza em que restará desafiadora a constatação sobre a adoção ou não de todas as medidas de cuidado e diligência por parte da plataforma (por isso, nos parece que a simples responsabilização objetiva – ainda, por conduta de terceiro – não parece atender a primados básicos de razoabilidade sobre o tema).

Embora seja possível que estejamos diante de uma norma de eficácia contida, cujos detalhes seriam abordados no Regulamento do IBS e da CBS, essa remissão não está expressa na norma, apesar da necessidade implícita.

A ausência dessa regulamentação específica gera pontos críticos de insegurança, especialmente para as plataformas de operação C2C (Consumer to Consumer), onde consumidores vendem diretamente a outros consumidores, com ou sem pagamento ao intermediário. Esse modelo vem se expandindo e tem causado preocupação e desafios para as autoridades fiscais especialmente nos setores de locação/acomodação e transporte, onde há pouca clareza sobre as atividades desse fornecedor.

Nesse contexto, a norma proposta prevê que a responsabilidade solidária também se aplica quando o contribuinte não está inscrito no cadastro do IBS e da CBS. Contudo, essa obrigação pressupõe que a plataforma tenha condições factuais de identificar quais fornecedores podem ser enquadrados como contribuintes. Essa presunção se torna ainda mais questionável quando se obser-

va que o PL 68/2024 adota um conceito bastante impreciso sobre quem pode ser caracterizado como contribuinte¹².

Em razão desse debate, observa-se que o projeto foi alterado na Câmara dos Deputados, para incluir um dispositivo que parece dar um norte melhor para aplicação dessa responsabilidade. O § 5º do artigo 23 determina que *“compete ao Comitê Gestor e à RFB informar à plataforma digital a condição de contribuinte do fornecedor, ainda que não esteja inscrito no cadastro, para fins de aplicação do disposto no inciso II do caput”*.

Porém, não está claro se a responsabilidade será aplicada apenas em caso de inobservância pela plataforma após ser cientificada dessas informações, semelhante a Variação 1 do modelo da OCDE, ou se poderá ser responsabilizada pelas obrigações de períodos anteriores. Veja que, mesmo que seja viável para as plataformas digitais exercerem um controle abrangente sobre as atividades de seus fornecedores, especialmente no contexto das tecnologias que se pretendem implementar para fiscalização e recolhimento do IBS e da CBS (por exemplo, a tecnologia de split payment), essas não possuem competência para atuar como autoridades fiscais e enquadrar fornecedores como contribuintes. Assim, a melhor interpretação que se pode ter nesse contexto (e que deveria estar melhor esclarecida no texto) é no sentido que a cooperação mediante a entrega de relatórios à Receita Federal, nos termos do § 4º, será suficiente para eximi-las de responsabilidades passadas, especialmente em casos em que desconheciam os erros cometidos. Essa preocupação é ainda mais relevante quando se observa que o artigo 25 do PL 68/2024 inclui a responsabilidade pelas multas punitivas¹³.

¹² Art. 21. É contribuinte do IBS e da CBS:

I - o fornecedor que realizar operações:

- a) no desenvolvimento de atividade econômica;
- b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou
- c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada;

II - aquele previsto expressamente em outras hipóteses nesta Lei Complementar.

¹³ Art. 25. As responsabilidades de que trata esta Lei Complementar compreendem a obrigação pelo pagamento do IBS e da CBS, acrescidos de correção e atualização monetária, multa de mora, multas punitivas e demais encargos.

Adicionalmente, surgem questionamentos sobre as circunstâncias em que será considerado que o fornecedor deixou de registrar a operação em documento fiscal eletrônico. A reflexão se concentra em determinar se a plataforma mantém responsabilidade quando o documento fiscal venha a ser declarado inidôneo ou se o tributo não é recolhido. Nesse contexto, há também a questão dos limites do poder de gestão das plataformas digitais que, no limite, pode se concretizar por meio do compliance junto ao sistema da Receita Federal e do Comitê Gestor para verificar se o documento foi emitido. É crucial esclarecer se o cumprimento das obrigações estabelecidas no § 4º é suficiente para eximir a responsabilidade solidária, inclusive nesse cenário.

O próprio relatório da OCDE que já citamos, parece chamar atenção para o fato de que a verificação dessa esfera de diligência não é tão cartesiana quanto poderia parecer em um primeiro momento, quando menciona providências intermediárias no sentido de atenuar ou mitigar a responsabilização. Isso sublinha a necessidade de interpretar a regra do art. 23, II, do PL 68/2024 como uma norma de eficácia contida, para que sejam regulamentados os critérios que limitem a responsabilidade das plataformas digitais. Tal regulamentação é especialmente importante ao considerar modelos de responsabilização que buscam promover uma dinâmica de cooperação com as autoridades fiscais.

Por outro lado, se a intenção dos legisladores for de fato impor uma responsabilidade objetiva às plataformas digitais, há quem questione as razões para as quais não se adotar uma regra de *full liability* também nas operações domésticas. Tal medida poderia, em tese, reduzir a insegurança jurídica gerada pela norma de responsabilidade solidária e promover um tratamento equânime entre operações domésticas e importações. Considerando que muitas plataformas digitais operam em ambos os segmentos, essa abordagem unificaria os fluxos de cumprimento de deveres, diminuindo custos e riscos transacionais.

Sabe-se, por outro lado, que a adoção da regra de *full liability* para as operações de importação decorre de uma necessidade pragmática de se viabilizar a eficácia da regra tributária sobre operações que se iniciam fora do território brasileiro, onde situados os fornecedores. Mesmo se considerarmos que, na importação de bens materiais, o verdadeiro contribuinte é o importador (conforme definição constante do art. 67 do PL/2024), é verdade que muitos

destes adquirentes são pessoas físicas, sendo de maior complexidade a imposição de obrigações acessórias capilarizadas a este nível. Portanto, a regra de *full liability* para as operações de importação também cumpre um papel de praticabilidade na conformação tributária.

Já nas operações domésticas, ambos os polos da relação negocial se encontram em território brasileiro. Neste caso, estando os fornecedores (especialmente aqueles qualificados como contribuintes – a despeito da subjetividade do conceito) sujeitos às regras gerais relativas ao cumprimento de obrigações acessórias, entendeu o “legislador”, que a regra de responsabilização deveria atuar no mínimo necessário para se viabilizar a eficácia da arrecadação tributária. Assim, bastaria a diligência da plataforma quanto à verificação da emissão de notas fiscais e da inscrição no cadastro de contribuintes. Apesar do debate, há razoabilidade na escolha legislativa, a despeito dos desafios já expostos anteriormente.

Por fim, é importante mencionar que, mesmo no cenário em que se tenha acesso às informações necessárias para identificar o tributo devido, a responsabilidade solidária deveria subsistir apenas se o valor da transação passar integralmente pela plataforma digital (ou se ela tiver algum poder de ingerência sobre esse pagamento), em consonância com o princípio da capacidade contributiva.

O artigo 23 do PL 68/2024 prevê que o controle sobre a) cobrança; b) pagamento; c) definição dos termos e condições; ou d) entrega, são suficientes para caracterizar a plataforma digital como responsável solidário em caso de descumprimento de determinados deveres pelo contribuinte. No entanto, apenas os critérios 'a' e 'b' garantem que a plataforma digital poderia ter (dependendo do arranjo) ter ingerência ou acesso aos valores da transação, suscitando mais um ponto de reflexão sobre a assunção dessa responsabilidade nos demais cenários.

Dessa forma, é necessário insistir que a norma, tal como está posta, abre um amplo flanco para debate sobre os seus limites. Embora as plataformas digitais sejam, na maioria das vezes, mediadores especialmente qualificados (sendo, em alguns casos, operadores do próprio meio de pagamento ou dos canais de logística), ainda assim não são parte da relação jurídica tributária. Portanto, seja no âmbito de uma responsabilidade integral ou solidária, há a necessidade de impor limites razoáveis às obrigações exigidas

dessas plataformas digitais. Embora a inclusão dos §§ 4º e 5º represente um avanço promovido pela Câmara dos Deputados e traga maior clareza sobre os limites dessa responsabilidade, ainda é preciso evoluir para garantir que as plataformas digitais possam operar com segurança jurídica em relação ao cumprimento de suas obrigações de conformidade.

RESPONSABILIZAÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO FISCAL DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Marcia Rossi¹

Raphael Nobrega de Andrade²

1. Contextualização

A natureza transacional das plataformas digitais tem desafiado os princípios tributários tradicionais, que foram projetados em uma era onde as fronteiras físicas claramente delimitavam jurisdições fiscais. As operações digitais, que frequentemente transcendem essas fronteiras, exigem uma reconsideração de como os tributos são aplicados e coletados.

À medida que o mundo se torna cada vez mais digitalizado, plataformas digitais têm redefinido as interações econômicas e sociais. A ascensão dessas plataformas criou não apenas novas oportunidades de negócios e desafios regulatórios, mas também levanta questões complexas sobre tributação em uma economia globalizada.

Pode-se afirmar que um objetivo amplamente almejado é uma tributação justa, equitativa e eficiente, cuja carga fiscal seja distribuída de tal maneira que evite distorções econômicas e ainda, promova a justiça social. Quando bem estruturado, o sistema

¹ Márcia Rossi é Doutora em Conhecimento, Estratégia e Inovação, Mestre em Controladoria e especialista em Direito Tributário, com mais de 25 anos de experiência em grandes empresas. Professora e palestrante, é fundadora e sócia da MR Educação Corporativa e Gestão Empresarial.

² Advogado formado pela Universidade Candido Mendes, no Rio de Janeiro, com LLM em Direito Tributário e Contabilidade pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais - IBMEC/RJ. Atua como sócio da área tributária do Escritório Gaia Silva Gaede & Associados, no Rio de Janeiro. É membro do Comitê de Inovação da Amcham.

tributário pode incentivar a inovação, o empreendedorismo e o investimento, criando um ambiente propício para o crescimento econômico.

No entanto, o cenário econômico atual demanda a adaptação das políticas tributárias para acomodar a natureza e o alcance das operações digitais, em específico, as plataformas digitais. Essa necessidade de adaptação está ligada principalmente ao modo como as empresas digitais podem operar em múltiplas jurisdições sem uma presença física substancial. No entanto, as autoridades fiscais enfrentam o desafio de identificar onde os lucros são gerados e de estabelecer mecanismos para capturar a receita tributária correspondente.

O PLP 68/2024, enquanto projeto de reforma tributária, serve como um importante catalisador para discussões e análises comparativas com práticas globais. Para isto, faz-se necessário endereçar as complexidades impostas pelas plataformas digitais, que desafiam os modelos tributários convencionais.

Ao se alinhar com diretrizes da OCDE e refletir sobre experiências anteriores como as estabelecidas pelo Convênio ICMS 42/2018, o PLP 68/2024 não apenas propõe mudanças legislativas, mas também estimula um ambiente de estudo e debate sobre como os sistemas tributários podem evoluir.

A interação entre o projeto de lei e os estudos contemporâneos amplia o entendimento das implicações econômicas e sociais da tributação digital, essencial para o desenvolvimento de um sistema tributário justo e eficiente na era digital. Este diálogo é enriquecido pela contribuição pesquisadores que exploram o alcance e o melhor entendimento do que constitui transações digitais com base em evidências coletadas em diferentes jurisdições. Essa análise fornece uma breve compreensão transversal de como as políticas e estudos atuais estão sendo moldados para atender às demandas de uma economia cada vez mais digitalizada.

Nesse contexto, o presente artigo tem por objetivo endereçar reflexões jurídicas e práticas a respeito das regras de responsabilização que estão em discussão no âmbito do Congresso Nacional, notadamente quanto ao seu alcance e os potenciais impactos para o ecossistema digital.

2. O que são plataformas digitais?

Sob o ponto de vista jurídico, no contexto da Reforma Tributária, será considerada plataforma digital, para fins de responsabilização (solidária ou por substituição, como será visto mais a frente) pelo pagamento do IBS e da CBS, aquela que:

- i) **atua** como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações, realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e
- ii) **controla** um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:
 - a) cobrança;
 - b) pagamento;
 - c) definição dos termos e condições; ou
 - d) entrega.

Em uma primeira avaliação, é possível concluir que o Poder Legislativo busca atribuir a responsabilidade pelo pagamento dos tributos aos *players* que teriam maior relevância sobre a operação realizada, afinal, aquele que controla o fluxo financeiro do negócio ou a efetiva entrega do bem vendido, em tese, teria maior capacidade de fazer cumprir a obrigação tributária em caso, por exemplo, de inadimplemento pelo real contribuinte.

Todavia, para que tal finalidade seja alcançada, nos parece que a redação atualmente proposta mereça certo ajuste. Veja-se que a proposta atualmente em discussão determina que a responsabilização recairá sobre aquele que controlar “*um ou mais*” dos requisitos.

Isto significa dizer, em última análise, que o player que se dedica à entrega de mercadorias e à definição dos termos e condições poderá assumir o pesado fardo tributário sem ter qualquer ingerência sobre o pagamento, recebimento e cobrança.

Ademais, o conceito de “controle” nos parece merecer melhor apreciação por parte do Congresso Nacional, sobretudo por conta das diferentes modalidades de plataformas digitais existentes.

3. Perspectiva de Pesquisas Acadêmicas

Plataformas digitais são infraestruturas tecnológicas que facilitam a interação entre diferentes grupos de usuários, permitin-

do a entrega, automação e gestão de serviços digitais. Essas plataformas são caracterizadas pela modularidade, governança distribuída, e efeitos de rede, onde o valor aumenta com a expansão das transações e da base de usuários. Elas operam em diversos níveis da arquitetura técnica (dispositivo, sistema operacional, aplicações) e abrangem múltiplos domínios de aplicação (financeiro, saúde, comércio eletrônico, entre outros).

A governança dos ecossistemas de plataformas digitais é um desafio devido aos múltiplos interesses dos diversos atores. Historicamente, a governança era controlada por um proprietário da plataforma que orquestrava interações dentro do ecossistema. Contudo, pesquisadores³ alertam para uma tendência crescente para a governança coletiva e distribuída, onde a tomada de decisão e a propriedade dos recursos são compartilhadas entre os participantes.

Nesse modelo emergente, a tomada de decisão e a propriedade dos recursos são compartilhadas e/ou contratadas entre participantes, refletindo um esforço colaborativo que busca harmonizar os interesses e maximizar o valor gerado para todos os envolvidos. Uma plataforma que medeia diferentes grupos de utilizadores, como compradores e vendedores, é normalmente chamada por plataforma multilateral⁴.

O gerenciamento das atividades centrais e periféricas⁵ das plataformas digitais permeiam sua operação e adaptação às demandas comerciais. As atividades centrais, ou *core business*, incluem a entrega e gestão de produtos e/ou serviços digitais, definindo a identidade da plataforma. Atividades periféricas, como meios de pagamento, seguros e atendimento ao cliente, comple-

³ Costabile, C., Iden, J., & Bygstad, B. (2022). Building digital platform ecosystems through standardization: an institutional work approach. *Electronic Markets*, 32(4), 1877-1889. Os pesquisadores investigam o desenvolvimento de padrões para tecnologias e práticas de trabalho em um ecossistema de plataforma digital.

⁴ Boudreau, K. J., & Hagiu, A. (2009). Platform rules: Multi-sided platforms as regulators. *Platforms, markets and innovation*, 1, 163-191.

⁵ Djellal, F., & Gallouj, C. (2023). Core Services and Peripheral Services. In F. Gallouj, C. Gallouj, M. C. Monnoyer, & L. Rubalcaba (Eds.), *Elgar Encyclopedia of Services* (pp. 157-158). Cheltenham, UK & Northampton, USA: Elgar Publishing.

mentam as centrais, melhorando a experiência e ofertas ao usuário e promovendo a inovação. Essa integração transforma a plataforma em um hub de serviços, facilitando a adaptação a um ambiente em constante mudança e fortalecendo sua competitividade – tal interconexão promove a complexidade dos sistemas econômicos,⁶ impulsionando a criação de novas atividades e serviços e desafia a tributação destes serviços e plataformas.

Contudo, a eficácia dessas plataformas depende significativamente da implementação de normas comuns para garantir a compatibilidade técnica e organizacional entre diferentes sistemas, tecnologias, dados e processos de negócios. Em ecossistemas colaborativos onde não há um líder claro, a criação e difusão dessas normas exigem um processo dinâmico e consensual entre os atores envolvidos. A regulação se torna necessária para estabelecer e manter a interoperabilidade, facilitando assim uma governança eficaz e uma operação harmoniosa das plataformas digitais.

Ainda, outros estudos⁷ destacam que a governança das plataformas digitais varia entre modelos centralizados e descentralizados. Plataformas centralizadas são controladas por um único proprietário, que define e mantém as regras de governança. Já as plataformas descentralizadas são governadas por comunidades *peer-to-peer*, empoderando os usuários a determinar a direção da plataforma. Este aspecto de governança influencia diretamente o *design* da plataforma e a distribuição de poder entre os participantes.

A co-criação em plataformas digitais refere-se à colaboração entre múltiplos atores (usuários, desenvolvedores, provedores, dentre outros) para criar valor de maneira conjunta. Essa abordagem é comum em plataformas que incentivam a participação ativa de seus membros na criação e aprimoramento de produtos e serviços. Mesmo em serviços públicos, a co-criação com contribuintes e cidadãos busca inovar e melhorar a qualidade dos serviços oferecidos.

⁶ Desmarchelier, B. (2019). Service Economies and Complexity. In *Handbook of Service Science*, Volume II (pp. 711-728). Springer, Cham.

⁷ Hein, A., Weking, J., Schreieck, M., Wiesche, M., Böhm, M., & Krcmar, H. (2019). Value co-creation practices in business-to-business platform ecosystems. *Electronic Markets*, 29(3), 503–518.

Mesmo em serviços públicos, a co-criação com contribuintes e cidadãos é relevante para inovar e melhorar a qualidade dos serviços oferecidos. Estudos exploram como as redes de inovação em serviços públicos dependem da colaboração entre diferentes atores para promover a inovação social e a criação de valor coletivo⁸.

Além disso, a natureza dos serviços que permeiam estas plataformas adiciona uma camada extra de desafio, especialmente em relação aos serviços.

Considerando o rumo mais direcionado à ecossistemas colaborativos, ao que tudo indica, o formato que vem sendo proposto pelo Congresso Nacional talvez represente um modelo que, com o passar do tempo, terá menor representatividade no mercado.

Ademais, caso o ecossistema de inovação siga caminhando para ambientes cada vez mais descentralizados, o “controle” sobre os aludidos “elementos essenciais” pode restar prejudicado, dificultando, portanto, a aplicação das regras de responsabilização tributária previstas, frustrando, portanto, a arrecadação do IBS e da CBS.

4. A responsabilidade tributária à luz do PLP 68/2024

Segundo o art. 23 do PLP 68/2024, plataformas digitais serão responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS, independente de estarem localizadas no exterior. O que se pretende é assegurar a correta tributação das transações realizadas através do ecossistema digital.

