



# REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO

---

Consolidado  
1/04/2024

**Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos**  
ADVOGADOS



# INDICE

1. INTRODUÇÃO	3
2. PRINCÍPIOS NORTEADORES / OBJETIVOS	7
3. ALÍQUOTAS	19
4. BASE DE INCIDÊNCIA	27
5. PRINCÍPIO DO DESTINO	34
6. SUJEIÇÃO PASSIVA	43
7. COBRANÇA “POR FORA”	49
8. NÃO CUMULATIVIDADE PLENA	52
9. REGIMES DIFERENCIADOS DE TRIBUTAÇÃO	60
10. REGIMES ESPECÍFICOS DE TRIBUTAÇÃO	72
11. REGIMES FAVORECIDOS DE TRIBUTAÇÃO	81
12. CASHBACK	87
13. IMPOSTO SELETIVO	91
14. IPVA, IPTU, ITCMD E IOF-SEGUROS	98
15. CONTRIBUIÇÃO ESTADUAL	105
16. FUNDOS	111
17. COMITÊ GESTOR DO IBS	120
18. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL FISCAL	129
19. LEI COMPLEMENTAR	136
20. FASE DE TRANSIÇÃO	153



**CAPÍTULO 1**

# INTRODUÇÃO

---

**Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos**  
ADVOGADOS

# INTRODUÇÃO

Em decorrência da promulgação da Emenda Constitucional n. 132 em 20.12.2023, o Sistema Tributário Nacional passou por mudanças substanciais em seus princípios estruturantes, especialmente no âmbito da **tributação sobre o consumo**.

Fruto de discussões legislativas que remontam a 1995, a Reforma Tributária foi aprovada por votação histórica no Congresso Nacional, a partir da Proposta de Emenda Constitucional (“PEC”) n. 45, de 2019, que abordou os aspectos essenciais também discutidos na PEC n. 110/2019.

O texto final da Emenda aprovada elenca diversos objetivos e princípios norteadores do novo Sistema Tributário, que entrará em vigor gradativamente conforme as fases de transição previstas.

Embora um dos objetivos da Reforma seja a simplificação, a redação da Emenda Constitucional suscita diversas dúvidas e pontos de atenção que demandam aprofundamento, sobretudo no que diz respeito ao elevado número de temas “em aberto” que deverão ser regulamentados por leis complementares.

Em vista das alterações implementadas e da intensa produção legislativa que acompanhará a Reforma, elaboramos esse material que será **atualizado periodicamente**, com o propósito de elencar as principais controvérsias decorrentes do novo regime e de contribuir para que as futuras normas reflitam o princípio da segurança jurídica.

Há pontos notoriamente positivos previstos na Emenda Constitucional, dentre os quais destacamos os mais importantes a seguir:

- Simplificação da tributação sobre o consumo e padronização da arrecadação em âmbito nacional.
- Criação de regras de exceção em prol de setores e operações essenciais ao desenvolvimento da economia, como a redução de alíquotas para operações com bens da cesta básica nacional e serviços de transporte coletivo de passageiros etc.
- Instituição de princípios e normas tributárias em defesa do meio ambiente.
- Redução da regressividade tributária via implementação da não cumulatividade ampla (crédito financeiro).
- Tentativa de redução da guerra fiscal a partir da tributação no local do consumo (destino).

O texto final aprovado não fornece todos os mecanismos necessários para a concretização de seus propósitos.

A partir dessas “lacunas”, contribuímos com nossas considerações ao conteúdo da Emenda Constitucional, com a indicação de possíveis soluções para integração do novo regime, especialmente com base na experiência prévia quanto aos problemas do regime atual, os quais a Reforma se predispôs a solucionar.





## CAPÍTULO 2

# PRINCÍPIOS NORTEADORES / OBJETIVOS

---

# PRINCÍPIOS NORTEADORES / OBJETIVOS

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- **Princípios (objetivos sistêmicos):**



- Simplicidade – praticabilidade e eficiência.

- Redução dos custos de conformidade.

- Mitigação da guerra fiscal via tributação das operações com bens e serviços no Estado de destino (onde ocorre o consumo).