Objetivamente, duas são as hipóteses de responsabilização das plataformas:

por substituição, quando o fornecedor está residindo ou domiciliado fora do país, a plataforma digital, mecânica que, em teoria, garantiria o adimplemento da obrigação tributária mesmo na ausência física no país onde a transação ocorre; e

⁸ Desmarchelier, B., Djellal, F., & Gallouj, F. (2021). Collaborating for social innovation in public services: Inside the black box of public service innovation networks for social innovation (PSINSIs). *Post-Print* halshs-03177910, HAL.

por solidariedade, quando o contribuinte (usuário da plataforma que vende ou presta serviços – no mercado, chamado de “seller”) está no país, mas não cumpre com suas obrigações fiscais, como a inscrição nos termos específicos da legislação ou o registro da operação em documento fiscal eletrônico.

De se notar, inicialmente, que a Administração brasileira, neste particular, vem buscando criar regras de responsabilização que, de certa forma, já são conhecidas pelas plataformas digitais atuais (a exemplo do Convênio ICMS n. 42/2018 e normas internas que impõem a responsabilização sobre operações ocorridas no ambiente de *marketplaces*).

A eficiente implementação das regras de responsabilização poderá atribuir impactos para fins de aplicação do princípio da não cumulatividade, admitindo-se o mecanismo do *split payment*. Se o aproveitamento do crédito do IBS e da CBS depende do efetivo cumprimento da obrigação tributária, garantir que a plataforma honre a obrigação em nome do *seller* significa, em tese, viabilizar a tomada do crédito pelo contribuinte adquirente, reduzindo (ou mitigando) impacto em suas regras de custeio (CMV).

Entretanto, considerando que o ecossistema digital vem ganhando cada vez mais relevância no mundo dos negócios e que o ambiente descentralizado é uma tendência, nos parece que as regras atualmente em discussão tenham pouca efetividade com o passar dos anos.

Operações realizadas através de estruturas de *blockchain* com bens intangíveis talvez não sejam devidamente gravadas pela tributação brasileira. De igual maneira, as operações no mundo de games, ambiente em franco crescimento, que movimenta bilhões de dólares todos os anos através de negócios em inúmeras jurisdições.

Frustrada também poderá ser aplicação das regras de responsabilização em ecossistemas de mútua cooperação de diferentes *players* – como é o caso do que se conhece como “super apps”. Neste caso, quem será o responsável pela fiscalização do *seller*?

A despeito das ponderações acima, que, frise-se, podem ser sanadas ainda no contexto dos debates no âmbito do Congresso Nacional, fato é que, comparativamente aos tratamentos existentes no exterior, em especial em Países membros da OCDE, pode-se

concluir que o tratamento que vem sendo construído no Brasil tende a ser mais brando.

Há tempos que a OCDE⁹ desenvolve e fornece um guia prático para que as autoridades fiscais possam projetar sistemas de tributação que considerem a natureza complexa e multilateral das plataformas digitais.

De fato, a Organização reconhece e discute a complexidade das plataformas digitais como facilitadoras de interações entre múltiplos participantes, não apenas um B2B. Essas plataformas, muitas vezes referidas como plataformas multilaterais ou de múltiplos lados, conectam diferentes grupos de usuários (como vendedores, compradores e até prestadores de serviços), cada um com interesses distintos.

A tributação nesse contexto é particularmente desafiadora, pois as plataformas não apenas vendem produtos diretamente aos consumidores, mas também permitem que terceiros vendam seus produtos e serviços, sendo admitida, ainda, a comercialização e bens tangíveis e intangíveis. Isso tudo levanta questões sobre quem é responsável pelo recolhimento e repasse do IVA/GST.

Neste sentido, a OCDE propõe que as plataformas digitais possam ser consideradas responsáveis por todos os tributos nas vendas realizadas por comerciantes que as utilizam, inclusive, comerciantes são pequenos ou estão localizados em jurisdições diferentes das de seus consumidores.

Além disso, a OCDE sugere a implementação de regimes de responsabilidade conjunta, onde a plataforma pode ser responsabilizada juntamente com o vendedor, se as obrigações fiscais não forem cumpridas.

Alguns países¹⁰, incluindo os da União Europeia e Noruega, adotaram práticas alinhadas com as diretrizes da OCDE¹¹ para envolver plataformas digitais na coleta de impostos sobre vendas online. Essas jurisdições, ao contrário do que vem sendo endereçado no Brasil, implementaram legislações que exigem que plata-

⁹ OECD (2019), *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, OECD Publishing, Paris, .

¹⁰ Diretiva do IVA da EU: ; Noruega: .

¹¹ OECD (2019), *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OECD Publishing, Paris, .

formas digitais registrem e remetam os tributos incidentes sobre as transações realizadas em seus territórios.

5. Conclusões

Como visto, o PLP 68, ao tratar das regras de responsabilização das plataformas digitais inaugura importante mecanismo de preservação da arrecadação tributária para operações realizadas em âmbito digital, em linha, inclusive, com o que já autoriza o próprio Código Tributário Nacional (artigos 124 e 128).

É inegável que, diante da pluralidade de operações e da necessidade de comprovação do pagamento do IBS e da CBS para fins de aproveitamento de crédito pelo comprador, que as plataformas seriam responsabilizadas pelas intermediações realizadas.

Entretanto, nos parece que o atual texto demanda ajustes e melhor definição de determinados conceitos, sob pena de estar desalinhado ao mercado em curto espaço de tempo.

Sob o ponto de vista prático e de geração de negócios, as plataformas também passarão por um período importante de adaptação.

Primeiramente, elas precisarão desenvolver contratos detalhados com os fornecedores, incluindo cláusulas específicas que definam claramente a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, seja pela plataforma ou pelo fornecedor. Além disso, demandará cadastro atualizado de todos os fornecedores, especificando a localização (nacional ou estrangeiro) e suas responsabilidades fiscais.

Para assegurar a conformidade proposta, as plataformas deverão, ainda, implementar ferramentas de automação capazes de monitorar e verificar todas as transações em tempo real, identificando automaticamente quem é responsável pelo recolhimento dos tributos de acordo com os contratos e responsabilidades firmadas.

Ainda, é possível, e parece que será mais que necessário, que plataformas venham, estabelecer uma comunicação proativa com as autoridades fiscais, notificando-as sobre quaisquer mudanças nos fornecedores, responsabilidades aferidas, ou na estrutura da plataforma que possam impactar a responsabilidade tributária.

Os modelos de negócios digitais estão em constante reinvenção, oferecendo serviços diversos que vão além das transações

tradicionais. Para evitar desequilíbrios econômicos e incentivar a inovação nos modelos de negócios e, inclusive, atrair investidores, a PLP 68/2024 força com que a legislação tributária venha se atualizar e acompanhar essas mudanças.

Isso significa que o fisco deve desenvolver um entendimento amplo das operações digitais e das especificidades de cada plataforma. A colaboração entre o setor privado e reguladores pode ser mais que necessária para desenvolver regulamentações que sejam ao mesmo tempo justas e incentivadoras da inovação.

6. Apêndice

OCDE vs PLP 68/2024

Convergências PLP 68/2024 e OCDE

Responsabilidade das Plataformas	Ambas as legislações propõem que as plataformas digitais assumam a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos das transações realizadas por elas. Portanto, trata-se de um entendimento comum de que as plataformas digitais têm capacidade e escala para gerenciar as obrigações fiscais decorrentes das operações que facilitam.
Abrangência Multilateral	Tanto as diretrizes da OCDE quanto a PLP 68 reconhecem a natureza multilateral das plataformas digitais, que conectam diversos grupos com interesses distintos, como usuários, vendedores, compradores e prestadores de serviços.
Inclusão de Plataformas Estrangeiras	Em ambos os casos, há uma tentativa de incluir plataformas baseadas no exterior no regime fiscal local, garantindo que a tributação seja equitativa independentemente da localização física da plataforma

Pontos de Distinção PLP 68/2024 e OCDE

Especificidades Legais e Fiscais	Enquanto a OCDE oferece um guia prático mais generalista que pode ser adaptado conforme a jurisdição local, a PLP 68/2024 possui diretrizes específicas, adaptadas à realidade fiscal e legislativa brasileira, com detalhes específicos sobre como as plataformas devem operar dentro do sistema tributário brasileiro.
Mecanismos de Solidariedade Fiscal	A PLP 68/2024 introduz mecanismos específicos de solidariedade fiscal, onde as plataformas podem ser responsabilizadas juntamente com o vendedor se as obrigações fiscais não forem cumpridas. Isso vai além das recomendações gerais da OCDE, oferecendo um modelo mais estrito e detalhado de responsabilidade compartilhada.
Foco em IBS e CBS	A legislação brasileira foca em impostos específicos como o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e o CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), que são peculiares ao sistema tributário brasileiro, enquanto as diretrizes da OCDE são mais abrangentes e não especificam tipos de impostos, sendo aplicáveis a diferentes modelos de IVA/GST globalmente.
Infraestrutura Tecnológica das Plataformas	A OCDE recomenda que plataformas digitais utilizem sistemas automatizados para rastreamento e relatório de transações, o que pode incluir a necessidade de infraestrutura tecnológica avançada para garantir a conformidade fiscal. A PLP 68 traz como foco na criação de novas tributações, em como na estrutura de não-cumulatividade dos impostos, na base de cálculo para importações e exportações, e no registro dos contribuintes – não mencionando explicitamente a necessidade de plataformas digitais desenvolverem infraestrutura tecnológica avançada para gerenciar a coleta e o repasse de tributos.

TRIBUTAÇÃO DE MARKETPLACES E A REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

*Aloísio Flávio Ferreira de Almeida*¹

1. Introdução

Nos anos 90, a Internet surpreendia a todos pelo potencial de negócios que o futuro traria, mas não se tinha ainda perfeita ideia dos avanços. Agora, o futuro chegou com força e a economia digital vai se expandindo em inimagináveis transações. Uma de suas sacadas mais geniais foram as plataformas digitais. Se antes o consumidor tinha que comparecer a uma loja física para escolher seu produto, hoje pode obter mais informações e opções ao realizar uma compra virtual.

Plataformas digitais são aplicativos de Internet que facilitam a interação, as transações e a colaboração entre usuários e provedores de serviços. Elas servem como intermediárias em diversas atividades, permitindo a conexão entre diferentes grupos de usuários. Elas incluem marketplaces, redes sociais, plataformas de streaming, aplicativos de transporte e delivery. Elas exploram o *efeito de rede indireto*² ao permitir que os usuários de um grupo se

¹ Doutor em administração pública e governo pela EAESP-FGV e consultor de administração tributária do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).

² O *efeito de rede indireto* ocorre quando um dos grupos que se conecta à plataforma tende a aumentar seu número de usuários em função do aumento do número de usuários de outro grupo conectado à plataforma (OCDE, 2018). Na Uber, por exemplo, o aumento do número de motoristas beneficia os passageiros e vice-versa, fazendo com que mais passageiros e mais motoristas desejem se conectar à plataforma. Esse fenômeno fortalece a plataforma digital, que tende a ganhar certo poder de mercado. Isso é comum em negócios

beneficiem do crescimento do número de usuários em outro grupo. Esse efeito impulsionou as compras virtuais.

Lojas virtuais aglutinadas deram origem aos chamados marketplaces, objeto deste estudo. Nomes como Mercado Livre e Amazon, entre tantos outros, tornaram-se corriqueiros, alavancando o chamado *e-commerce*. Com efeito, relatório da Receita Federal (RFB, 2022) obtido com dados das notas fiscais eletrônicas apontou crescimento substancial das vendas do *e-commerce* nos anos de 2019, 2020 e 2021. Em 2020, o total de vendas com o comércio eletrônico, captado pelas notas fiscais eletrônicas, superou R\$ 230 bilhões, valor 41% superior ao do ano de 2019. Por sua vez, matéria da e-Commerce Brasil (ECBR, 2024) aponta que as vendas com *e-commerce* no Brasil em 2023 foram de R\$ 349 bilhões e que penetração do *e-commerce* no varejo total passará de 11% em 2023 para 15 % em 2027. Ou seja, a preferência dos consumidores pelas compras virtuais estaria em franca ascensão.³

A pujança dos negócios digitais requer resposta adequada em termos de tributação. Ao verificar que as empresas de tecnologia digital estão entre as maiores do mundo, muito se tem discutido no Brasil e no exterior a respeito do tema. A atuação massiva dessas empresas em mercados onde não precisam ter presença física fez recair a discussão sobre o direito de tributar e, em reconhecendo esse direito, como definir o sujeito passivo da obrigação tributária, a matéria tributável e os demais elementos necessários ao lançamento. Nesse aspecto, inovou o Projeto de Lei n. 3.887/20, ao prever explicitamente a tributação de plataforma digitais. Esse projeto propunha a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituiria o PIS e o Cofins, deslocando a responsabilidade do recolhimento para as plataformas digitais quando elas atuassem como intermediárias nas transações em que a vendedora não emitisse documento fiscal.

digitais. Alguns cresceram muito rapidamente, mas também rapidamente declinaram (ex. Orkut).

³ Segundo o *Kit de Herramientas del IVA para Latinoamérica y el Caribe* da OCDE, GBM, CIAT e BID (OECD/GBM/CIAT/BID, 2021), o crescimento anual do comércio eletrônico na América Latina foi estimado entre 20% e 30%, envolvendo bens, serviços e produtos digitais, inclusive acesso a downloads de música e televisão por demanda, jogos, transporte de passageiros, alojamento e arrendamento imobiliário. O documento ressalta a ausência de regras eficazes do IVA sobre essas operações.

Todavia, a existência de plataformas digitais estrangeiras atuando no Brasil permanece um desafio. Empresas nacionais de e-commerce queixam-se da competição internacional, quando as estrangeiras não se sujeitam a nossas regras fiscais. Alguns países, como Japão, Noruega, Austrália e mais recentemente a União Europeia⁴, obrigam plataformas estrangeiras a um cadastro simplificado para o IVA, solução recomendada pela OCDE, mas sem aplicação no Brasil. Outro ponto a discutir é sobre como realizar o *enforcement* de regras nacionais sobre empresas que atuem desde o exterior.

Considerando tratar-se de uma questão mundial, é prudente examinar o que resultou do debate em foros internacionais. A imposição tributária deve ser cuidadosa, de preferência obedecendo a princípios e técnicas amplamente reconhecidos. Em se tratando de questões envolvendo a comunidade internacional, a adoção de medidas unilaterais é frequentemente mal vista e depõe contra a inserção do Brasil nas cadeias globais de valor. Felizmente, no âmbito da tributação do consumo, houve consenso sobre a economia digital. O trabalho do *Working Party 9* (WP-9) da OCDE (também envolvendo países emergentes de fora da organização, Brasil inclusive) culminou na publicação das *Guidelines* ou *Diretrizes Internacionais para o IVA* (OCDE, 2017). A atribuição de direitos de tributar no IVA foi pacificada pela aplicação do princípio do destino, favorecendo os países de grande mercado consumidor, como o Brasil.

Nesse cenário, o presente texto⁵ revisa algumas diretrizes da OCDE para o IVA, no que se refere ao comércio eletrônico, com intuito de contribuir para a regulamentação da Reforma Tributária, instituída pela EC n. 132. A Reforma estabeleceu o princípio do destino para o IBS e a CBS, ponto que alinha o Brasil ao enten-

⁴ A União Europeia (UE) obriga plataformas digitais estrangeiras a realizar um cadastro simplificado para o IVA. Mecanismo denominado *One Stop Shop* (OSS) abrange todas as vendas a distância de bens para consumidores finais dentro da UE e determinados serviços transfronteiriços B2C. O OSS permite que as empresas se registrem no IVA em um único país da UE e relatem o IVA devido em todos os estados membros através de um único portal online, simplificando o processo de cumprimento das obrigações fiscais (KPMG, 2024).

⁵ Importante registrar o uso do ChatGPT, da OpenAI, no apoio a essa pesquisa, mas sem citações.

dimento pacificado no mundo. Por sua vez, o PLP n. 68/2024 reconhece a responsabilidade das plataformas digitais, mesmo que localizadas no exterior, sobre o pagamento do IBS e da CBS. São mudanças importantes na tradição tributária brasileira, que se alinham aos novos padrões mundiais.

Entretanto, restam várias questões em aberto para que se efetive um modelo tributário para as plataformas digitais e os marketplaces. Por exemplo, é preciso discutir, desenhar e implementar regras para a definição do local de consumo de bens e serviços, para a responsabilização dos marketplaces pelas obrigações atinentes aos novos tributos, bem como se deve haver regime simplificado para plataformas digitais e como os instrumentos de controle fiscal podem ser usados. A inspiração nas diretrizes da OCDE pode ser um bom ponto de partida para essas questões.

Nos próximos itens, passamos em revista algumas questões tributárias atuais envolvendo marketplaces, tais como a definição de receita bruta, a responsabilidade tributária pelo ICMS e o tratamento tributário de plataformas nacionais e estrangeiras. Depois, trazemos as Diretrizes da OCDE seguidas de comentários. Espera-se que a nova tributação de marketplaces possa equilibrar os interesses da sociedade, que necessita dos recursos públicos, com os dos marketplaces, que pretendem operar com baixos custos e previsibilidade.

2. Questões sobre a tributação de marketplaces no Brasil

2.1. Conceito de receita bruta

Plataformas digitais que agregam diversas lojas virtuais são conhecidas como *marketplaces*. É o caso da Amazon, Americanas, Mercado Livre, entre outros. Suas receitas volumosas chamam a atenção, mas se vistos como intermediadores⁶ entre comerciantes e consumidores nem todas essas receitas lhes pertencem efetivamente.

⁶ É importante ressaltar que os grandes marketplaces costumam operar de modo misto. Ou seja, além das vendas que realizam como intermediários, sendo comissionados pelos serviços prestados, há também vendas próprias de mercadorias e serviços.

Nesse entendimento, com relação aos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a Receita Federal emitiu a Solução de Consulta (SC) Cosit n. 170 de 2021, estabelecendo que a receita bruta dos marketplaces não é o total recebido, mas somente é considerado como faturamento do marketplace a comissão recebida da intermediação entre vendedores/fornecedores e consumidores. Os valores que apenas transitam pelas contas do marketplaces e que são repassados a terceiros não compõem a receita bruta dessa atividade empresarial. Marketplaces seriam comparáveis a grandes shopping centers virtuais. Todavia, a Receita Federal esclarece:

Salienta-se que esse entendimento se aplica somente se estiverem bem definidas uma relação jurídica de prestação de serviço entre a consultante e seus contratantes e outra de compra e venda de mercadorias entre os contratantes e os consumidores finais. (SC Cosit n. 170/2021).

Portanto, é preciso que o marketplace mantenha documentos comprobatórios, como contratos e comprovantes, emita notas fiscais pelos serviços prestados e efetue os devidos registros fiscais.

2.2. Responsabilidade tributária dos marketplaces pelo ICMS e ISSQN

Com relação ao ICMS, de competência dos estados federados, e ao ISSQN, imposto sobre serviços de qualquer natureza, que compete aos municípios, em geral, admite-se caber ao marketplace recolher o ISSQN pelos seus serviços de intermediação, enquanto o ICMS é de responsabilidade do vendedor da mercadoria, i.e., a loja contratante do marketplace ou ele próprio, quando vende mercadorias suas. A polêmica se instala quando se discute a responsabilidade do marketplace pelo ICMS devido por vendas de mercadorias de terceiros.

Os estados federados não têm posicionamento uniforme nessa questão. No estado da Paraíba, por exemplo, a responsabilidade tributária dos marketplaces pelo ICMS é regida pela Lei Estadual n. 6.379/1996, segundo a qual os marketplaces são responsáveis solidários pelo pagamento do ICMS e seus acréscimos legais, quando realizam a intermediação de operações de circulação

de mercadorias sem a emissão de documento fiscal pelos vendedores. No Rio de Janeiro, a Lei 8.795/20 estabelece que os marketplaces podem ser responsabilizados quando não prestam informações sobre as operações, se o contribuinte estiver em situação cadastral irregular ou se a transação financeira for realizada sem a emissão de nota fiscal. São Paulo, Ceará, Bahia e Mato Grosso publicaram normas com aspectos similares.

Se por um lado tais normativas buscam resguardar as receitas dos estados, por outro, acabam por impor custos adicionais aos marketplaces. Afinal, para figurar como responsáveis solidários, eles devem manter registro de informações e documentos de seus contratantes. Se forem contribuintes do ISSQN, devem adequar-se também ao cumprimento da legislação do ICMS. Para maior segurança dos marketplaces, a legislação precisaria definir todos os elementos necessários para apuração e pagamento desse tributo pelo responsável solidário, bem como os limites de sua atuação em diligências junto aos contratantes. Hoje, as diferenças de tratamento entre os estados tornam o problema ainda mais complexo para os marketplaces. (BARRETO, 2020) analisa essas leis estaduais sob a ótica constitucional para concluir pela dificuldade de se atribuir responsabilidade aos marketplaces pelo ICMS, quando não são eles os reais vendedores das mercadorias.

Segue-se a importância de que o PLP n. 68/24 e normas subsequentes indiquem solução para uniformizar o tratamento tributário dos marketplaces, oferecendo segurança jurídica e custos de cumprimento razoáveis. A Reforma Tributária da EC n. 132 avançou ao eliminar o ICMS e o ISSQN, substituindo-os pelo IBS, a ser repartido entre estados e municípios, com legislação única no território nacional. Avançou também ao estabelecer o princípio do destino para definição de competência do IBS, em conformidade com as diretrizes da OCDE. É preciso, porém, ir além e definir claramente as reponsabilidades dos marketplaces, buscando preservar os ingressos públicos sem impor a eles custos exagerados ou imprevisíveis.

3. Diferenciação entre marketplaces nacionais e estrangeiros

Outro aspecto não menos importante diz respeito ao tratamento tributário de plataformas estrangeiras. Para atuar no Brasil, plataformas digitais estrangeiras precisam ter um CNPJ e designar um representante legal no País. Ficam também sujeitas ao pagamento dos tributos devidos e demais obrigações legais. Ou seja, essas medidas, em tese, deveriam tornar idêntico o tratamento tributário de plataformas digitais nacionais e estrangeiras, pois ambas estariam submetidas as mesmas obrigações.

Apesar disso, o descumprimento por parte de plataformas estrangeiras não é facilmente detectável nem punível. Empresas brasileiras costumam queixar-se de concorrência desigual das estrangeiras, pois somente as primeiras suportariam as penalidades e os riscos da fiscalização.⁷

É fato que uma plataforma sediada no exterior consegue oferecer bens e serviços a consumidores brasileiros pela Internet. A economia digital mostrou ser desnecessária a presença física para atuação nos mercados. O problema dos fiscos está em como garantir o cumprimento fiscal de empresas estrangeiras que estão fora de sua jurisdição. Mesmo aquelas que possuem CNPJ não representam garantia desse cumprimento, pois há casos em que não contabilizam as vendas realizadas por suas plataformas no exterior. Nesse contexto, é preciso diferenciar o fornecimento de bens do de serviços e intangíveis pela Internet, bem como se a operação se destina a empresa (B2B) ou pessoa física (B2C).

Se forem bens, os procedimentos aduaneiros terão que ser cumpridos, situação que garante aos fiscos brasileiros a oportunidade do controle sobre o pagamento de tributos nas fronteiras, portos e aeroportos, sejam as operações B2B ou B2C. Portanto, em se tratando de bens e mercadorias, em tese, mesmo que haja descumprimento por parte da plataforma estrangeira, existem condi-

⁷ Vale observar que tanto plataformas brasileiras quanto estrangeiras podem estar intermediando vendas de lojas estrangeiras, portanto, de fora da jurisdição brasileira. Impor a essas plataformas que obtenham informações de lojas estrangeiras pode gerar mais uma dificuldade ao controle fiscal, já que tais lojas não estão obrigadas à legislação brasileira. A medida pode aumentar os custos do marketplace, que, atendendo a várias jurisdições, deve buscar a conformidade com as nuances legislativas de cada uma delas.

ções para que a exigência fiscal seja verificada e cumprida. Exce-tue-se, porém, o caso das vendas B2C de pequeno valor, que pela grande quantidade destinada a milhares de contribuintes tornam-se um desafio para o controle fiscal.⁸

Entretanto, em se tratando de serviços e intangíveis, em que as operações ocorrem em *downloads* e *uploads*, sem passar por qualquer fronteira, as obrigações mencionadas são de difícil *enforcement*. No entanto, esse é um problema mundial.

4. Diretrizes da OCDE para tributação internacional do IVA

Na seção anterior, foram resumidas algumas das principais questões ligadas à tributação de plataformas digitais, em especial, marketplaces, no Brasil. Neste tópico, busca-se aproveitar as orientações da OCDE sobre o tema, com ênfase nas operações de comércio eletrônico transfronteiriço. Aspectos sobre o desenho interno do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), por exemplo, alíquotas e arranjos entre os entes federados, não estão abrangidos aqui. Pretende-se examinar o documento diretrizes para o IVA da OCDE (OCDE, 2017) em favor de soluções para a tributação do comércio eletrônico⁹ no Brasil, aproveitando a transição para o IBS

⁸ A existência de um *de minimis* foi a solução encontrada pelo Brasil, isentando bens de valor inferior a USD 50.00 de tributação federal (imposto de importação, PIS, Cofins e IPI), desde que enviados por e destinados a pessoas físicas. Na prática, uma enxurrada de bens provenientes do exterior era enviada ao Brasil diariamente, sem que a Receita Federal conseguisse, em tempo hábil, verificar se provinham realmente de pessoas físicas e se se destinavam a pessoas físicas, bem como se o valor era de fato inferior a 50 USD. Diversos tipos de fraudes surgiram para aproveitar a isenção, tais como: declaração falsa de conteúdo; fracionamento de remessas, subvalorização etc. Em 2023, foi criado o programa “Remessa Conforme”, que passou a admitir a isenção de 50 USD para bens adquiridos por pessoas físicas nas plataformas cadastradas no programa. Em 2024, o assunto foi alvo de intensa discussão no Congresso, caso que ficou conhecido como “tributação das blusinhas”. A isenção foi revogada, passando-se a tributar essas remessas com imposto de importação de 20%, além do ICMS de 17%.

⁹ O KIT de ferramentas já mencionado (OECD/GBM/CIAT/BID, 2021) apresenta 8 recomendações de política tributária para aplicação do IVA ao comércio eletrônico. Resumidamente: (i) adotar normas de IVA para determinar o lugar da tributação dos fornecimentos de serviços e intangíveis a consumido-

e a CBS. Ênfase é dada aos marketplaces, considerando que uma legislação brasileira moderna deve contemplar a melhor forma de tributação e de estimular um bom ambiente de negócios.

Tomando os fundamentos econômicos das finanças públicas, as diretrizes da OCDE destacam o *princípio da neutralidade* como essencial ao IVA. Elas exaltam a necessidade de que a legislação do IVA não crie discriminação entre empresas, elimine ônus tributários indevidos e não imponha sobre elas custos de cumprimento desproporcionais. Em transações transfronteiriças, as diretrizes da OCDE visam harmonizar a aplicação do IVA, minimizando ou eliminando a dupla tributação, bem como a não tributação não intencional. Segue-se um extrato de algumas diretrizes selecionadas, acrescidas de comentários nossos.

I. Princípio de destino: o IVA deve ser cobrado no país onde o consumo final ocorre. Este princípio é aplicado tanto para transações B2B (empresa para empresa) quanto para B2C (empresa para consumidor), garantindo que o imposto seja recolhido no local onde os bens ou serviços são efetivamente consumidos.

Comentário: nas exportações, não incide o IVA, havendo crédito do IVA recolhido nas etapas da cadeia, mas nas importações há incidência de IVA da mesma forma que para as empresas nacionais. Garante-se, dessa forma, a neutralidade entre fornecedores estrangeiros e nacionais. A Reforma Tributária brasileira estabeleceu o princípio do destino para o IBS e a CBS, alinhando-se às diretrizes globais.

res finais; (ii) identificar critérios e indícios claros para determinar a residência habitual de um consumidor; (iii) exigir dos fornecedores não residentes de serviços e intangíveis que se registrem e paguem o IVA; (iv) facilitar o cumprimento por parte dos fornecedores não residentes; (v) exigir das plataformas digitais que arrecadem e paguem IVA sobre as vendas realizadas por seus intermediários; (vi) ampliar o regime aos bens importados de baixo valor; (vii) considerar a obrigação de retenção na fonte a cargo dos intermediários financeiros sobre os pagamentos a fornecedores não residentes; (viii) desenvolver esforços para alcançar uniformidade a nível internacional no desenho e administração das medidas anteriores.

Regras para definição do consumidor final

A aplicação do princípio do destino requer regras para identificar o consumidor final, pois isso define a jurisdição com direito de tributar. As diretrizes da OCDE sugerem várias regras, separando-as conforme a operação seja B2B ou B2C, e se se trata de mercadorias ou de serviços e intangíveis. As regras podem ser gerais ou específicas, devendo as últimas prevalecerem sobre as primeiras na existência de condições que levem a resultados mais consistentes em termos de neutralidade e simplificação. Por exemplo, pode-se identificar a jurisdição de tributação pelo local onde se dá o consumo, pela residência habitual do consumidor ou pelo local da sede da empresa, entre outras formas. Não se trata aqui de descrever tais regras e as relações entre elas, mas de alertar que a definição do estado e município com direito a tributar o IBS no Brasil necessitará de regras como essas para cumprir o dispositivo que estabeleceu o princípio do destino da Reforma Tributária. Pode-se definir que marketplaces estrangeiros também deverão seguir tais regras, pois isso facilitará o trabalho fiscal das autoridades brasileiras na atribuição do tributo a determinado estado e município.

II. Autoliquidação nas transações B2B: para transações entre empresas (B2B), o comprador é responsável por declarar e pagar o IVA.

Comentário: nas transações B2B, as empresas nacionais devem registrar na contabilidade as compras em plataformas estrangeiras, respaldadas pelas respectivas faturas internacionais, declarações de importação, além de outros documentos exigidos pela legislação nacional. Tal mecanismo é conhecido como autoliquidação ou cobrança reversa e já vem sendo aplicado pelo Brasil para o IPI, PIS e Cofins. Ao dispensar o fornecedor estrangeiro de obrigações relativas ao IVA, minimiza-se o custo de cumprimento e a complexidade. Para a administração tributária brasileira, é também vantajoso auditar empresas nacionais em lugar de estrangeiras.

Dessa forma, a OCDE atribui à empresa importadora o dever de declaração e pagamento do IVA, vez que o custo marginal dessa obrigação acessória é para elas menos impactante, por deterem documentos e informações necessárias ao lançamento. Ademais, o controle é melhor, pois evadir, nesse caso, requer o

descumprimento de várias exigências legais que recaem sobre importadores, exportadores e transportadores. Por já ser utilizado com sucesso no Brasil, o mecanismo poderia ser considerado na regulamentação do IBS e da CBS.

III. Registro do vendedor estrangeiro nas transações B2C: Nas transações B2C, o vendedor estrangeiro deve registrar-se para fins de IVA no país do consumidor e recolher o imposto na fonte.

Comentário: nas transações B2C, a pulverização dos consumidores pessoas físicas torna mais difícil o controle fiscal. As diretrizes da OCDE recomendam o registro do vendedor estrangeiro, mas enfatiza que se dê opção para um registro simplificado, contendo apenas as informações e obrigações necessárias para operar e efetuado por meios eletrônicos disponíveis na página da administração tributária na Internet. Sem a simplificação, empresas estrangeiras podem incorrer em custos desnecessários e capazes de desestimulá-las a entrar no mercado, algo que conflita com a neutralidade, pois as regras do IVA devem ser elaboradas de forma que não sejam elas a principal influência nas decisões empresariais. Com efeito, da teoria econômica sabe-se que uma empresa estrangeira mais eficiente pode aumentar o bem-estar social, não sendo o IVA o instrumento adequado para proteção do mercado nacional.

Para as empresas estrangeiras de registro simplificado, as diretrizes da OCDE recomendam que não sejam concedidos créditos de IVA. O imposto pago seria definitivo, simplificando os procedimentos de controle das administrações tributárias. As obrigações também seriam mínimas. Entretanto, caso a empresa estrangeira queira fazer uso dos créditos, bastaria registrar-se no regime normal e passar a atuar como as empresas brasileiras, ficando sujeita a todas as obrigações legais.

Já dissemos que a legislação brasileira prevê que a plataforma estrangeira deve ter um CNPJ e um representante legal no Brasil, mas a criação de um regime simplificado para marketplaces e sem direito a créditos é algo que pode ser debatido na regulamentação da reforma tributária. Outra questão é como garantir o cumprimento por parte de empresas de fora da jurisdição brasileira. De fato, pode não ser possível ao Fisco aplicar multas a entidades estrangeiras, mas o bloqueio no Brasil de um site de compras es-

trangeiras é possível por aplicação de recursos tecnológicos, desde que haja autorização judicial¹⁰ ou de autoridade competente.

Importante destacar que o PLP n. 68/24 adotou, em sua versão original, o princípio de que o IBS e a CBS devem ser pagos mesmo por empresas localizadas no exterior e sem presença física no Brasil, alinhando-se às práticas envolvidas com a economia digital.

IV. Responsabilidade de intermediários: as diretrizes da OCDE admitem duas abordagens para o tratamento de intermediários, caso em que se identificam os marketplaces:

- a. a abordagem contratual, que toma por base os contratos entre as partes; e
- b. a atribuição ao intermediário de responsabilidade tributária para fins de cumprimento das obrigações relativas ao IVA.

Comentário: ambas as abordagens podem ser discutidas com vistas a aprimorar a regulamentação da reforma tributária. A abordagem contratual vale-se da vontade expressa entre as partes, quando, por exemplo, o marketplace assume a responsabilidade pelas obrigações atinentes ao IVA junto ao fornecedor. A desvantagem para o Fisco advém da necessidade de conhecer e interpretar esses instrumentos, que podem estar escritos em idiomas diferentes. A falta de clareza pode gerar prejuízos ao recolhimento do IVA. Já a abordagem da responsabilidade tributária, embora contestada por Barreto (2000), é admitida pela OCDE. De fato, ao imaginar uma situação em que um marketplace apresente muitas lojas estrangeiras localizadas em diferentes jurisdições, é mais simples e menos custoso para administração do IVA lidar com o marketplace do que com todas as lojas mencionadas. Todavia, a OCDE estabelece que as jurisdições devem emitir orientações claras sobre todas as obrigações dos intermediários, visto que a atribuição de responsabilidade não lhes deve acarretar custos exagerados.

¹⁰ Houve casos em que autoridades brasileiras bloquearam o acesso de plataformas digitais. Um exemplo notável é o bloqueio temporário do WhatsApp em várias ocasiões, devido a ordens judiciais. Esses bloqueios foram implementados pelos provedores de serviços de internet a pedido das autoridades judiciais.

Por construção, o IVA deve recair sobre o consumidor final. As diretrizes da OCDE estipulam que “o ônus do IVA não deve recair sobre as empresas, salvo quando explicitamente previsto na legislação”. Abre-se a possibilidade de a legislação definir casos em que as empresas devem suportar o ônus do imposto, mas o legislador deve ser cuidadoso para não gerar complexidade e insegurança jurídica. Em resumo, pode-se discutir a responsabilização de plataformas digitais e marketplaces na regulamentação da reforma tributária, desde que firmados os princípios da neutralidade e simplificação, jamais onerando desnecessariamente as empresas.

V. Com relação ao nível de tributação, as empresas estrangeiras não devem ser desfavorecidas ou favorecidas em comparação com as empresas nacionais da jurisdição onde o imposto é devido ou pago.

Comentário: o tributo não deve ser um diferencial no arranjo competitivo das empresas, exceto se houver intenção do governo para esse fim. Supondo-se uma legislação equilibrada para o IBS e a CBS, deve-se evitar a competição desleal por plataformas estrangeiras, aumentando a capacidade de *enforcement* dos fiscos brasileiros, principalmente nas transações com serviços e intangíveis. Além da possibilidade de solicitar o bloqueio de uma plataforma não conforme, é vital que o Fisco brasileiro intensifique a participação nos mecanismos de cooperação internacional entre as autoridades fiscais para combater a evasão e a fraude fiscal, nas trocas de informações e na implementação de tecnologias avançadas para monitorar as transações.

5. Conclusão

A economia digital trouxe a realidade das compras internacionais de bens e serviços não apenas para empresas, mas para contribuintes brasileiros de todas as classes sociais. O crescimento do comércio eletrônico no Brasil é consistente, as cifras são bilionárias e devem aumentar nos próximos anos. O fenômeno das vendas por marketplaces, verdadeiros shopping centers de lojas

virtuais, não pode passar à margem das discussões da Reforma Tributária, haja vista que a economia digital é a economia do presente e do futuro.

Dessa forma, este breve texto examinou as inquietudes que envolvem a tributação de marketplaces no Brasil e algumas das diretrizes emanadas pela OCDE para tributação do IVA no comércio eletrônico transfronteiriço para indicar possíveis caminhos para discussão na regulamentação da Reforma Tributária. Dentre os principais pontos examinados destacam-se:

- (i) a necessidade de regras consistentes para identificação do local do consumo final e da jurisdição com direito de tributar, em obediência ao princípio do destino, previsto na EC n. 132. Isso será crucial para dar segurança às empresas e aos entes federados;
- (ii) a diferenciação de regras para regular as operações entre empresas (B2B e entre empresas e pessoas físicas (B2C);
- (iii) o mesmo com relação a mercadorias versus serviços e intangíveis, estando as primeiras sujeitas a controle de fronteira nas aduanas;
- (iv) a recomendação de regime simplificado opcional para plataformas digitais estrangeiras, que, sem lhes dar vantagem competitiva perante as nacionais, facilitem a existência de um bom ambiente de negócios;
- (v) a possibilidade de atribuir a plataformas estrangeiras a responsabilidade por obrigações atinentes ao IBS e CBS, desde que não se lhes imponha custos excessivos e desnecessários.
- (vi) a manutenção de níveis equivalentes de tributação de plataformas nacionais e estrangeiras, bem como dos respectivos custos de cumprimento, tanto quanto possível;
- (vii) a cooperação entre os fiscos do Brasil e do exterior para que o necessário controle fiscal das operações, principalmente as transfronteiriças, por desafiem os contornos jurisdicionais.

Este texto não esgota as nuances da tributação de marketplaces, mas espera-se contribuir para a excelência da regulamentação da Reforma Tributária da EC n. 132, procurando dotar o Brasil de legislação moderna e alinhada aos padrões internacionais. Destaque-se que além de buscar preservar a arrecadação do Estado

sob custos administrativos adequados, toda discussão envolvendo a tributação de marketplaces deve primar pela segurança jurídica e baixos custos de cumprimento de obrigações fiscais para o IBS e a CBS.