- Defesa do meio ambiente (sustentabilidade) – viés indutor da norma tributária.



- Justiça tributária – redução da regressividade da tributação sobre o consumo.

- Cooperação federativa para produção de normas e solução de controvérsias.



- Transparência:



- Regras com menor margem para interpretações abusivas de parte a parte.
- Limites mais claros ao poder de tributar – vide, por exemplo, a disposição sobre não cumulatividade ampla.
- Identificação clara dos aspectos da hipótese de incidência dos tributos, em especial das alíquotas e negócios jurídicos atingidos (base ampla).

- Neutralidade – o regime tributário não deve ser um fator determinante para que os agentes econômicos coordenem seus negócios.



- Igualdade de gênero e raça – a construção de um sistema mais justo deve, necessariamente, levar em consideração a carga tributária indireta.



- **Objetivos pragmáticos** – ou regras para que a reforma seja fiel aos seus propósitos:

- Tributar o consumo a partir do valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva.
- Extinguir IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS.
- Instituir imposto específico sobre determinados bens e serviços que demandam intervenção extrafiscal (Imposto Seletivo), em especial para desestimular o consumo de produtos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

- Tributação dual: 
  - IBS** (Imposto sobre Bens e Serviços) – Estados e Municípios.
  - CBS** (Contribuição sobre Bens e Serviços) – União.

- Criação de um IVA moderno e “simplificado”:
  - Base de cálculo ampla, a fim de evitar distorções ou “escapes”, como ocorre com a (não)tributação das locações e cessões de direito.

- Cobrado “por fora” e no destino, para facilitar fiscalização e arrecadação, bem como privilegiar os entes que concentram maior população e, portanto, maior consumo.
- Crédito amplo (não cumulatividade plena), para evitar a tributação em cascata que onera o consumidor final no sistema atual e acentua a regressividade.
- Alíquotas padronizadas para IBS e CBS.
- Vedação a benefícios fiscais, à exceção dos regimes previstos no próprio texto constitucional, para favorecer a neutralidade tributária e a redução de “oportunidades” para planejamentos abusivos.
- Redução da regressividade via regimes diferenciados e *cashback*.
- Harmonização da tributação sobre o consumo em âmbito nacional:
  - Necessária acomodação dos interesses dos entes federativos em contraposição – preocupação quanto à possível perda de arrecadação.

- Compartilhamento de informações entre Receita Federal do Brasil, Órgãos de fiscalização dos Estados e Municípios, Procuradorias e o Comitê Gestor do IBS – necessária interação com a Lei Complementar n. 199, de 1º.8.2023.
  - Uniformização dos tributos incidentes sobre o consumo em âmbito federal, estadual e municipal – IVA-Dual.
  - Enaltecimento do pacto federativo por meio da mitigação dos instrumentos jurídicos que fomentam a guerra fiscal.
  - Atuação do Comitê Gestor do IBS como órgão de uniformização.
- Manutenção de carga tributária:
    - Aumento da arrecadação pressupõe prévio estudo quanto aos seus impactos econômico-financeiros.

## CRÍTICAS / COMENTÁRIOS

- Objetivo pragmático de criar três tributos foi cumprido teoricamente.
- Houve expressiva redução do número de regimes, alíquotas e exceções, em comparação com o sistema tributário atual.
- Os objetivos sistêmicos podem ser afetados, em especial o ideal de simplificação/eficiência, pois:
  - O IPI foi mantido após a votação no Senado, mas como instrumento eminentemente extrafiscal para preservar a competitividade da Zona Franca de Manaus.
  - Ainda há razoável número de exceções ao regime geral e alíquotas diferentes, que tendem a elevar a alíquota de referência.
  - Diversos fundos foram criados para combater as potenciais desigualdades advindas da reforma, assim como uma contribuição extra sobre produtos primários e semielaborados.
  - A manutenção do espírito da reforma se submete substancialmente à ação do legislador complementar.