Referências

- BARRETO, P. A. (2020). Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. *Revista Direito Tributário Atual*(45), pp. 625-650. Fonte: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1214>São Paulo
- BRASIL. (20 de dezembro de 2023). Emenda Constitucional n. 132. *Diário Oficial da União*. Fonte: Gov.BR: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm
- BRASIL. (25 de Abril de 2024). PLP n. 68 . Brasília , DF: Câmara dos Deputados.
- ECBR. (29 de junho de 2024). Fonte: e-Commerce Brasil: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/o-impulso-do-e-commerce-no-brasil-perspectivas-ate-2027>
- KPMG. (9 de maio de 2024). Fonte: <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2024/05/tnf-eu-new-draft-of-eu-vat-reform-vat-in-digital-age-vida.html>
- OCDE. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. Paris: OCDE.
- OCDE. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018* . Paris: OCDE .
- OECD/GBM/CIAT/BID. (2021). *Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica y el Caribe*. Paris: OCDE.
- PARAÍBA. (s.d.). Lei Estadual n. 6.379/1996. João Pessoa, PB.
- RFB. (11 de 2022). *receitafederal*. Fonte: GOV.BR: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletim-nfe/boletim-da-nfe-edicao-09-e-commerce.pdf/view>
- RFB. Cosit. (27 de setembro de 2021). Solução de Consulta n. 170. Brasília, DF.
- RIO DE JANEIRO. (s.d.). Lei Estadual n. 8.795/2020 . Rio de Janeiro, RJ.

TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS FINANCEIROS NO IBS E NA CBS: ANÁLISE DO PLP 68/2024

Cristiano Luzes¹

Valério de Castro Neto²

1. Introdução

O Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”) é um tributo plurifásico e não-cumulativo. Sua sistemática é baseada na neutralidade tributária, de modo que sua modelagem não deve, tanto quanto possível, influir na organização das atividades empresariais. Além disso, neutralidade pressupõe também que a carga tributária deve incidir sobre o valor da operação ao consumidor final, e não sobre o montante acrescido em cada etapa da cadeia de produção e fornecimento de bens e serviços.

Em regimes cumulativos com longas cadeias produtivas, a alíquota efetiva incidente sobre a operação é maior do que a alíquota nominal. A base de cálculo de uma operação posterior é agravada pelo tributo incidente na operação anterior, o que aumenta artificialmente o preço e oculta o real ônus fiscal suportado.

Apesar de a tributação cumulativa ser mais simples, suas externalidades impactam a livre organização empresarial e a transparência da carga fiscal. Além disso, em sistemáticas cumulativas, as empresas com maior poder econômico tendem a verticalizar suas operações, internalizando as etapas intermediárias. Como consequência, empresas de pequeno e médio porte, pela incapacidade de incorporar etapas intermediárias em seus processos, suportam maior carga tributária.

¹ Doutor em Direito pela PUC/SP. Mestre em Direito pela UFPE. Pesquisador do NEF/FGVSP. Advogado.

² Bacharel em Direito pela UFPE. Pesquisador do NEF/FGVSP. Advogado.

A sistemática de crédito e débito, atrelada ao crédito financeiro e alíquotas indistintas para bens e serviços, são os instrumentos imprescindíveis para a neutralidade tributária. O efeito desejado é maior competitividade de mercado, horizontalização da cadeia e transparência.

Nesse modelo, são ainda excluídos o retorno obtido na operação com bens de capital e a aquisição de bens de capital. O propósito é a não tributação do investimento, de modo que um modelo IVA ideal corresponde à tributação dos lucros e da remuneração do trabalho, excluídos em cada etapa da cadeia os bens e serviços consumidos e os investimentos realizados. Pelo mesmo raciocínio, não deve haver tributação sobre o retorno do capital aplicado, como em caderneta de poupança e CDB, a fim de que não haja déficit de neutralidade entre a renda consumida hoje e o consumo postergado.

Nos serviços financeiros, existe uma complexidade adicional pela forma como os preços são compostos. Se o IVA incide sobre a renda consumida e tendo como parâmetro o valor adicionado, as transações cuja composição de preço não é linear precisam de etapas adicionais de cálculo para que o tributo se mantenha neutro.

As instituições financeiras remuneram seus serviços em dois grupos: (i) serviços remunerados por tarifas; e (ii) serviços remunerados por margem de intermediação (*spread*).

O *spread* é a remuneração da instituição financeira pela margem de intermediação, e consiste na diferença entre o custo para a sua tomada de crédito (operações passivas) e o valor pelo qual ele é concedido pela instituição para outros tomadores (operações ativas). A composição do valor do *spread* é realizada através de diversas rubricas, como o custo da tomada do crédito, o risco do negócio e as despesas operacionais da instituição. Considerando que, simultaneamente, ocorrem diversas operações de tomada e de concessão de crédito pela instituição, a remuneração dela é diferente em cada caso.

As atividades remuneradas por tarifas são plenamente compatíveis com o sistema de crédito e débito. Nas atividades remuneradas por margem de intermediação a identificação do valor acrescido é mais complexa, em virtude da dificuldade de se individualizar os custos de cada operação. Além disso, como a precifica-

ção contempla também o *rating* do tomador do crédito, o valor praticado não traduz o valor acrescido necessariamente.

Por esses motivos, a tributação das atividades remuneradas por margem são um desafio. A maioria das jurisdições isentam o sistema financeiro do IVA, em virtude dessas dificuldades.

No Brasil, o sistema atual é inteiramente cumulativo, com incidência do PIS/COFINS sobre as receitas de serviços financeiros remunerados por margem (4,65%) e ISS sobre os serviços remunerados por tarifa (2 a 5%).

O PIS/COFINS cumulativo de 4,65% incidirá sobre as receitas das instituições financeiras listadas em lei, inclusive sobre as receitas de tarifas e de intermediação por margem. O método, na tributação do *spread*, é de subtração, ou seja, considera-se a receita da margem de intermediação e depois são feitas as exclusões do custo de captação, conforme lista definida em lei³. As perdas ou provisões para devedores duvidosos (PDD) não são excluídas da base.

Dessa forma, a tributação no Brasil não contribui para formação de um ambiente de mercado competitivo na oferta ao crédito; estimula a verticalização da cadeia, com a incorporação de diversas atividades intermediárias; torna o custo fiscal do crédito pouco transparente; e, ainda, onera o financiamento do setor produtivo, por não permitir a recuperação do resíduo tributário no custo do crédito.

A experiência brasileira de tributação do *spread* pelo método subtrativo, por outro lado, torna possível agora, com os ajustes no modelo trazido no PLP 68/2024, uma tributação mais neutra dos serviços financeiros remunerados por margem. O texto assegura o crédito pelo tomador (crédito para frente), através de uma sistemática que razoavelmente atende à neutralidade sem prejuízo da praticabilidade. Além disso, traz aperfeiçoamentos ao método subtrativo nos serviços remunerados por margem, na medida em que aumenta as possibilidades de exclusão do custo de captação.

³ Vide art. 3º, § 6º, I, da Lei n. 9.718/98.

2. Tributação do Spread no PLP 68/2024

Feita essa exposição introdutória, faremos agora breves comentários sobre a proposta em discussão hoje no Congresso Nacional, a partir do PLP 68/2024. Para a análise, consideramos o texto aprovado na Câmara dos Deputados em 10/07/2024, cujo autógrafa foi encaminhado ao Senado em 19/07/2024.

O PLP 68/2024, a partir do art. 176, trata do regime específico de serviços financeiros. Não se trata de benefício fiscal, mas de técnica de apuração que visa capturar o valor referente ao serviço efetivamente prestado. Por esse motivo, a aplicação do tratamento específico se limita aos negócios em que a sistemática de apuração do IBS e da CBS não se adapta, podendo gerar distorções tanto no cálculo do tributo devido quanto na sistemática de creditação. Por isso, as atividades remuneradas por tarifas, por serem plenamente compatíveis com o IBS e com a CBS, ficarão submetidas ao regime geral do tributo. Essa submissão é determinação constitucional, conforme art. 10, § 1º, I, da EC n. 132/23.

No art. 177 o texto traz a definição tipológica dos serviços financeiros, com diversas modalidades. O critério de incidência do IBS e da CBS leva em conta a natureza dos serviços prestados e não a natureza da entidade prestadora dos serviços, como temos no modelo atual de PIS/COFINS. Caso uma empresa possua múltiplas atividades, algumas sujeitas ao regime específico e outras ao regime geral, haverá apuração segregada dos tributos conforme as normas de cada regime, nos termos do art. 179.

O *spread* está entre os serviços elencados no art. 177, caracterizado como operação de captação e repasse de crédito.

Nos termos do art. 180, a base de cálculo dos tributos no regime específico dos serviços financeiros será o seu preço, com determinadas deduções. Além disso, contanto que não tenham sido deduzidas da base de cálculo, não serão consideradas receitas as (i) reversões de provisões; e (ii) as recuperações de créditos baixados com prejuízo.

As deduções da base de cálculo se restringem às atividades operacionais da entidade sujeita ao regime específico, vedada a dedução de despesas administrativas. No caso de sociedades cooperativas que ofereçam serviços financeiros e optem por se submeter ao respectivo regime específico, as deduções de base de cálculo serão revertidas proporcionalmente ao percentual de operações

sujeitas a alíquota zero em relação ao total de operações da cooperativa.

É dizer que as operações relacionadas ao ato cooperativo, justamente por não se sujeitarem ao IBS e a CBS, também não serão deduzidas da base de cálculo. Esse ajuste na apuração assegura que as cooperativas não tenham vantagem com relação a demais contribuintes sujeitos ao regime específico, proibindo a dedução de despesas não vinculadas à base de cálculo tributável.

As deduções específicas das operações de créditos remuneradas pelo *spread* estão previstas no art. 185. As rubricas dedutíveis se referem a elementos que não compõem o preço do serviço, mas são inerentes à operação.

Além das deduções específicas, também será excluída da base de cálculo a aplicação da Taxa Selic à diferença positiva entre os ativos em operações de crédito concedidas pela instituição financeira e os passivos em operações de crédito tomados pela instituição financeira, nos termos do art. 185, § 6º. Caso essa fórmula tenha resultado positivo, significa que as operações de crédito da entidade são majoritariamente realizadas com capital próprio, de forma que o retorno da Taxa Selic sobre essas rubricas será expurgada da base de cálculo.

A exclusão desse resultado da base de cálculo visa resguardar a essência de um IVA, pois esse tipo de tributo não se presta a incidir sobre os investimentos das entidades. Assim, o referido ajuste assegura que a tributação recaia apenas sobre o retorno do capital superior à Taxa Selic, que consiste em parcela da remuneração da instituição financeira no *spread*. Há uma presunção legal de que a aplicação da Taxa Selic sobre o capital próprio é investimento da entidade. Esse retorno é uma atualização monetária normal, que poderia ser alcançado sem que a instituição financeira realizasse operações de crédito, considerando que é a taxa básica de juros da economia.

Esse ajuste na base de cálculo foi incluído no texto final do PLP 68/2024. Até então, as receitas financeiras do capital próprio das instituições financeiras seriam tributadas pelo IBS e pela CBS. A inclusão é importante, na medida em que a tributação sobre o consumo ocorre sobre o lucro decorrente da atividade operacional, e não sobre o retorno esperado do capital aplicado, razão pela qual os investimentos das entidades devem ser expurgados da base de cálculo. A medida também assegura a isonomia das insti-

tuições financeiras com os contribuintes do IBS e da CBS não submetidos ao regime específico dos serviços financeiros, que não sofrem incidência do IBS e da CBS sobre seus investimentos.

Caso a fórmula comentada não tenha resultado positivo, significa que o financiamento das atividades da instituição financeira decorre do capital de terceiros. Nesse caso, a fórmula não possibilitará a dedução da base de cálculo, considerando que não há investimento financeiro da entidade a ser expurgado. Haverá, contudo, despesas financeiras no custo de captação do capital de terceiros, que deverá ser deduzida da base de cálculo para assegurar que o IBS e a CBS incidam sobre o *spread*, vide art. 185 do PLP 68/2024. Nos termos do dispositivo, serão expurgadas as rubricas referentes às: despesas financeiras na captação do crédito e do câmbio, perdas ou encargos em operações financeiras e as despesas com assessores, consultores e correspondentes.

O capital próprio e o capital de terceiros são bens substitutos. Os ajustes previstos no PLP 68/2024 asseguram a neutralidade do sistema, considerando que há previsão de (i) exclusão da base de cálculo no caso de financiamento da atividade da entidade com capital próprio; e (ii) dedução da base de cálculo no caso de financiamento da atividade da entidade com capital de terceiros. As instituições financeiras não optarão por utilizar capital próprio ou de terceiros em razão da incidência tributária, mas de questões comerciais.

Esses ajustes na base de cálculo são importantes, pois o *spread* se limita à remuneração da instituição financeira pela operação de crédito. Assim, todas as rubricas que representam capital alheio, retorno normal dos investimentos e despesas inerentes à viabilização da operação devem ser expurgadas da base de cálculo do IBS e da CBS.

A técnica de apuração da base de cálculo do *spread* se aproxima do modelo do PIS/COFINS, pois ambos adotam o método subtrativo. Nele, a base de cálculo é apurada a partir de determinadas adições e deduções. A vantagem desse modelo é que não é necessário individualizar as operações realizadas, trazendo praticabilidade ao sistema. Por outro lado, como não há individualização das operações, o crédito a ser concedido para os que contratam os serviços financeiros precisará, também, de uma fórmula presumida.

As alíquotas dos serviços financeiros serão específicas e uniformes nacionalmente. Apesar de ainda não terem sido definidas, elas serão fixadas de modo a manter, até 2033, a carga tributária de PIS/COFINS atualmente suportada pelas instituições financeiras, nos termos do art. 184 do PLP 68/2024.

3. Crédito na aquisição de operações de crédito, de câmbio, com títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, de securitização e de faturização

Os contribuintes do IBS e da CBS sujeitos ao regime regular e que forem tomadores de operações de crédito das instituições financeiras poderão se creditar dos tributos recolhidos na operação. Como a apuração dos tributos não ocorre de forma individualizada, a regra de creditamento é específica.

O cálculo do crédito no IBS e CBS geram menos distorções do que o que ocorre com o PIS/COFINS. No modelo previsto no PLP 68/2024, o creditamento para frente está autorizado e será similar ao montante do tributo recolhido pela instituição financeira. Os créditos apropriados pelos tomadores dos serviços serão calculados pela mesma alíquota devida sobre a operação realizada. Esse montante será aplicado sobre a parcela da despesa financeira que supere a Taxa Selic, pelo regime de caixa, após a devolução do montante principal e do pagamento da Taxa Selic, nos termos do art. 188.

A fórmula utilizada expurga da base de cálculo do crédito o montante principal do empréstimo e os juros da Taxa Selic. A regra consiste numa presunção legal de que os juros que superam a Taxa Selic equivalem, para fins fiscais, à remuneração da instituição financeira pela operação realizada, ensejando assim o crédito. A presunção decorre do entendimento que as instituições financeiras, em regra, se remuneram por meio do *spread* em margens superiores à da taxa do governo.

Apesar de não atender completamente à neutralidade, a metodologia de cálculo se impõe como medida de praticabilidade tributária. No sistema neutro ideal, o crédito deveria corresponder ao *spread* efetivamente obtido pela instituição financeira, contratado como custo pelo adquirente. O custo do *spread* equivalente ao crédito garantiria um sistema integralmente neutro. A presunção do

spread pelo excedente sobre a Taxa Selic torna possível um cálculo por aproximação, em favor da praticabilidade, dadas as dificuldades na obtenção do cálculo do *spread* operação a operação.

A regra poderá resultar em déficit de neutralidade, em algumas situações residuais. Por exemplo, não haverá crédito na obtenção de taxas inferiores à Selic pelo tomador, independentemente de haver margens efetivamente apuráveis na instituição financeira. Também o custo de captação acima da Selic não será capturado pela regra de crédito, que pressupõe como margem a diferença entre a Selic e os juros praticados. Essas eventuais diferenças entre a fórmula do crédito pelo tomador e o *spread* efetivamente obtido, podem ser ressaltadas pela assincronia entre o momento da realização do custo de captação e a liquidação do crédito, dado que a regra será o regime de caixa. Isso porque variações muito acentuadas na Selic poderão distorcer o efeito da fórmula de crédito, reduzindo ou ampliando o crédito para o tomador, independentemente do *spread* efetivamente obtido.

No art. 189, foi criada regra com efeito de mitigar o déficit de neutralidade da fórmula de crédito. Alternativamente, os contribuintes sujeitos ao regime regular que adquirirem serviços financeiros com contraprestações individualizadas pela operação, poderão apropriar créditos com base nos valores do IBS e da CBS pagos pelo fornecedor. Essa possibilidade assegura aos clientes das instituições financeiras a apropriação de créditos idênticas aos débitos de IBS e CBS incorridos na operação. Nesses casos, a utilização da fórmula presumida do crédito é dispensada, em virtude da individualização das contraprestações, que torna possível identificar exatamente o débito de IBS e CBS incorrido pela instituição financeira na operação. A apropriação de créditos desta maneira só poderá ocorrer caso o Comitê Gestor reconheça a possibilidade, a partir do cruzamento de dados fornecidos pelos diversos agentes na cadeia produtiva.

O regime de caixa, por fim, assegura que tomadores de créditos inadimplentes não se creditem da operação que não teve correspondente recolhimento do IBS e da CBS pela instituição financeira. A opção pelo regime de caixa na tomada do crédito é coerente com a não cumulatividade, considerando que a instituição financeira poderá, em caso de inadimplemento, deduzir os valores da operação ou excluí-los da base de cálculo do IBS e da CBS. Assim, como o crédito deve ser compatível com o débito recolhi-

do, a técnica de apuração evita a cumulatividade do sistema e resguarda, ainda que não plenamente, a neutralidade.

4. Despesas de captação e despesas administrativas – A situação dos correspondentes bancários

Em razão da dimensão continental do Brasil, as instituições financeiras se utilizam de Correspondentes Bancários (“Corbans”) para ter capilaridade em áreas do país em que não há agências financeiras. Os Corbans são entidades regulamentadas pelo Banco Central⁴ que atuam por conta e ordem da instituição financeira, prestando atendimento ao público desde a abertura de contas de depósito e pagamento, até a realização de operações de crédito.

Os valores pagos aos Corbans integram o custo da operação de crédito, diminuindo o *spread* da instituição financeira. Na sistemática do PIS/COFINS, há relevante contencioso relacionado às despesas com Corbans, em razão da classificação da natureza jurídica dessas rubricas.

As instituições financeiras argumentam que os dispêndios com Corbans representam despesas de intermediação financeira, uma vez que são incorridas para obtenção e aplicação de recursos. Consequentemente, seriam rubricas dedutíveis da base de cálculo do PIS/COFINS, nos termos do art. 3, § 6º, I, “a”, da Lei n. 9.718/98⁵.

⁴ Vide Resolução CMN n. 4.935/21

⁵ Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (...)

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (...)

O Fisco, por outro lado, argumenta que a contratação dos Corbans é uma opção empresarial das instituições financeiras, que poderiam situar agências e empregados nas regiões de atuação dos Corbans. Além disso, não se trataria de despesa de intermediação financeira (relação jurídica entre instituição e terceiros), mas despesa para intermediação financeira (que propiciam a atividade da instituição, sendo despesa administrativa).

O entendimento do STJ se consolidou pela indedutibilidade das despesas com Corbans da base do PIS/COFINS – vide AREsp n. 2.001.082/SP (Primeira Turma) e REsp n. 1.872.529/SP (Segunda Turma). A Corte entende que se tratam de despesas administrativas de atividade meio, de maneira que permitir a dedução dessa rubrica implicaria, indiretamente, na possibilidade de dedução de qualquer despesa assumida pela entidade para manutenção da atividade operacional. A conclusão do STJ, contudo, está atrelada ainda à não cumulatividade restrita do PIS/COFINS, que não é integralmente aplicável ao modelo de tributação IVA. O entendimento adotado implica maior resíduo tributário, violando a neutralidade e aumento o ônus fiscal da operação.

No projeto original do PLP 68/2024, os Corbans não constavam entre os prestadores de serviços financeiros, tampouco entre as despesas dedutíveis da base de cálculo nas operações de crédito. Apesar da omissão inicial dos Corbans, outros agentes que também são regulados pelo Banco Central e que representam redução do *spread* (em decorrência do aumento do custo da operação) já constavam no texto, como operadores autônomos de investimento.

O texto final do PLP68/2024 aprovado pela Câmara dos Deputados incluiu os Corbans entre os prestadores de serviços elegíveis ao regime específico, vide art. 178, § 2º, V. Além disso, as despesas com esses prestadores de serviço serão dedutíveis da base de cálculo do IBS e da CBS, conforme art. 185, IV. Similar à situação dos Corbans é a dos consultores de valores mobiliários. A inclusão dos consultores foi concretizada, também, na redação final aprovada pela Câmara dos Deputados.

A simetria entre o operador autônomo e o Corban é medida de isonomia entre os diferentes prestadores de serviço. Mais importante do que isso, sua inclusão nas rubricas dedutíveis preserva a neutralidade do IBS e da CBS, na medida em que não gera resíduo tributário na cadeia produtiva, assegurando que a incidência tributária recairá sobre o valor acrescido naquela operação. A

adequação da redação legislativa, além de resguardar a neutralidade do tributo, evita o contencioso que já ocorria no PIS/COFINS, aprimorando a racionalidade do sistema tributário.

5. Tributação das Cooperativas de crédito

O art. 269 do PLP prevê a possibilidade de opção das sociedades cooperativas ao regime específico do IBS e da CBS, com alíquota zero dos tributos. Nos termos do artigo, a alíquota zero irá incidir sobre as operações em que o associado destina bem ou serviço para a cooperativa de que participa e as operações em que a cooperativa fornece bem ou serviço a associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS.

No texto do substitutivo do PLP 68/2024, aprovado na Câmara dos Deputados, consta expressamente a regra de opção para as cooperativas de crédito. Nos termos do art. 182, as cooperativas que fornecerem serviços financeiros poderão realizar a opção pelo regime especial de cooperativas, na forma do art. 269 do PLP 68/2024. Em relação às deduções da base de cálculo, serão afastadas na proporção das receitas de operações beneficiadas. A alíquota zero irá se aplicar no fornecimento de serviços financeiros pela cooperativa a seus associados, inclusive os serviços remunerados por tarifas e comissões.

O texto do substitutivo apresenta melhoras significativas em relação ao texto original encaminhado à Câmara dos Deputados. Deixa claro que as cooperativas de crédito também poderão realizar a opção pelo regime específico das sociedades cooperativas, como também deixa claro que poderão estar sujeitos a um regime misto de tributação, com apuração do IBS e da CBS pelo regime específico dos serviços financeiros remunerados por margem (*spread*), nas operações da cooperativa de crédito com terceiros, ou seja, quando o tomador do crédito for não associado sujeito ao regime regular do IBS e da CBS.

Uma cooperativa de crédito é instituição financeira, regida pelas regras da Lei 4.595/64 e da Lei 5.764/71 e Lei Complementar 130/09. É associação formada precipuamente com o fim de ofertar serviços financeiros a seus associados. O associado cooperado é usuário dos serviços da cooperativa e ofertante de recursos em operações passivas de captação de crédito pela cooperativa. Por

se tratar de associação sem fins lucrativos, o superávit registrado pela cooperativa e distribuído aos associados será tributado na pessoa física.

Cooperativas de crédito realizam captação de recursos e oferta de crédito exclusivamente com seus cooperados, salvo nas operações com outras instituições financeiras e outras entidades beneficiadas. As cooperativas de crédito também poderão se filiar a centrais cooperativas de crédito e confederações de crédito, para a captação e oferta de crédito. A cooperativa é livre para prestar outros serviços financeiros, que não sejam operações de crédito, a tomadores não associados.

Dessa forma, uma cooperativa de crédito poderá estar sujeita ao regime especial de serviços financeiros remunerados por margem (*spread*), quando realizar a captação ou oferta de crédito para outras instituições financeiras e entidades beneficiadas. Por meio da segregação das receitas com entidades não cooperativas, será possível a apuração do IBS e da CBS, com incidência dos tributos, assegurada a dedução dos custos de captação, na forma do regime especial de serviços financeiros, na proporção das receitas obtidas com entidades não associadas.

O art. 270 do substitutivo do PLP 68/2024 dispõe que o associado que oferta bem ou serviço para a cooperativa poderá transferir o crédito das operações antecedentes, de modo que o crédito acumulado pelo associado poderá ser aproveitado pela cooperativa. A regra tem a finalidade de evitar a oferta do associado à cooperativa (com alíquota zero) seja onerada com resíduo tributário. Assim, a regra garante a neutralidade nas operações passivas da cooperativa, através do crédito presumido na entrada de bens e serviços com alíquota zero.

No que concerne à cooperativa de crédito, o art. 270 garante que a cooperativa poderá aproveitar os créditos dos serviços sujeitos ao regime geral, tomados de seus associados. Isso significa que, a despeito da alíquota zero, a cooperativa poderá tomar crédito dos serviços financeiros remunerados por tarifa e outros bens e serviços que adquirir de seus associados, de modo a favorecer a mutualidade no âmbito da cooperativa. Ou seja, as cooperativas terão vantagem tributária efetiva, com o expurgo do resíduo tributário, na aquisição de bens e serviços de seus cooperados.

Mas a regra do art. 270 não conforma a situação da tomada de crédito pela cooperativa, em operação passiva de captação

com seus associados. Ou seja, o associado não transfere crédito do IBS e da CBS para a cooperativa, nem poderá haver dedução sobre o custo de captação, salvo nas receitas obtidas com entidades não associadas.

1. Receitas de operações de crédito com associados – alíquota zero, sem deduções.
2. Receitas de operações de crédito com não associados – incidência do IBS e da CBS, com deduções, aproveitadas sobre o custo de captação na proporção das receitas com não associados em relação ao total de receitas.
3. Receitas de operações remuneradas por tarifa com associados – alíquota zero, sem crédito para o tomador do serviço.
4. Receitas de operações remuneradas por tarifa com não associados – incidência do regime geral do IBS e da CBS, com crédito para o tomador do serviço.

Em relação às operações passivas, temos o seguinte quadro:

1. Aquisição de bens e serviços sujeitos ao regime geral de IBS e da CBS com associados – alíquota zero, com transferência de crédito presumido acumulado pelo fornecedor associado.
2. Aquisição de bens e serviços jeito ao regime geral de IBS e da CBS com não associados – incidência do IBS e da CBS, com crédito.
3. Custo de captação de crédito com associado – alíquota zero, sem dedução do imposto.
4. Custo de captação de crédito com não associado (instituições financeiras e entidades beneficiadas) – incidência do regime especial de serviços financeiros, com dedução do custo na proporção das receitas com não associados em relação ao total de receitas.

A regra do substitutivo do PLP 68/2024 tem a virtude de ser de fácil implementação. A aplicação a alíquota zero a partir da segregação das receitas é uma forma simples de apuração mista no âmbito das cooperativas de crédito.

Contudo, a segregação a partir das receitas implica certa assimetria entre a captação com associados e com não associados, se a oferta de crédito é precipuamente feita para os associados. Isso porque o custo de captação de outras entidades financeiras, numa cooperativa que oferta precipuamente crédito a seus associados, carrega resíduo tributário não expurgado por regra de crédito ou dedução do custo, como ocorre no regime geral e no regime especial para serviços financeiros

6. Regra antielisiva para FIDCs no IBS e CBS sobre serviços financeiros

Considerando que o IBS e a CBS visam tributar apenas a renda consumida, a renda poupada não é objeto de incidência desses tributos. Eventualmente, quando houver efetivo consumo da renda, eles incidirão. Em razão da racionalidade subjacente à tributação do consumo, os Fundos de Investimento não são contribuintes do IBS e da CBS. Essas entidades são entes despersonalizados e que atuam em favor de seus cotistas, que ao final são os destinatários das receitas auferidas no Fundo.

A não incidência de IBS e CBS aos fundos, contudo, é excepcionada no caso dos Fundos de Investimento em Direitos Creditórios ("FIDCs"). O art. 26, § 7º, do PLP 68/2024, faz remissão ao art. 190 do mesmo projeto de lei. Esses dispositivos determinam que os FIDCs que liquidem antecipadamente recebíveis serão contribuintes do IBS e da CBS, na hipótese de não serem classificados como entidades de investimento.

As entidades de investimento, nos termos do art. 23 da Lei n. 14.754/23, são os fundos que possuem gestão profissional, representada por agentes com poderes discricionários nas tomadas de decisão de investimento e desinvestimento. Essas entidades têm administração independente e se distanciam de Fundos artificiais, que são controlados por seus instituidores.

A tributação dos FIDCs que antecipam recebíveis e não são classificados como entidades de investimento é uma regra antielisiva, criada para que eles não sejam utilizados como instrumento de diferimento de incidência do IBS e da CBS para as entidades que realizam essas operações.

O resguardo dos FDICs classificados como entidades de investimento foi incluído apenas na redação final do texto aprovado pela Câmara dos Deputados. A inclusão assegura que a regra antielisiva não seja generalizada a todo e qualquer fundo, preservando o legítimo interesse das entidades de investimento.

7. Manutenção do IOF – legado do sistema anterior

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (“IOF”) é tributo de natureza extrafiscal, cuja incidência ocorre sobre os negócios jurídicos que envolvem as referidas operações. Em razão de sua natureza, ele possibilita à União a utilização do tributo com objetivo preponderante de intervir na política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores.

A instituição do IOF pela União está alinhada à sua competência de legislar sobre essas matérias, nos termos do art. 22, VII da Constituição. Em consonância com o seu caráter extrafiscal, o IOF não se submete aos princípios da anterioridade e legalidade, podendo ter sua alíquota alterada a qualquer momento e com aplicabilidade imediata, conforme arts. 150, § 1º e 153, § 1º, ambos da Constituição.

O IBS e a CBS, que possuem natureza preponderantemente fiscal, incidem sobre as mesmas operações que o IOF. A realidade econômica subjacente à incidência desses três tributos é a mesma, sendo que o IBS e a CBS se submetem às limitações constitucionais ao poder de tributar em razão de sua natureza.

A princípio, não há qualquer invalidade na bitributação do fato gerador por exações fiscais e extrafiscais. A natureza extrafiscal do imposto, em nossa tradição, acomoda-o ao lado do IBS e da CBS. Se a finalidade praticada para esses tributos é diversa, a sua incidência simultânea é válida. Sendo que isso só é verdade no cenário de o IOF aplicável em benefício de determinadas políticas fiscais e econômicas, com a utilização do crédito, câmbio, seguros e transferência de valores como instrumento.

Ocorre que o caráter extrafiscal do IOF vem sendo mitigado pelas Cortes Superiores, a exemplo da ADI n. 1.763/DF, em que o STF autorizou a incidência desse imposto sobre operações que envolvem pessoas jurídicas não submetidas ao Sistema Finan-

ceiro Nacional. Entendimentos como esse fragilizam a utilização do IOF como instrumento de formulação de políticas públicas, possibilitando seu uso em benefício da arrecadação.

A corroborar com a finalidade fiscal do IOF, a arrecadação federal com o imposto representou aproximadamente R\$ 62.222.000.000,00 (sessenta e dois bilhões, duzentos e vinte e dois milhões de reais) em 2023, conforme dados do Ministério da Fazenda⁶. Esse montante corresponde a aproximadamente 14,3% da arrecadação federal do PIS/COFINS.

A relevante arrecadação proporcionada pelo IOF torna sua extinção ou redução de alíquota um desafio, especialmente considerando que, para compensar a perda, o aumento da alíquota do IBS e da CBS não poderia ocorrer no âmbito do regime específico dos serviços financeiros. O art. 10, § 2º, da EC n. 132/23 determina que esses serviços serão tributados de forma a manter a arrecadação do PIS/COFINS. Assim, a redução da alíquota do IOF a 0% implicaria naturalmente o aumento da alíquota de referência do IBS e da CBS, com distribuição do encargo, que hoje é suportado apenas nas operações financeiras, por toda a cadeia de consumo.

Por outro lado, na perspectiva técnica do modelo do IBS e da CBS, não há justificativa técnica para manutenção do IOF: i) a realidade econômica subjacente à incidência do IOF é idêntica à do IBS e a da CBS, configurando caso de bitributação; ii) é crescente a utilização estritamente fiscal do IOF, o que torna sua validade questionável; iii) o IOF opera uma tributação cumulativa na cadeia, mitigando os ganhos de neutralidade obtidos com o IBS e a CBS. Esses fatores evidenciam que extinção do IOF ou a definição da sua alíquota a 0% no contexto da reforma tributária do consumo é tecnicamente necessária.

8. Importação e exportação de serviços financeiros

Nos arts. 225 e 226 o PLP trata da importação e exportação dos serviços financeiros. Na importação, os serviços financeiros

⁶ Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2023. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2023/analise-mensal-dez-2023.pdf/view>.

ros definidos no art. 177 terão a mesma alíquota aplicável aos respectivos serviços financeiros adquiridos de fornecedores domiciliados no País. As alíquotas praticadas serão aquelas praticadas no domicílio do importador, com respeito ao princípio do destino. Já a base de cálculo, terá o valor correspondente à receita auferida pelo fornecedor em razão da operação, com a dedução de um fator de redução, que terá a função de representar uma margem presumida. O fator de redução será definido por regulamento.

No § 1º, inciso I, do art. 225, o projeto dispõe que a importação de serviços financeiros terá como base de cálculo a receita, deduzida do fator de redução para contemplar a margem presumida. A margem presumida será definida em regulamento e levará em conta os limites da lei complementar para dedução da base de cálculo dos serviços financeiros. A margem presumida é o instrumento para definir o *spread*, que deverá se valer de bases que aproximem tanto quanto possível das margens usualmente praticadas no mercado. Ainda não está clara qual a metodologia será aplicada para identificação da margem presumida. O regulamento, contudo, não terá discricionariedade, pois a margem presumida terá de, tanto quanto for possível, atender ao princípio da neutralidade.

Na importação de serviços financeiros por contribuinte sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, constante do inciso II do § 1º, não serão apropriados créditos e a será aplicada a alíquota zero na importação. A regra causa menos distorções ao modelo, na medida em que dispensa o cálculo sobre a margem tributável e assegura a tributação na importação pela vedação ao crédito. Assim, o adquirente dos serviços, contribuinte do IBS e da CBS, não terá incidência do imposto na importação, mas o crédito fica excluído.

Já no inciso III, acrescido nos debates finais na Câmara, que trata da importação por contribuinte que realiza as operações do art. 177, I a V, incide alíquota zero na importação, sem prejuízo do direito de dedução da base de cálculo no regime específico para operação de crédito, de que trata o art. 185. A regra simplifica a importação de serviços financeiros por instituição financeira que oferta crédito na forma do regime específico, reduzindo a alíquota a zero, mas mantendo o direito à dedução. A dedução é necessária para garantir neutralidade em relação às operações internas de captação, que são deduzidas como despesa na operação de oferta

do crédito. Mas, considerando a realidade da maioria dos países de desoneração dos serviços financeiros remunerados por *spread*, em virtude da complexidade de identificação da base tributável, a regra cria uma diferenciação da tributação no mercado interno e na importação, cuja finalidade não está clara nem bem justificada. Há evidentes ganhos de fluidez no trânsito do capital internacional, com simplificação e menor custo da tributação, mas sem ganhos evidentes em relação ao modelo.

Fora das hipóteses dos incisos II (adquirente sujeito ao regime regular do IBS e da CBS) e III (adquirente que opera serviços financeiros remunerados por *spread*), será aplicada a regra geral do inciso I, que prevê a tributação da importação pela mesma alíquota praticada no País, deduzido o fator de redução a ser definido em regulamento. Na prática, a regra geral será aplicada para o importador de serviços financeiros não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, sendo, na maioria dos casos, consumidor final da cadeia. A inclusão do inciso III ao § 1º do art. 225, de certa forma, desnaturou a regra geral do inciso I, prevista na versão original do PLP 68.

A regra geral, por sua vez, tem deficiências quanto à sua aplicabilidade. A margem presumida, a ser considerada no fator de redução da base de cálculo, não tem metodologia ou parâmetro claro, e sua aplicação poderá resultar em contencioso tributário, tendo em vista o princípio da neutralidade. O inciso III esvaziou essa complexidade e atribuiu alíquota zero às importações por instituições praticam operações remuneradas por *spread*, que representam a maior parte das importações de serviços financeiros.

Na exportação de serviços financeiros, o art. 226 reproduz a regra da imunidade da exportação. Nas instituições que operam serviços remunerados por *spread* (incisos I a V do art. 177), a imunidade abrangerá a proporção das receitas com exportações sobre a receita total dos serviços financeiros. Da mesma forma, serão revertidas as deduções, na proporção das receitas com exportação. Nas receitas com os demais serviços financeiros, também será feito o cálculo proporcional das exportações em relação ao total das receitas, sendo assegurado, contudo, quando couber, as deduções das despesas.

No § 2º, o projeto traz uma regra antielisiva bastante abrangente e de difícil aplicação. Nos termos do dispositivo, “*não são considerados exportados os serviços financeiros prestados a entidades no exterior que sejam filiais, controladas ou investidas,*

preponderantemente, por residentes ou domiciliados no País que não sejam contribuintes do IBS e da CBS no regime regular, individualmente ou em conjunto com partes relacionadas”.

A regra tem finalidade antielisiva, com o objetivo de evitar o fornecimento de serviços com imunidade do imposto por entidades *offshore* relacionadas com contribuintes não sujeitos ao regime regular do IBS e da CBS. Ou seja, o objetivo do texto é tributar os serviços financeiros contratados indiretamente por residente brasileiro, através de *offshore*. Os termos empregados são abrangentes: empresa controlada ou investida em caráter preponderante; por contribuinte não sujeito ao regime regular do IBS e da CBS; o controle ou investimento pode ocorrer individualmente (relação direta) ou conjunto com partes relacionadas (relação indireta). As partes relacionadas correspondem àquelas definidas na legislação de preços de transferência.

A abrangência e imprecisão do texto, com termos que não são praticados na legislação tributária – tal como investimento em caráter preponderante –, tangenciam o limite da própria regra de imunidade da exportação e criam uma presunção absoluta de que o financiamento contratado por entidade estrangeira, por controlador, investidor ou parte relacionada no Brasil sujeito ao regime regular do IBS e da CBS, tem finalidade elisiva do imposto brasileiro. Além disso, a plasticidade dos termos empregados no projeto sujeitarão a matéria a contencioso tributário.