- Embora recomendável, o espaço deixado para a legislação complementar gera preocupação.
  - O histórico contencioso que envolve os tributos que serão extintos decorre, em grande parte, de discussões geradas a partir de lacunas (propositais ou não) existentes no texto constitucional, as quais acabaram preenchidas por normas infraconstitucionais nem sempre fidedignas aos propósitos do constituinte.
  - A atuação dos Poderes Legislativo e Executivo não raramente desrespeita comandos constitucionais, em especial aqueles referentes à segregação de competências dos entes e limitações ao poder de tributar.
  - O Supremo Tribunal Federal tem atuado, em alguns casos, para suprimir “vazios tributários”, a despeito da rigidez do sistema constitucional de repartição de competências tributárias.
- Quanto à regressividade, a maioria dos setores beneficiados escolhidos pelo constituinte parece correta, assim como a ideia do *cashback*.

- A instituição dos regimes diferenciados não decorre necessariamente de critério técnico, precedido de estudo sobre a matéria; as opções do constituinte foram eminentemente políticas, ainda que acertadas em sua maior parte.
- Não há qualquer indicativo da carga tributária que será instituída pela reforma, o que a torna incerta.
  - Em teoria, a ampliação da base de cálculo deveria gerar alíquotas nominais menores para a manutenção da carga tributária atual, já considerada elevada.
  - No contexto de ICMS (alíquotas médias de 18%) e ISS (alíquota máxima de 5%), a sua combinação deveria gerar, teoricamente, alíquota de IBS inferior às alíquotas médias do ICMS, principalmente se considerada a ampliação da base tributável.
  - Não é possível ignorar a recente corrida dos estados para elevar a “alíquota padrão” do ICMS, em razão dos critérios estabelecidos para repartição de receitas do IBS, que decorre do interesse na preservação da arrecadação no novo regime.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A implementação efetiva de todos os objetivos e princípios acima depende da habilidade do legislador complementar para regulamentar os novos tributos e fundos criados.
- Especialmente quanto à não cumulatividade, deve-se estabelecê-la de forma ampla também no texto legal.
  - Vide, por exemplo, que a Lei Complementar n. 87 criou diversos empecilhos para a apropriação de créditos de ICMS pelos contribuintes (ativo imobilizado e uso e consumo), o que gerou a cobrança cumulativa do imposto, ainda que parcialmente.
  - Mesmo em contrariedade flagrante ao texto constitucional, o Poder Judiciário, inclusive tribunais superiores, validou esses comandos restritivos.
  - Nesse sentido, houve admirável acerto do constituinte ao determinar, no próprio texto da reforma, a desoneração dos bens de capital (art. 156-A, parágrafo 5º, inciso V).

- A simplificação idealizada pelo constituinte também dependerá em grande parte da definição dos aspectos da hipótese de incidência dos novos tributos.
  - Dentre outras questões, a formatação da Reforma Tributária passa pelas regras inerentes a sujeição passiva e ativa, aspectos espacial, material e temporal dos tributos, delegação da regulamentação de obrigações acessórias e eventual previsão de mecanismo unificado nacional para arrecadação.
  - A permissão para que entes locais editem normas sobre a matéria, apesar de necessária, pode agregar complexidade ao sistema tributário.
- As leis complementares a serem editadas devem “fechar portas” para abordagens fiscais absurdas, restritivas, que se caracterizem, essencialmente, como desvio de finalidade dos propósitos da reforma.
  - Em adição, deve-se prever punição severa para os entes que descumprirem o regramento, em particular quando as infrações se referirem aos objetivos e princípios centrais da reforma.

- Uma alternativa palpável seria a aplicação de multas ou penalidades descontadas diretamente dos repasses do IBS e/ou dos fundos, na proporção do prejuízo causado pelo órgão administrativo.
- Grande expectativa em torno das alíquotas de referência – há incerteza quanto à metodologia a ser adotada para fixação dos percentuais pelo Senado Federal:
  - Necessária realização de estudos econômico-financeiros.
- Regime de recuperação dos saldos credores do ICMS:
  - Não há clareza quanto à natureza do direito creditório passível de utilização ou ressarcimento em até 240 meses – saldo credor mantido na escrita fiscal do estabelecimento ou somente o crédito passível de homologação pelos Estados (crédito acumulado).
  - Há um histórico contencioso negativo quanto aos entraves criados pelos Estados à utilização dos saldos credores do ICMS e à sua conversão em crédito acumulado.