BREVES NOTAS SOBRE O IMPOSTO SELETIVO COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL NA REPARAÇÃO DE DANOS AMBIENTAIS NA PERSPECTIVA DE MUNICÍPIOS MINERADORES

*Stael Freire*¹

1 Introdução

A mineração ou extração de bens minerais, caracterizada pela rigidez locacional e pela exaustão dos recursos minerais, tem impacto ambiental e valor econômico. Abrange não só a atividade extrativa propriamente dita como também a indústria da transformação mineral (atividade industrial que transforma o recurso natural em matéria-prima e, depois, esta em produto). Essa é uma das atividades econômicas e industriais que contribuem de forma significativa para o desenvolvimento socioeconômico do país, tendo participação de cerca de 4% no PIB brasileiro (ANM, 2022).

Do ponto de vista jurídico, a Constituição Federal resguarda à União a propriedade dos recursos minerais do país², inclusive os do subsolo: “As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais [...], constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra” e

¹ Stael Freire é advogada, mestra em Direito Tributário pela FGV e especialista em Direito da Mineração. Atua como consultora tributária para municípios e como palestrante.

² Cf. “Art. 176 - CF/88- As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra”. *In*: BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016].

assegurada ao proprietário do solo a participação nos resultados da lavra. Como a mineração é a única atividade de impacto na natureza citada no texto constitucional³ como responsável pela recuperação ambiental, talvez aí se encontre uma sólida justificativa para a inclusão da extração mineral na base de Incidência do Imposto Seletivo (IS).

A Constituição Federal assegura à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios⁴ a participação no resultado da exploração de recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva ou a compensação financeira por essa exploração⁵, instituída pela Lei n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e regulamentada pela Lei n. 8.001, de 13 de março de 1990. Em 2017 essas leis foram alteradas no âmbito do chamado marco regulatório da mineração.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 incluiu no texto constitucional o Imposto Seletivo (IS), previsto no inciso VIII do art. 153, que incide, no caso da atividade de mineração, sobre a produção, a extração, a comercialização ou a importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. O texto complementar proposto para regulamentar o IS é o PLP 68/2024⁶, que define a sua arquitetura jurídica (incidência, base de cálculo e demais elementos). A repartição do produto da arrecadação do IS destina aos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos 10% (dez por cento) destinados aos Estados, além do FPM (Fundo de Participação dos Municípios) e dos demais fundos.

³ Cf. BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016], cit., art. 225.

⁴ Cf. BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016], cit., art. 20

⁵ Ibidem.

⁶ Cf. BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 68, apresentado em 25 de abril de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS) e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 1º jul. 2024.

Considerado o contexto, este trabalho visa a propor uma reflexão sobre a importância da repartição da arrecadação do Imposto Seletivo para Municípios mineradores, na perspectiva de uma mineração sustentável e da possibilidade de fiscalização compartilhada entre a Receita Federal do Brasil (RFB) e esses Municípios, particularmente os que extraem o ferro e seus concentrados, já que o ferro é o único minério sobre o qual está prevista a incidência do IS.

2 A mineração no Brasil

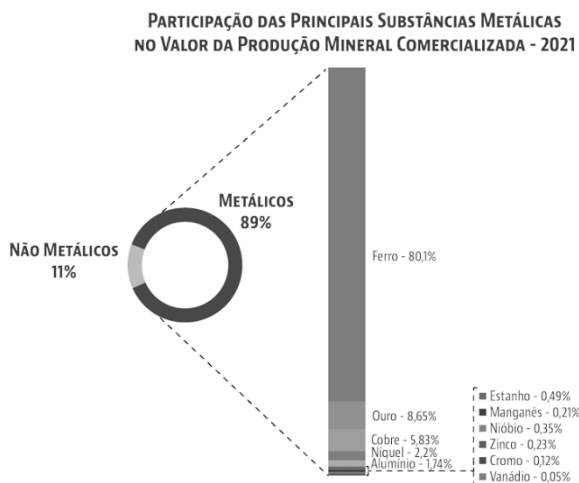
O Brasil detém um dos maiores patrimônios minerais do mundo e está entre os grandes produtores e exportadores de substâncias metálicas e não metálicas. O país também possui grande diversidade mineral. De acordo com o Anuário Mineral Brasileiro 2022 (ano-base 2021), as principais substâncias metálicas, considerada a produção bruta e a beneficiada, comercializadas no Brasil são alumínio (bauxita), cobre, cromo, estanho, ferro, manganês, nióbio, níquel, ouro (em regime de concessão), ouro (em regime de permissão), vanádio e zinco. Dessas substâncias, destaca-se a produção do minério de ferro, concentrada nos estados de Minas Gerais e do Pará, cuja comercialização em 2021 correspondeu a 80,89% de um total de R\$ 309.892.236.096,00 (trezentos e nove bilhões, oitocentos e noventa e dois milhões, duzentos e trinta e seis mil e noventa e seis reais), referente a toda a produção de metal comercializada, seja em estado bruto, seja beneficiada, seguida da produção de ouro (concessão), com R\$ 18.334.390.096,00 (dezoito bilhões, trezentos e trinta e quatro milhões trezentos e noventa mil e noventa e seis reais), e da produção do cobre, com R\$ 18.249.632.321,00 (dezoito bilhões duzentos e quarenta e nove milhões, seiscentos e trinta e dois mil, trezentos e vinte um reais).

Relativamente aos minerais não metálicos, a 17ª edição do Anuário Estatístico do Setor Transformação de Não Metálicos apresenta como de grande importância na utilização de substâncias minerais em todo o Brasil treze segmentos de transformação de bens minerais não metálicos: cimento, cerâmica vermelha, cerâmica de revestimento, vidro, cal, gesso, louças sanitárias e de mesa, fertilizantes e agrominerais, rochas ornamentais, gemas, joias e afins e refratários. O Anuário ressalta que o setor de transformação

de não metálicos é bastante significativo para o país, pois é a base de várias atividades econômicas essenciais, como a indústria de construção civil, um dos principais indutores do novo ciclo de crescimento nacional.

Em 2022, a produção total foi um pouco menor que a do ano anterior, atingindo a cifra de R\$ 249.998.552.836,64 (duzentos e quarenta e nove bilhões, novecentos e noventa e oito milhões, quinhentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e trinta e seis reais e sessenta e quatro centavos) em 2.699 Municípios. As substâncias da classe dos metálicos responderam por cerca de 89% do valor total da produção mineral brasileira em 2021. O minério de ferro no Brasil é explorado, com título de concessão de lavra, por 156 empresas, segundo a Agência Nacional de Mineração (ANM).

O gráfico 1 (a seguir) apresenta a participação das principais substâncias minerais em 2021:



O ferro, conquanto seja a substância que produz maior impacto financeiro na exploração de minerais no Brasil, não é a única substância que causa impacto ambiental. A título de exemplo, citamos a mina Morro do Ouro – Paracatu (MG), que, situada na zona urbana do Município, produz minério de ouro com capacidade instalada 66 milhões t/ano, sendo a maior mina de ouro a céu aberto da América Latina, responsável por grande impacto ambiental. Os impactos ambientais são bastante visíveis ao se considera-

rem os desastres ocorridos em Mariana (2015) e Brumadinho (2019), aos quais se soma o recente desastre ocorrido em Maceió, resultante da extração de sal-gema pela Braskem na região da lagoa Mundaú. Conforme laudo do SGB/CPRM, havia 35 poços de extração em área urbana, o que afetou nove bairros e 60 mil famílias.

Diante de casos como esses e outros, que ilustram o forte impacto ambiental provocado pela exploração mineral, parece justo que os recursos decorrentes da atividade mineradora sejam destinados à reparação dos danos. É, aliás, isso o que prevê o § 6º do art. 2º da Lei n. 13.540/2017, ou seja, das parcelas de que tratam os incisos V e VI do § 2º desse artigo serão destinados, preferencialmente, pelo menos 20% (vinte por cento) para atividades relativas à diversificação econômica, ao desenvolvimento mineral sustentável e ao desenvolvimento científico e tecnológico.

Na implementação de inovações no setor mineral, a ANM implantou o Sistema Integrado de Gestão de Barragens de Mineração (SIGBM) para monitorar em tempo real as barragens de mineração. O SIGBM mostra ser um sistema bastante eficiente na prevenção de desastres ambientais na mineração.

No gráfico 2, é possível verificar o *status*, num recorte de 5 barragens das mais de 400 monitoradas pelo sistema.

Gráfico 2. Impactos ambientais em 5 barragens de mineração cadastradas no SIGBM

ID Barragem	Barragem de Mineração	Empreendedor	Município	UF	Categoria de Risco - CRI	Risco Potencial Associado - DPA	Gestão Operacional	Inserido na PNRS?	Necessita de PAEBM?	Nível de Alerta e Emergência	Status DCE RISR enviado pelo empreendedor	Status DCE RPSB enviado pelo empreendedor	Status DCO enviado pelo empreendedor	Status Embargo
8955	Barragem de Repetição	ARCELORMITTAL BRASIL S.A. - 17.469.701/0001-77	ITATIUAÇU	MG	Alta	Alto	B	Sim	Sim	Nível de Emergência 3	1ª Campanha 2024 - Não Atestado	Não Atestado	Campanha 2024 - Atestado	Embargada
8290	Forquilha III	VALE S.A. - 33.592.510/0001-54	OURO PRETO	MG	Alta	Alto	B	Sim	Sim	Nível de Emergência 3	1ª Campanha 2024 - Não Atestado	Não Atestado	Campanha 2024 - Atestado	Embargada
2436	Barragem Nova Engenho	Massa Falida de Mundo Mineração Ltda. - 07.950.015/0001-60	RIO ACIMA	MG	Alta	Alto	D	Sim	Sim	Nível de Emergência 1	1ª Campanha 2024 - Não Enviado	Não Enviado	Campanha 2024 - Não Enviado	Embargada
2437	Barragem Ilha Engenho	Massa Falida de Mundo Mineração Ltda. - 07.950.015/0001-60	RIO ACIMA	MG	Alta	Alto	D	Sim	Sim	Nível de Emergência 1	1ª Campanha 2024 - Não Enviado	Não Enviado	Campanha 2024 - Não Enviado	Embargada
8389	Sul Superior	VALE S.A. - 33.592.510/0001-54	BAZILIO DE COCAIS	MG	Alta	Alto	B	Sim	Sim	Nível de Emergência 3	1ª Campanha 2024 - Não Atestado	Não Atestado	Campanha 2024 - Atestado	Embargada

Fonte: ANM ⁷

⁷ Os dados foram extraídos do site da ANM. Disponível em: <https://app.anm.gov.br/SIGBM/Publico/GerenciarPublico>. Acesso em: 15 jul. 2024.

3 Breves comentários sobre o Imposto Seletivo no PLP n. 68/2024

O Imposto Seletivo, de competência da União, será instituído por lei complementar e suas alíquotas serão definidas em lei ordinária. A fiscalização competirá à RFB, e o contencioso será regido pelo Decreto n. 70.235/1972, possivelmente junto ao CARF. Relativamente aos bens minerais sujeitos ao IS, o Projeto de Lei Complementar incluiu tão somente o minério de ferro e seus concentrados (NCM 26.01). Essa substância mineral foi listada ao lado de petróleo e gás (NCMs 2709.00.10, 2711.11.00 e 2711.21.00) como as únicas submetidas à incidência do IS em razão de atos de extração. O fato gerador do IS, previsto no PLP 68/2024, será um dos que se seguem: (a) a primeira comercialização do bem, (b) a arrematação em hasta pública, (c) a transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido, (d) a incorporação do bem ao ativo imobilizado, (e) a exportação de bem mineral extraído ou produzido ou (f) o consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante.

Quanto à repartição do produto da arrecadação do IS, a EC n. 132/2023 determina que 40% do montante arrecadado fique com a União e os outros 60% sejam repartidos da seguinte forma: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios, 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, na forma estabelecida por lei, e 10% aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que os Estados entregarão aos Municípios 25% desse valor, conforme os mesmos critérios de repartição do IBS. Dessa forma o produto da arrecadação do IS é centralizado na União.

O artigo 225, §1º, da Constituição Federal, estabeleceu um rol formal e expresse de diretrizes, ações e instrumentos que devem direcionar o Poder Público em sua atuação no alcance do equilíbrio ecológico nacional, de modo que grande parte das ações destinadas à garantia desse direito nasçam de fonte estatal, por meio da formulação e da implementação de políticas públicas.

Espera-se que o Imposto Seletivo tenha o condão de estabelecer na sua extrafiscalidade os limites reformatórios para uma mineração sustentável.

Em um artigo publicado no Consultor Jurídico, o Professor Fernando Scaff⁸ faz uma indagação pertinente: o bem mineral ferro é prejudicial à saúde ou ao meio ambiente?

A pergunta não é destituída de propósito. A redação do artigo 153, VIII, é clara ao determinar a incidência do IS sobre “bens” que sejam “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”. Logo, o foco da norma é o “bem”, no caso o minério de ferro, e não a “atividade” de produção mineral. Pode-se argumentar que a atividade de produção mineral é danosa ao meio ambiente, muito em face dos lamentáveis desastres ambientais ocorridos nos últimos anos, que se constituem em pontos isolados na trajetória da produção mineral ao longo de séculos neste país, mas dizer que o bem minério de ferro faz mal ao meio ambiente ou à saúde é um completo e arrematado despropósito. O que o PLP 68 pretende é tributar a atividade produtiva do minério de ferro, o que é substancialmente contra o que determina a Constituição, alterada pela EC 132, da reforma tributária, nos artigos e incisos acima transcritos. O texto da norma constitucional é delimitado: a incidência é sobre o bem, e não sobre a atividade. [...].

Percebe-se que o alvo da tributação pelo IS é a atividade de exploração mineral restrita à exploração do ferro, escolha feita com muita propriedade, pois esse universo, correspondente a 155 empresas, é bem menor que o do conjunto das empresas com títulos minerários ativos no Brasil, que perfaz um total de 20.752. Mesmo considerando que praticamente toda a mineração, em menor ou maior grau, afeta o meio ambiente, o recorte em questão abrange cerca de 90% das receitas da produção mineral brasileira.

⁸ SCAFF, Fernando F. Incidência do imposto seletivo sobre bens minerais e sua exportação. **Consultor Jurídico**, 8 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-08/incidencia-do-imposto-seletivo-sobre-bens-minerais-e-sua-exportacao/>. Acesso em: 15 jul. 2024.

4 Municípios mineradores e a fiscalização compartilhada

A fiscalização da atividade de exploração mineral no Brasil é concentrada na União e privativa da Agência Nacional de Mineração. As Leis n. 13.575/2017 e n. 13.540/2017 preveem a fiscalização compartilhada com Municípios mineradores. Esse compartilhamento foi regulamentado pela Resolução n. 71/2021, que estabelece as regras para os Municípios realizarem o Acordo de Cooperação Técnica com a Agência. As restrições, todavia, são enormes em virtude de que somente a ANM pode realizar todos os procedimentos de fiscalização e, diante da falta de pessoal (hoje a Agência conta com quatro auditores fiscais para fiscalizar a mineração no Brasil), o resultado é uma fiscalização ineficiente do setor, apontada inclusive em acórdãos do TCU e da CGU. A obrigação acessória para declarar a produção mineral é feita através do RAL (Relatório Anual de Lavra), auto declaratório, e mais recentemente foi criada a DIEF/CFEM, declaração mensal que será obrigatória a partir de 2025 para todas as empresas de exploração mineral no Brasil.

Espera-se que a fiscalização do IS feita pela RFB contribua para evitar a alta sonegação na atividade e que, na operacionalização, seja permitida aos Municípios mineradores a possibilidade de compartilhamento de dados, conforme prevê o inciso XXII do artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

A fiscalização compartilhada entre a RFB e os Municípios, nos termos da lei ou do convênio, possibilitará aos Municípios mineradores conhecerem o valor da produção mineral e, em consequência, aumentar as receitas próprias e de transferências decorrentes da atividade de exploração mineral em seus territórios.

5 Considerações finais

A atividade de mineração, assim como a questão ambiental, ganhou proteção constitucional e o *status* de atividade de interesse nacional.⁹ Assim, os recursos do IS deverão, juntamente com

⁹ Cf. CF/88, § 1º do art. 176. “A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o ‘caput’ deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no inte-

os *royalties* da mineração, proporcionar a vedação do retrocesso à tutela ambiental e a possibilidade de desenvolver mais políticas públicas de proteção ambiental, necessárias em virtude da finitude dos bens minerais.

Da forma como está prevista no PLP n. 68/2024, a repartição do produto da arrecadação do IS se estende a todos os Municípios brasileiros, independentemente de ocorrer no seu território a extração do minério. Esse fato parece ser contraditório à extrafiscalidade e à reparação ambiental prevista na Constituição Federal, art. 225, pois, em razão da rigidez locacional da mineração, todo o impacto ambiental é sofrido pelo Município onde ocorre exploração mineral. Espera-se que, nas revisões periódicas desse imposto, à luz desse fato, a questão possa ser repensada.

Quanto à fiscalização do IS no setor mineral, será um avanço significativo não só para os recursos desse imposto como para as outras receitas tributárias ou não tributárias decorrentes da exploração mineral, pois a estrutura da Receita Federal do Brasil e os sistemas de gerenciamento das operações das empresas são bastante eficientes, ao contrário do que ocorre atualmente com a Agência Nacional de Mineração, que carece de recursos financeiros, estruturais e de servidores, como apontam a CGU e o TCU.

A possibilidade de fiscalização compartilhada mediante Acordo de Cooperação Técnica ou Convênio entre a RFB e o Município minerador será, portanto, de grande relevância para o lançamento das receitas tributárias e não tributárias do setor.

Referências

BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1º jul. 2024.

resse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas”. In: BRASIL [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília: DF/ Presidência da República [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. **Lei Federal n. 13.540/2017, de 18 de dezembro de 2017**. Altera as Leis n. 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e 8.001, de 13 de março de 1990, para dispor sobre a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/113540.htm. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. Agência Nacional de Mineração. **Anuário Mineral Brasileiro: principais substâncias metálicas**. Coordenação técnica de Karina Andrade Medeiros. Brasília: ANM, 2023. Disponível em:

<chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/anm/pt-br/assuntos/economia-mineral/publicacoes/anuario-mineral/anuario-mineral-brasileiro/PreviaAMB2022.pdf>>. Acesso em: 1º jul. 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar n. 68, apresentado em 25 de abril de 2024**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 1º jul. 2024.

FREIRE, Stael A (In) **Competência dos Municípios para fiscalizar A CFEM: aspectos Constitucionais e regulatórios**. Dissertação (mestrado profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getulio Vargas. 2023. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/ca832db7-4f7d-49a2-8df3-7b8ce1f9f626>. Acesso em: 1º jul. 2024.

SCAFF, Fernando F. Incidência do imposto seletivo sobre bens minerais e sua exportação. **Consultor Jurídico**, 8 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-08/incidencia-do-imposto-seletivo-sobre-bens-minerais-e-sua-exportacao/>. Acesso em: 15 jul. 2024.

OPERAÇÕES COM BENS IMÓVEIS – CALIBRAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IBS/CBS EM FACE DA SELETIVIDADE E IGUALDADE

*Paulo Fernandes Campilongo*¹

1. INTRODUÇÃO – BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL.

Este resumo inicial tem por escopo verificar como a seletividade do imposto sobre o consumo foi tratada em nossas Constituições anteriores. Tomaremos como ponto de partida a Constituição de 1946 e a criação do IVC e do Imposto de Consumo, passando pela Constituição de 1967, quando surgem o ICM, IPI e ISS, chegando à Constituição de 1988.

O IVC e o Imposto de Consumo não adotavam especificamente a seletividade. O constituinte de 1946 usou a técnica da imunidade, que era aplicada ao Imposto de Consumo, para os artigos classificados pela lei como *mínimo indispensável à habitação*, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico².

Na Constituição Federal de 1967, o IPI e o ICM substituíram, respectivamente, o Imposto de Consumo e o IVC. O IPI já nasceu seletivo em função da essencialidade das mercadorias. O ICM, por sua vez, não adotou expressamente a seletividade. Contudo, a Constituição Federal e o próprio Código Tributário Nacional isentavam a saída a varejo, diretamente ao consumidor final,

¹ Mestre e doutor pela PUC/SP, advogado.

² Art 15 – Compete a União decretar impostos sobre: (...); II – consumo de mercadorias; (...) § 1º- São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à **habitação**, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Constituição Federal de 1946.

dos *gêneros de primeira necessidade*. Já o ISS, de competência Municipal, nunca teve a previsão da seletividade em sua estrutura.

Aqui já se iniciava a grande distorção do imposto sobre o consumo no Brasil. Um imposto com nítida característica nacional teve sua instituição compartilhada por três distintas esferas de competência: União, Estados e Municípios.

Importa salientar que, em outros países do mundo, a hipótese de incidência desse imposto abarcaria não só a circulação de mercadorias, a industrialização de produtos e os serviços em geral, mas também incidiria sobre **compra e venda de imóveis**, como destaca Alcides Jorge Costa³ em sua tese de Livre Docência na USP.

Já o Constituinte originário de 1988 expressamente estabeleceu a seletividade, em função da essencialidade dos produtos, para o IPI⁴, no art. 153, IV, § 3º, prevendo também que o ICMS poderia ser seletivo⁵, nos termos do disposto no art. 155, II, § 2º,

³ Costa, Alcides Jorge, ICM Estrutura na Constituição e na Lei Complementar, São Paulo, 1977, Tese de Livre Docência, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p 63. “Os diversos países que têm um imposto sobre o valor acrescido **incluem os imóveis no campo de tributação**, seja de forma mais ampla, como a França, cuja legislação tributa todas as transações com imóveis, quando realizadas por quem **exerce com habitualidade a compra e venda de imóveis**, seja de modo mais restrito, como a Suécia, e a Costa do Marfim, que tributam **unicamente venda de imóveis feitas por construtoras**. Constituem exceção a República Federal da Alemanha onde as transações com imóveis estão sujeitas não ao imposto sobre o valor acrescido, mas um imposto sobre a transferência da propriedade imóvel (Grunderwerbsteuer), e a Noruega que exclui os imóveis da incidência. Por outro lado, todos incluem os serviços.”

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - **será seletivo**, em função da essencialidade do produto

⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:(*Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 1993*)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela

III. Quanto ao ISS, jamais se cogitou de essencialidade ou seletividade do serviço. Entretanto, implicitamente, a nossa Carta Magna previu a seletividade também para o IPVA⁶ (art.155 § 6º, II), IPTU⁷ (art. 156, § 1º, II) e para as Contribuições Sociais suportadas pelo empregador (art. 195, § 9º).

Convém destacar que, embora existam disputas acadêmicas a respeito da obrigatoriedade para imposição de alíquotas reduzidas de IPI, em face da essencialidade, enquanto em relação ao ICMS haveria apenas uma faculdade do legislador ordinário para sua aplicação⁸, não há dúvida de que seletividade, em função da essencialidade, foi implementada para os dois tributos incidentes sobre o consumo.

Assim, produtos, mercadorias e serviços essenciais sempre gozaram de alíquotas reduzidas. Tanto que, no ICMS, produtos supérfluos ou portadores de externalidades negativas têm alíquotas de 25% do valor da operação (ex. perfumes, bebidas quentes, cigarros), enquanto produtos essenciais têm alíquotas de 12%, 9% ou até gozam de isenção (ex. cesta básica, serviços de transporte de passageiros). A seletividade, em função da essencialidade, foi um valor constitucional aplicado desde 1988 ao imposto sobre o consumo no Brasil.

Emenda Constitucional n.º 3, de 1993) (*Vide Emenda Constitucional n.º 132, de 2023*) **Vigência**

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços

⁶DENARI, Zelmo. Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.124, 2006, p. 81.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 85, Malheiros, p. 347.

⁸ CARRAZZA, Roque, ICMS, 17ª Edição, Malheiros, 2015, p.538: "Portanto, a nosso sentir, a seletividade, no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, deverá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços". MACHADO, Hugo de Brito, Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, 1997, p. 95: Há quem afirme que as alíquotas do ICMS serão seletivas, mas não é bem assim. A Constituição não determina sejam seletivas. Apenas admite, e com restrições. O estabelecimento de alíquotas seletivas obedece a critério político do legislador estadual, no que concerne as operações internas e na importação do exterior, e do Senado Federal, no que concerne a operações interestaduais".

Vê-se com clareza que a seletividade – em função da essencialidade do produto, bem, mercadoria ou serviço – pode ser alcançada por qualquer técnica de tributação que mutile o critério quantitativo da regra matriz de incidência, reduzindo ou aumentando a carga tributária por meio de deduções ou majoração de alíquotas, base de cálculo e até com concessão de incentivos fiscais ou regimes específicos de tributação que venham diminuir ou aumentar a carga tributária. A seletividade pode ser positiva ou negativa. Por isso, a seletividade é uma técnica de tributação mais ampla que a imunidade e a isenção.

De outra parte, com a Emenda Constitucional n. 132, o constituinte derivado outorgou competência compartilhada para que Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 156-A da Constituição Federal) instituíssem o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), cuja materialidade poderá alcançar qualquer operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços. Ou seja, a base de tributação é muito mais ampla do que a do IPI, ICMS e ISS. Tanto que, finalmente, o imposto sobre o consumo no Brasil inseriu as operações imobiliárias no seu campo de incidência.

Além disso, outorgou a competência para a União instituir, por Lei Complementar, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), prevista no art. 195, inciso V, da Constituição Federal. Tanto a CBS quanto o IBS serão instituídos por uma única Lei Complementar. As regras gerais do IBS serão as mesmas da CBS, assim como os princípios informadores de um serão aplicados ao outro. Todavia, diante de problemas políticos incontornáveis, optou o legislador constituinte pelo modelo de IVA dual.

Centremos as lentes nos dispositivos constitucionais que cuidam do critério quantitativo da regra matriz de incidência do IBS/CBS. A alíquota do IBS tem características próprias e “sui generis”. Como foi estabelecida uma competência compartilhada, “cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica” (art. 156-A, V, da Constituição Federal). Vale dizer que teremos 27 Leis Ordinárias dos Estados, 01 do Distrito Federal e 5.625 Leis Ordinárias Municipais instituindo alíquotas do IBS.

Entretanto, as alíquotas serão uniformes, como regra geral, nos termos do art. 156-A, IV, da Constituição Federal: *“a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusi-*

ve direitos, ou com serviços ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição”. Ou seja, a competência dos entes federativos é limitada. Podem instituir alíquotas, mas não podem diferenciá-las. A alíquota escolhida será a mesma para bens materiais e imateriais, direitos ou serviços. Mas existe a ressalva no final do dispositivo. Eis aí o caminho aberto para seletividade no texto Constitucional.

A ressalva sublinhada acima é repetida pelo constituinte derivado em outras passagens. O inciso X do art. 156-A veda que os entes federativos concedam qualquer benefício fiscal ou regimes específicos de tributação favorecida. Mas novamente excetua as hipóteses previstas na própria Constituição. Cabe aqui a transcrição do dispositivo:

Art. 156-A. [...] X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, **excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição**;

Fica evidenciado que o legislador constituinte derivado, escaleado com o problema da guerra fiscal existente entre os Estados, com o ICMS, e entre os Municípios, com o ISS, quis vedar qualquer possibilidade de concessão de benefícios fiscais ou financeiros de qualquer ordem pelos entes federativos. O que é extremamente elogiável e, provavelmente, deve reduzir ou acabar com o contencioso judicial existente entre as ordens políticas integrantes da Federação.

Nesse cenário, o legislador constituinte delegou, exclusivamente, à lei complementar (§ 5º e 6º do art. 156-A) a competência para dispor sobre regimes específicos e diferenciados de tributação. Portanto, o constituinte derivado elencou, de forma taxativa, quais bens materiais ou imateriais, direitos, mercadorias e serviços podem estar sujeitos aos regimes específicos, criando a possibilidade de o legislador complementar estabelecer **alíquotas diferenciadas e reduções de base de cálculo, bem como tratar da não cumulatividade do imposto**.

Trata-se, repita-se, de uma seleção dotada de alto grau de discricionariedade e posta de forma taxativa pelo legislador constituinte derivado, haja vista que apenas nas exceções previstas no texto constitucional poderão ser concedidos regimes especiais,

específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação. Em outro dizer, regimes tributários diferenciados somente poderão ser inseridos no sistema constitucional tributário por meio de Emenda Constitucional. O legislador complementar deve ater-se ao rol taxativo previsto na Carta Magna, sob pena de inconstitucionalidade.

O parágrafo 6º do art. 156-A seleciona e relaciona as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços que podem ser submetidas aos regimes específicos de tributação. São elas: (i) combustíveis e lubrificantes; (ii) serviços financeiros; (iii) *operações com bens imóveis*; (iv) planos de assistência à saúde; (v) concursos de prognósticos; (vi) sociedades cooperativas; (vii) serviços de hotelaria; (viii) parques de diversão e parques temáticos; (ix) agências de viagens e de turismo; (x) bares e restaurantes; (xi) atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol; (xii) aviação regional; (xiii) operações alcançadas por tratado ou convenção internacional; (xiv) serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário. Todos os regimes específicos indicados acima receberam, no Projeto de Lei Complementar n. 68 (PLP 68), tratamento favorecido, seja por meio de reduções de alíquotas, seja pela redução da base de cálculo.

Não vamos examinar todas as hipóteses elencadas. Para o escopo desse ensaio, vamos ficar restritos ao exame do regime específico a que estão submetidas as operações imobiliárias. Só adiantamos que as disposições contidas no § 6º do artigo 156 A consistem numa das mais expressivas projeções da seletividade em matéria tributária já postas em nosso sistema constitucional tributário. Trata-se de seletividade constitucionalmente qualificada.

É o que passaremos a examinar nos tópicos seguintes.

2. SELETIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

A seletividade é um princípio tributário de índole e natureza constitucional. Conforme indicado no tópico anterior, a seletividade expressa em nossa Carta Constitucional para o IPI e ICMS veio umbilicalmente ligada ao conceito de essencialidade do produto ou mercadoria. Mas deve-se apontar, de plano, que a essen-

cialidade é apenas um dos critérios adotados para se alcançar o valor seletividade.

Sob a perspectiva semântica, a seletividade vem associada à ideia de seleção. Provém do verbo selecionar, cujos sinônimos são eleger e apartar. Portanto, a ideia de seletividade implica a quebra de uma igualdade anterior. Exemplo ordinário de seletividade são os concursos públicos, os vestibulares de ingresso a universidade. Quando os interessados se candidatam a uma vaga, todos estão em condições de igualdade. Diante das provas de seleção, somente aqueles que obtêm as melhores notas ingressam no concurso ou na universidade. Pelo critério do conhecimento que cada um possui há a quebra da igualdade e é feita a seleção.

A seletividade ordinária não discrepa da seletividade jurídico-tributária. Na seletividade jurídico-tributária, o legislador constitucional também recorta dos demais sistemas sociais aqueles eventos aos quais quer dar um tratamento tributário diverso e diferenciado daqueles dispensados aos contribuintes de forma geral. O legislador é livre – dentro dos limites constitucionais, e, especialmente, desde que respeitado o princípio da igualdade – nessas escolhas: não importa se ela decorreu de alguma técnica de tributação específica de cada setor ou serviço, se foi decorrente de gestão política ou mesmo de lobby. O que importa, em termos jurídicos, é que feita a discriminação teremos uma seleção e, conseqüentemente, estaremos tratando de um imposto seletivo.

O sistema jurídico é aberto cognitivamente e fechado do ponto de vista operacional, segundo a teoria dos sistemas autopoieticos de Niklas Luhmann⁹. Isso quer dizer que o direito se relaciona com os demais sistemas sociais. Pela abertura cognitiva o direito vai buscar no sistema econômico, no sistema político e nos diversos sistemas sociais circundantes aqueles eventos que pretende tratar com comunicações especificamente jurídicas, ou seja, como expectativas normativas. O sistema jurídico é seletivo por essência: constrói sua autonomia diferenciando-se seletivamente do ambiente. Paulo de Barros Carvalho, trabalhando com a teoria da linguagem aplicada ao direito chega à mesma conclusão. Com o emprego

⁹ LUHMANN, Niklas, Introdução à teoria dos sistemas, Petrópolis, Ed. Vozes, 2009, p. 274.

dos três planos semióticos, diz o autor acima, o direito é “*fechado no plano sintático e aberto no plano semântico e pragmático*”¹⁰.

Por esse mecanismo, o sistema jurídico faz sucessivas seleções. No sistema constitucional tributário a mecânica é a mesma. Os tributos seletivos são aqueles que incidem de forma diferenciada sobre os bens, direitos, produtos, mercadorias, serviços, patrimônio etc., a partir de parâmetro que visa quebrar a sua unidade.

Em obra a respeito da seletividade no IPI e do ICMS, Francisco Fernandez Mileo Filho traz importante abordagem sobre o tema. Diz o autor que: “Inevitavelmente, a seletividade tributária pressupõe um tratamento fiscal díspar e se contrapõe a uniformidade na tributação. O processo de seleção inerente resulta na quebra de uma igualdade anterior incompatível com a tributação homogênea”¹¹.

Os impostos sobre o consumo, por suas características ínsitas, são essencialmente regressivos, haja vista que esse modelo de tributação transfere o encargo financeiro e econômico aos consumidores finais dos bens, produtos, mercadorias, serviços e direitos que, de fato, são os verdadeiros contribuintes do imposto. Pela neutralidade e não cumulatividade plena, toda a etapa de produção e circulação de bens e mercadorias não sofre a incidência em cascata. Débitos e créditos do imposto são compensados e – ao final da cadeia de circulação – repassados ao consumidor final.

Por isso que a seletividade é o mecanismo encontrado para atenuar os efeitos regressivos de impostos incidentes sobre o consumo. A regressividade, de forma geral, tem como característica impactar o denominado “contribuinte de fato” com o ônus de toda a tributação sofrida na cadeia de circulação anterior, independentemente, da renda e do patrimônio do consumidor final. Não pode ser confundida com a progressividade ou com a proporcionalidade. A progressividade se materializa na majoração da alíquota, na medida em que a base de cálculo também é aumentada. O Imposto de Renda é o exemplo maior disso: quanto maior a renda do contribuinte, maior será a alíquota aplicável. A proporcionalidade, por

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 8ª Edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2010, p. 157.

¹¹ MILEO FILHO, Francisco Sávio Fernandez, Os Fundamentos Normativos da Seletividade do IPI e do ICMS. Série Doutrina Tributária, Vol. XLVII, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2022, p. 37.

seu turno, pode ser caracterizada pela fixação de uma alíquota única “ad valorem” incidente de forma constante sobre determinada materialidade. Os impostos incidentes sobre o patrimônio são mais suscetíveis a essa modalidade. O IPVA, IPTU, ITBI e o ITR assim se caracterizam. A alíquota aplicada é a mesma, o que se altera é só a base de cálculo, ou seja, quanto maior o valor da propriedade ou bem, maior será o produto arrecadado, sendo o inverso verdadeiro.

Com a seletividade se procura mitigar os efeitos da regressividade dos impostos incidentes sobre o consumo. A seletividade do IPI e do ICMS vem vinculada ao critério da essencialidade. Vale dizer que o imposto irá incidir “*na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade*”.¹² Quanto mais supérfluo, maior será a alíquota; quanto mais essencial, menor será a alíquota aplicável.

Em nosso sistema constitucional tributário, como já se disse, estabeleceu-se que a seletividade estaria vinculada a essencialidade. O critério de diferenciação é um dos elementos que perfazem o princípio da seletividade. Todavia, a essencialidade não é o único critério que pode ser eleito pelo legislador. Pela abertura cognitiva do sistema jurídico, o legislador constituinte derivado poderá escolher outros critérios de diferenciação para alcançar o valor seletividade. A escolha goza de certo grau de discricionariedade, mas deverá adotar parâmetro constitucional, sujeitando-se ao código binário do sistema de direito: conforme/não conforme ao direito; lícito/ilícito; constitucional/inconstitucional.

A seletividade não é um limite objetivo: é um valor a ser perseguido. Assim, o critério de diferenciação pode levar em conta valores positivos ou negativos que devem orientar a seletividade almejada.

Em suma, o valor seletividade no imposto sobre o consumo não precisa estar expresso no texto constitucional, como foi feito para o ICMS e para o IPI. Ele é um valor implícito em nosso sistema constitucional. A seletividade só não pode forjar, por óbvio, diferenças inconstitucionais. Para a CBS/IBS a construção desse valor foi posta em termos normativos. Em outro dizer, foram construídas regras constitucionais estabelecendo as matérias em

¹² TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o Princípio da Seletividade. In Revista Dialética de Direito Tributário n. 18. São Paulo: Dialética, 1997, p. 95.

que o legislador complementar poderá criar alíquotas diferenciadas e para quais setores poderão ser construídos regimes específicos e diferenciados de tributação. A seletividade no consumo, sob o ponto de vista axiológico, nada mais é do que a busca da justiça fiscal e da igualdade na tributação.

3. PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E SELETIVIDADE NO IBS/CBS E O REGIME ESPECÍFICO DE TRIBUTAÇÃO PARA OPERAÇÕES COM BENS IMÓVEIS.

O artigo 156 A, § 6º, II estabelece que a Lei Complementar disporá sobre os regimes específicos de tributação para as **operações** com bens imóveis. O inciso II prevê, ainda, ao lado das operações imobiliárias, que também podem ser alcançados por um regime específico de tributação os *serviços financeiros*, os *serviços relativos aos planos de saúde* e o *concurso de prognósticos*. Aparentemente, a junção de atividades tão distintas num mesmo inciso foi feita de forma aleatória. Contudo, tal dispositivo veio acompanhado de duas alíneas, “a” e “b”, que tratam de hipóteses comuns.

A alínea “a” diz que o legislador complementar poderá prever regras relativas às **alterações de alíquotas**, às modalidades de creditamento, à **base de cálculo** e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços dispostos no inciso II, à não aplicação do disposto no § 1º, VIII (que trata das regras de não cumulatividade do imposto). Já a alínea “b” do mesmo inciso dispõe sobre as hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou faturamento, com **alíquota uniforme em todo o território nacional**, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, que cuida da fixação de alíquotas pelos entes federativos (V); **sobre a uniformidade de alíquotas em todo o território nacional** (VI); e sobre a alíquota cobrada no Estado e Município de destino (VII). Além disso, delega ao legislador complementar dispor sobre a inaplicabilidade das regras de não cumulatividade do imposto (VIII).