## CAPÍTULO 3

# ALÍQUOTAS

---

# ALÍQUOTAS

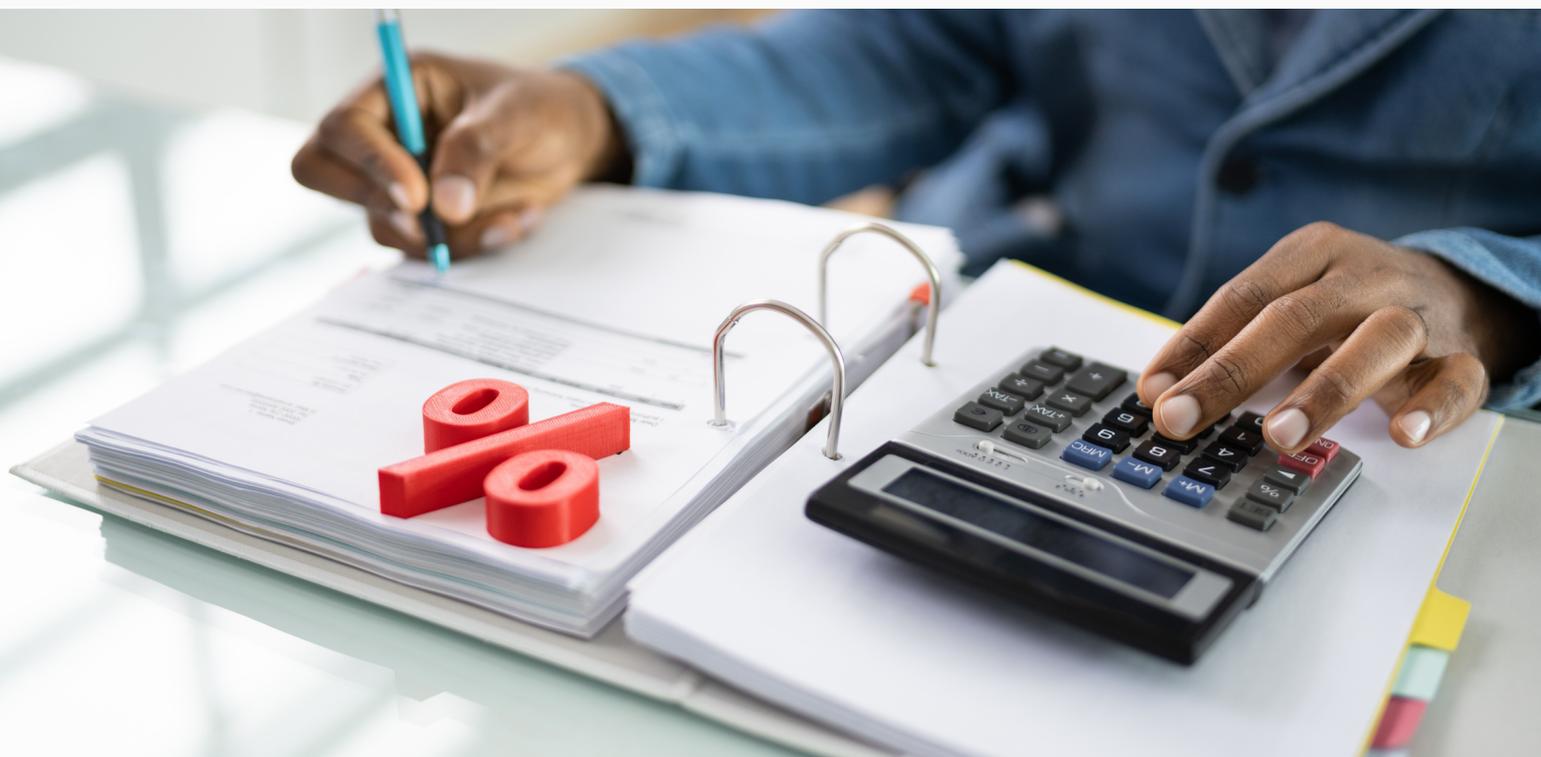
Simplificação e autonomia: a Emenda prevê que as alíquotas do IBS e da CBS serão aplicadas uniformemente a todos os bens e serviços, embora resguarde alguma autonomia dos entes federados para sua definição.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- O IBS será cobrado pelo somatório de duas alíquotas, a serem instituídas pelo Estado e Município de destino da operação.
- A alíquota da CBS será única e fixada pela União.
- Compete ao Senado Federal, nos termos da lei complementar e por meio de resolução, estabelecer **alíquotas de referência** para ambos os tributos.
  - Durante o período de transição, que vai até 2033, as alíquotas de referência garantem que a redução gradativa das receitas obtidas com os tributos atuais seja compensada com as alíquotas do IBS e da CBS.

- A alteração das alíquotas de referência, pelo Senado, não se sujeita à anterioridade nonagesimal durante o período de transição, mas apenas à anterioridade geral.
- A fixação das alíquotas de referência deverá considerar os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação.
- Os entes federados podem optar por fixar alíquotas próprias, distintas daquelas de referência, desde que aplicáveis a todos os bens e serviços, mediante lei ordinária específica.
  - Caso o ente não faça a opção por alíquota distinta, aplica-se aquela de referência.
  - Os Estados e Municípios podem até mesmo vincular as suas alíquotas próprias às aquelas de referência – as alterações nas alíquotas de referência tendem a refletir imediatamente nas alíquotas instituídas pelos próprios dos entes federados.
  - Apesar disso, a repartição das receitas tributárias oriundas da arrecadação do IBS está intimamente vinculada às alíquotas de referências fixadas pelo Senado.

- Alterações na legislação federal que reduzam ou elevem a arrecadação do imposto devem ser compensadas pelas alíquotas de referência.
- Projetos de lei complementar que reduzam ou aumentem a arrecadação do imposto somente podem ser apreciados caso acompanhados de estimativas de impacto no valor das alíquotas de referência do Senado.
- As alíquotas **não** podem ser reduzidas por meio de benefícios fiscais quaisquer que pretendam atingir operações ou contribuintes específicos, inclusive por regimes diferenciados, favorecidos ou específicos de tributação, excetuadas as hipóteses já previstas na Constituição.



- As exceções previstas na constituição são:

### **Redução de 60% ou 100%:**

determinadas operações e atividades sujeitas aos regimes diferenciados de tributação previstos na Constituição, a serem especificadas em lei complementar, serão beneficiadas com redução de 60% ou 100% das alíquotas do IBS e da CBS.

### **Redução de 100%:**

produtos destinados à alimentação humana que componham a “Cesta Básica Nacional de Alimentos”, a serem definidos em lei complementar, serão beneficiados com redução de 100% das alíquotas do IBS e da CBS.

### **Redução de 30%:**

prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional, a serem definidas em lei complementar, serão beneficiadas com redução de 30% das alíquotas do IBS e da CBS.

## Regimes específicos:

poderão ter alíquotas diferenciadas: combustíveis e lubrificantes (*ad rem*), serviços financeiros, serviços de hotelaria, parques de diversão, parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva (SAF), aviação regional e serviços de transporte coletivo de passageiros.

## Bens de capital:

a aquisição de **bens de capital** poderá contar com redução de 100% das alíquotas do IBS e da CBS, caso a lei complementar opte por desonerá-las desse modo – as outras opções são o crédito integral e imediato e o diferimento.

## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- O intuito do novo modelo é promover simplificação na tributação do consumo, em contraste com a multiplicidade de alíquotas do sistema atual.
- Esse ideal, contudo, foi flexibilizado diante das diversas peculiaridades dos segmentos econômicos:
  - Os regimes de tributação diferenciados, específicos e favorecidos agora estão nominalmente previstos na Constituição.
  - Os Estados e Municípios mantiveram certa autonomia para a fixação de alíquotas próprias, ainda que aplicáveis a todos bens e serviços, de modo a garantir alguma liberdade a esses entes, no exercício de sua tributação.
- A falta de um limite máximo para as alíquotas a serem fixadas pelos entes federados gera o risco potencial de oneração excessiva das operações não abrangidas por regimes diferenciados, específicos e favorecidos de tributação.
  - De todo modo, os Poderes Legislativo e Executivo locais terão de prestar contas à população caso a alíquota seja fixada em patamar destoante da alíquota de referência.