Vale dizer que pelo disposto nas alíneas “a” e “b” do inciso II o legislador complementar, no caso dos regimes específicos de tributação, tem ampla competência para dispor sobre o critério quantitativo da regra de incidência do IBS/CBS, podendo fixar as alíquotas aplicáveis e a base de cálculo possível. Além disso, pode dispor sobre a inaplicabilidade das regras da não cumulatividade. Entretanto, para simetria do sistema, as alíquotas **devem ser uniformes em todo o território nacional**.

O legislador complementar é livre para **alterar** as alíquotas tomando como base o valor de referência fixado por Resolução do Senado, mas não é competente para **diferenciá-las**. A uniformidade de tratamento é uma regra constitucional que se espalha por todo o sistema.

Nas hipóteses constantes no inciso II, § 6, vamos destacar o tratamento dispensado no Projeto de Lei Complementar n. 68, cujo texto já se encontra aprovado na Câmara dos Deputados, sendo encaminhado para votação no Senado. Dentre das hipóteses previstas no inciso II, faremos um comparativo entre o tratamento dispensado as operações com bens imóveis, de forma geral, e aquele dispensado, de forma particular, para as operações com locação e arrendamento de bem imóvel.

As operações com **BENS IMÓVEIS**, estão disciplinadas no Capítulo V, artigos 244 a 268 do mesmo PLP 68. No que importa ao critério quantitativo da regra matriz de incidência do IBS/CBS, após inúmeros debates com a sociedade e com representantes do setor imobiliário, a redução de alíquota inicialmente prevista em 20% foi majorada, de forma geral, para 40% e, de maneira particular, para locação, em 60%.

Art. 256. As alíquotas do IBS e da CBS relativas às operações de que trata este capítulo ficam **reduzidas em 40% (quarenta por cento)**.

Parágrafo único. As alíquotas do IBS e da CBS relativas às operações de locação, cessão onerosa e arrendamento de bens imóveis ficam **reduzidas em 60% (sessenta por cento)**.

Cabe aqui, para iniciarmos os parâmetros comparativos, destacarmos a indagação de André Mendes Moreira ao analisar a questão do adicional de ICMS para o Fundo de Combate à Pobreza. Questiona o autor: “quais são os parâmetros adotados na definição dos produtos que são efetivamente essenciais, possibilitando a aplicação de uma menor carga tributária?”. Ato contínuo, apresenta a resposta: “Não obstante pareça haver um alto grau de discricionariedade por parte do legislador ordinário, o arquétipo do conceito de essencialidade deve ser retirado da própria Constitui-

ção, porquanto nela se encontram os limites exatos que separam a superfluidez e a essencialidade”¹³.

As regras da seletividade do IBS e CBS, dispostas no § 6º, do art. 156 A, da Constituição Federal, não adotaram um critério único de eleição, foram vários os bens, mercadorias, serviços e direitos selecionados pelo constituinte para receberem um tratamento tributário diferenciado e favorecido. Contudo, não pode remanescer dúvida de que a essencialidade do IPI e do ICMS foi importada para o IBS/CBS. No caso específico do regime examinado, será justamente o grau de essencialidade desses bens que será determinante para se aferir a calibração da maior ou menor intensidade das alíquotas aplicáveis.

Como já se disse acima, deve o legislador constitucional derivado buscar os critérios de discriminação, no próprio texto Constitucional. Nesse espaço, o próprio rol dos Direitos Sociais enunciados no artigo 6º, caput, da Carta Magna, consubstancia certos limitadores do nível de discricionariedade legislativa, na construção do conceito de seletividade, em função da essencialidade do bem ou serviço. Elenca o dispositivo os seguintes direitos sociais:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Com clareza meridiana, o direito social fundamental garantido na Constituição foi a moradia, assim entendido como aquele local de residência adequada, segura e digna, sendo objeto de políticas públicas e proteção legal, seja ela decorrente da locação ou arrendamento imobiliário, seja objeto da compra e venda com tradição da propriedade. A seletividade do imposto sobre o consumo não tem como critério pessoal uma pessoa determinada ou um setor da economia. O critério pessoal da regra matriz da seletividade é preenchido por toda a coletividade. Visa alcançar os anseios públicos de toda a sociedade. A moradia é direito social essencial

¹³ MOREIRA, André Mendes, ICMS Temas Fundamentais, Cord. Eduardo Soares de Melo, Ed. Quartier Latin, 2018, Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS Para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza, p. 47.

porque tem importância decisiva e está associado à garantia e ao acolhimento de comandos valorativos eleitos pelo próprio legislador constituinte.

A breve investigação histórica da seletividade em nosso sistema constitucional tributário, feita na introdução desse ensaio, mostra que o legislador constituinte de 1946, até os dias de hoje, sempre prestigiou a seleção daqueles bens, direitos, serviços que mereceriam tratamento tributário favorecido, utilizando termos semanticamente sinônimos, tais como “*artigos indispensáveis*”, “*gêneros de primeira necessidade*” e, finalmente “*essencialidade de bens e serviços*”. Em todas as nossas Constituições a “moradia” sempre esteve contida nesse rol.

Olhando sob a perspectiva do sistema econômico, o imóvel, por ser considerado pelo legislador constitucional um bem social, deveria ter melhores políticas públicas voltadas a diminuição do déficit habitacional¹⁴ crescente.

Observado o tratamento dispensado no regime específico concedido pelo legislador complementar para as operações com bens imóveis (habitação/moradia) no PLP 68, verifica-se um tratamento desigual intranormativo (dentro do próprio regime específico para bens imóveis), o que é disfuncional, assimétrico, injusto e inconstitucional.

O Constituinte derivado ao selecionar as operações com bens imóveis como suscetíveis ao regime específico de tributação partiu de uma noção de “mercado” imobiliário¹⁵, ou seja, do gênero. Esse mercado é formado por distintos atores: construtoras, incorporadoras, loteadores e prestadores de serviços (administrado-

¹⁴ O Brasil tem um déficit habitacional de **6,2 milhões** de moradias, o que representa **8,3%** do total de domicílios ocupados no país, segundo dados de 2022 divulgados pela Fundação João Pinheiro (FJP) este ano. Em números absolutos, o indicador cresceu **4,2%** em comparação com 2019.

¹⁵ XAVIER LEONARDO, Rodrigo, *Redes Contratuais no Mercado de Habitação*, Editora Revista do Tribunais, 2003, p. 31, com escólio na doutrina italiana de NATALINO IRTI, apresenta uma excelente definição jurídica de mercado: “Natalino Irti responde afirmativamente, apresentando como definição jurídica, que mercado é a ‘unidade jurídica das relações de troca, considerados um dado bem ou dadas categorias de bens. Nem uma particular relação de troca, nem uma pluralidade dessas, formam um mercado, o qual sempre exige um critério unificante, um princípio, capaz de governar a variedade de comportamentos e reconduzi-los a uma unidade.’”

res de condomínios e locação, bem como a intermediação imobiliária). O critério unificador existente está centrado no produto (negócios jurídicos realizados com bens imóveis).

O critério material da regra matriz de incidência do IBS/CBS envolve a realização de “operações” com “bens imóveis”, assim entendido todo e qualquer negócio jurídico que tenha por objeto um bem imóvel. Já o critério pessoal, nos termos do art. 10 da Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023 só pode ser preenchido por aqueles atores eleitos constituinte derivado¹⁶, pois na definição construída, considera-se “operações com bens imóveis” aquela realizada indistintamente por qualquer um dos atores selecionados.

Os conceitos de “operações” e “bens imóveis” são profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o aplicador do direito se dê conta de suas profundas interrelações. O critério material combinado com o critério pessoal possível eleito pelo legislador constituinte não dão margem a qualquer dúvida.

Todos esses atores têm importância relevante. Não haverá locação sem que haja construção anterior, não se imagina a construção sem a existência de áreas loteadas. A incorporação imobiliária não se viabiliza sem eficiente estratégia de lançamento e intermediação imobiliária. O condomínio em edifício – resultante de uma incorporação – não se instala juridicamente sem a participação e orientação de uma administradora de bens imóveis. São atividades diversas, mas intrinsecamente interligadas.

Além disso, o mercado imobiliário formal sofre com frequentes ingerências do Poder Público e é muito dependente do sistema bancário para a concessão do chamado crédito imobiliário para financiamento dos empreendimentos. Por envolver o investimento de vultuosas cifras, tanto os produtores desses bens quanto os consumidores são dependentes de políticas públicas habitacionais e do sistema bancário financeiro, seja para gerar recursos aos

¹⁶ Art. 10. Para fins do disposto no inciso II do § 6º do art. 156-A da Constituição Federal, consideram-se:

II - operações com bens imóveis: a) construção e incorporação imobiliária; b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel; c) locação e arrendamento de bem imóvel; d) administração e intermediação de bem imóvel.

incorporadores e construtores, seja para financiar consumidores na compra e venda.

Rogério Xavier Leonardo¹⁷ analisando as redes contratuais no mercado habitacional, sob o prisma econômico, faz importantes constatações quanto a interação e interdependência do mercado imobiliário com outros mercados, especialmente com o mercado financeiro. Sob o ponto de vista macroeconômico e microeconômico, destaca o autor:

Dessa forma, o mercado habitacional, sob um enfoque macroeconômico, caracteriza-se pela intensa interação e dependência com outros mercados. Por outro lado, sob o enfoque microeconômico destaca-se que, tanto para oferta quanto para demanda, o crédito é componente central para o tráfico de bens imóveis voltados para habitação.

Veja que não há como divorciar o setor que realiza “operações com bens imóveis” de um critério unificador. A noção de mercado é a que melhor representa esse critério. Os atores selecionados pelo legislador complementar refletem, com precisão, aqueles que interagem nesse fundamental mercado. Por isso, no mundo inteiro, o imposto sobre o consumo dispensa um tratamento diferenciado para o mercado imobiliário.

A Constituição Federal delegou ao legislador complementar a competência para dispor sobre regimes específicos de tributação. O inciso II, § 6, do art. 156 A, selecionou as “**operações com bens imóveis**”, no plural, como suscetíveis ao regime específico, ou seja, selecionou o gênero/mercado.

O legislador complementar cumprindo os desígnios constitucionais, editou o PLP 68, dispondo sobre o regime específico dos Bens Imóveis, criando um Capítulo próprio na Lei (CAPÍTULO V – DOS BENS IMÓVEIS). No artigo 235 elencou as espécies de operações alcançadas pelo regime específico, obedecendo sempre uma homogeneidade interna. Vale dizer que a redução da alíquota, obedecendo a lógica constitucional, deveria ser uniforme para todas as espécies de “operações com bens imóveis”.

¹⁷ XAVIER LEONARDO, Rodrigo, op. cit., p. 41.

Quer parecer que estabelecer alíquotas diferenciadas para a locação em detrimento das demais operações imobiliárias, transpassaria o limite da competência delegada pelo legislador constituinte, devendo submeter-se a aplicação do código binário do sistema jurídico: constitucional/inconstitucional.

Neste ponto, relevante a análise mais aprofundada do disposto no art. 156-A, § 6º, inciso II, “a”, da Constituição. O referido dispositivo, ao tratar das competências do legislador complementar na regulamentação dos regimes específicos listados no inciso II – dentre os quais está aquele aplicável às operações com bens imóveis –, diz que a lei complementar poderá prever “alterações de alíquotas”.

Tal autorização reflete a possibilidade de se estabelecer alíquotas distintas daquelas previstas para o regime geral. Entretanto, em nenhum momento o referido dispositivo autoriza que, dentro daqueles regimes específicos listados no inciso II, sejam estabelecidas alíquotas diferenciadas, de forma que, quanto a este ponto, deve prevalecer a regra geral – a qual, inclusive, é um dos elementos norteadores do novo sistema – segundo a qual as alíquotas do IBS e da CBS serão as mesmas para todas as operações (art. 156-A, § 1º, VI c/c art. 195, § 16, da Constituição).

Vale dizer que o constituinte derivado, *quando pretendeu autorizar aplicação de alíquotas diferenciadas para bens e direitos contemplados por um mesmo regime específico, o fez expressamente*. É o caso do regime específico aplicável aos combustíveis e lubrificantes, previsto no art. 156-A, § 6º, inciso I, alínea “a” da Constituição. Veja-se:

Art. 156-A [...] § 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) **serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional**, específicas por unidade de medida **e diferenciadas por produto**, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

Vemos que, no mesmo enunciado, o constituinte diz que as alíquotas serão uniformes em todo o território nacional, mas

poderão ser diferenciadas por produtos. Nota-se que o constituinte derivado, ciente da regra geral segundo a qual as alíquotas do IBS e da CBS serão as mesmas para todos os bens e serviços, tomou o cuidado de autorizar, de forma expressa, a possibilidade de serem previstas alíquotas diferenciadas por produto. Tal autorização, entretanto, limita-se ao regime específico aplicável aos combustíveis e lubrificantes.

Ora, se foi criada, expressamente, uma exceção para as operações com combustíveis e lubrificantes, é porque as demais operações devem se sujeitar à regra geral, segundo a qual todos os bens e serviços compreendidos em um mesmo regime – regime geral ou regimes específicos – devem se submeter às mesmas alíquotas.

Em outros termos, quando o art. 156-A, § 6º, inciso II, “a”, da Constituição, autoriza a “alteração de alíquotas” aplicáveis aos regimes específicos listados no inciso II, apenas está permitindo que tais regimes adotem alíquotas distintas daquelas previstas no regime geral, mas não autoriza que, dentro do mesmo regime específico, sejam adotadas alíquotas diferenciadas, hipótese que ficou reservada às operações compreendidas no regime específico aplicável aos combustíveis e lubrificantes.

Além da incompetência formal do legislador complementar, outra inconstitucionalidade poderá ser suscitada. Tratamentos discriminatórios para situações equivalentes, sem qualquer parâmetro justificativo, soam como injustos. A igualdade de tratamento ocupa a posição de um princípio fundamental em nossa ordem constitucional e é um pressuposto básico da seletividade.

O jusfilósofo alemão Robert Alexy, na obra *Teoria dos Direitos Fundamentais*, trata do direito geral de igualdade e constrói os conceitos de igualdade fática e igualdade jurídica. A igualdade de tratamento deve ser sempre assegurada, seja pelos legisladores, seja pelo poder judiciário. Diz Alexy que: “se não há razão suficiente para permitir o tratamento desigual, então está ordenado o tratamento igual”¹⁸.

Em relação a intervenção do Poder Judiciário para corrigir, com base na seletividade, distorções de aplicação de alíquotas em relação a mercadorias essenciais, destaca-se o Recurso Extraordi-

¹⁸ALEXY Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva, 2 ed. São Paulo, Malheiros, 2011, p. 408-410.

nário n. 714.139/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, que pelo rito da repercussão geral, Tema n. 745, assim se posicionou:

EMENTA Recurso extraordinário, n. 714,139/SC, Rel. Min. Marco Aurélio. Repercussão geral. Tema n. 745. Direito tributário. **ICMS. Seletividade.**

5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema n. 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da **seletividade** em relação ao **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**, **discrepam do figurino constitucional alíquotas** sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação **em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços**. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21)

Conforme Acórdão acima, reputamos como possível o controle judicial do princípio da seletividade. Provocado o Judiciário, qualquer arbítrio cometido na atividade legislativa pode e deve ser corrigido. A doutrina é uníssona nesse aspecto.¹⁹

No sistema constitucional brasileiro o princípio da igualdade é um dos principais direitos e garantias fundamentais, tanto que se encontra enunciado no caput do artigo 5º. A igualdade, de forma geral, está assegurada a todos pela Constituição.

De forma particular, ela é repetida no sistema constitucional tributário. A igualdade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar e vem expressa no art. 150, II: “*sem prejuízo*

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito: “Não temos dúvida de que a observância do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, tanto no que concerne ao IPI, como no que diz respeito ao ICMS, submete-se ao controle do Poder Judiciário, como de resto acontece com a observância dos princípios constitucionais em geral. Nem poderia, aliás, ser de outro modo, sob pena de se estar amesquinhando a supremacia da Constituição”. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 155, p. 45, agosto de 2008, p. 52. CARRAZA, Roque Antônio, ICMS 10ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 363.

de outras garantias assegurada ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”. (...) II “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. (grifos nossos)

Humberto Ávila, em sua obra Teoria da Igualdade Tributária, constrói verdadeira equação para eleição de critérios de comparação, a relação de igualdade sempre pressupõe a comparação entre sujeitos, estejam eles inseridos ou não na relação obrigacional tributária. Aduz o autor, utilizando um exemplo similar ao agora estudado que:

Se dois sujeitos são comparados para obter um benefício fiscal concedido como estímulo ao desenvolvimento de pequenas empresas, o seu porte pode ser relevante, e o **produto vendido irrelevante**. Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de pertinência com a finalidade buscada pela diferenciação.

A situação ora estudada é similar. Pela seletividade constitucionalmente qualificada, o legislador constituinte derivado selecionou atividades integrantes do mercado imobiliário. A seleção feita levou em consideração todos os atores que atuam no setor. Não caberia ao Poder Legislativo criar distinção de tratamento em razão da ocupação profissional ou função exercida por qualquer dos atores inseridos no mesmo mercado. Todos os atores submetidos ao regime específico relativo as “operações com bens imóveis” integram um mesmo mercado e se encontram em situação “equivalente”.

O regime específico de tributação para as operações com bens imóveis, tem como pressuposto único oferecer a sociedade a possibilidade de uma moradia digna como um mínimo indispensável a todos. Tarefa essa que a par de ser direito social constitucionalmente assegurado, ainda se mostra precária em nosso País.

Estamos em que a técnica seletividade foi adotada para o IBS/CBS, bem como o critério da essencialidade, importado do IPI

e do ICMS é inteiramente aplicado aos novos tributos instituídos pela EC 132.

Além disso, o regime específico de tributação relativo as operações com bens imóveis, cuida do mercado imobiliário como um todo, não podendo haver diferença entre todos os seus atores. A locação e o arrendamento de bens imóveis se encontram em situação equivalente a todos os demais atores integrantes do mesmo regime, pois tem como finalidade social atender e solucionar os graves problemas da moradia existente no País.

Assim, sem entrar no mérito a respeito do impacto da reforma tributária para o setor imobiliário, se haverá ou não o aumento de carga, como apontam os cálculos elaborados pelo setor imobiliário e refutados pelo Ministério da Fazenda, a perspectiva desse ensaio tem outra natureza. O exame feito está baseado nos princípios da seletividade e da igualdade tributária que exigem tratamento isonômico para contribuintes em situação equivalente.

Qual o percentual de redução de alíquota será aplicado é uma escolha do legislador complementar ou até do Poder Judiciário. O que não pode ser admitido é a diferenciação de tratamento entre atores integrantes de um mesmo mercado. Há inconstitucionalidade formal e material em tal disposição.

Com efeito, a Constituição Brasileira, designada de “constituição cidadã” visa garantir o exercício de direitos sociais, não podendo se olvidar de que a moradia é elemento fundamental para que se alcance este objetivo. O tratamento uniforme e isonômico entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente é uma medida imperativa de justiça fiscal e igualdade na tributação.

Esse o nosso entendimento sobre o tema.