- Há potencial risco à isonomia entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, no caso dos bens e serviços sujeitos à tributação diferenciada.
  - Conquanto a Constituição preveja quais são esses bens e serviços, também outorga à lei complementar a competência para especificar as exatas operações que contarão com redução das alíquotas dos tributos, o que abre margem para tratamentos não equânimes.
- A inaplicabilidade da anterioridade nonagesimal à alteração das alíquotas de referência, pelo Senado e no curso do período de transição, gera a supressão de garantia individual (cláusula pétrea) e mitiga a segurança jurídica, pois atenua a possibilidade de os contribuintes se programarem para suportar as variações na carga tributária.



## CAPÍTULO 4

# BASE DE INCIDÊNCIA

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# BASE DE INCIDÊNCIA

Incidência ampla: IBS e CBS incidirão sobre bens, serviços, inclusive, direitos, abrangendo até mesmo operações antes não tributadas pelo ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- O IBS e a CBS incidirão sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e serviços, independentemente de sua denominação.
  - No contexto da Reforma Tributária, "direitos" são assimilados como bens imateriais, a exemplo do que estabelecem a Lei n. 9.610/98 (direitos autorais) e a Lei n. 9.609/98 (softwares).
  - Caberá à Lei Complementar definir o conceito de operações com serviços em contraposição às operações com bens.
  - Incidirão também sobre a importação, ainda que o importador não seja contribuinte habitual dos tributos.

- **Não incidirão sobre:**

- Exportações, sendo assegurado o direito à manutenção e o aproveitamento dos créditos acumulados ao longo da cadeia.
- Prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (rádio e televisão aberta).
- Fatos imponíveis já alcançados por outros tributos que não concernem ao consumo, como as doações e a transmissão de heranças (ITCMD).



- A incidência do IBS e da CBS será **uniforme em todo o território nacional**, o que demanda harmonia na produção de normas e solução de litígios relacionados à materialidade desses tributos.

- Segundo a interpretação sistemática da CF/88, "operações" são negócios jurídicos [onerosos] em sentido amplo, o que não abrange meras "movimentações" – são exemplos de potenciais fatos geradores do IBS e da CBS, a serem especificados em lei complementar:
  - A alienação de bens móveis e imóveis.
  - A troca ou permuta.
  - A locação de bens móveis ou imóveis.
  - O arrendamento mercantil.
  - A prestação de serviços.
  - A cessão, disponibilização e o licenciamento de direitos.
- A incidência do IBS e da CBS sobre bens, serviços e setores sujeitos a regimes de tributação específicos, favorecidos e diferenciados está sujeita a regramentos particulares, conforme lei complementar.



## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- A abrangência do IBS e da CBS rompe com a fragmentação da base de incidência do modelo atual e tende a acabar com as antigas discussões sobre a natureza de certas operações e os tributos que as alcançam.
- São algumas das controvérsias que não devem mais existir no novo modelo:
  - Obrigação de dar vs. obrigação de fazer.
  - Bens tangíveis vs. bens intangíveis.
  - Locação vs. disponibilização vs. cessão de direitos.
  - Inserção do bem ou serviço na cadeia produtiva vs. consumo final.
- A redação constitucional é propositalmente **ampla o suficiente para abarcar fatos geradores ainda não concebíveis**, mas possíveis, em decorrência das inovações tecnológicas.
- A Emenda Constitucional n. 132 não eliminou potencial risco à unidade da legislação nacional do IBS e da CBS, pois ela **prevê a edição de regulamento a dispor sobre o IBS, mas não contém exigência similar relativamente à CBS.**

- Havendo norma que discipline apenas um dos tributos, há nítido risco de que os tributos tomem feições jurídicas diferentes, em contrariedade à promessa/exigência de unidade do constituinte.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A extensa delegação de matérias à lei complementar colabora para algumas incertezas atinentes à hipótese de incidência dos tributos. São exemplos:
  - A definição precisa de fatos geradores (materialidade e zona de não incidência).
  - O momento da ocorrência dos fatos geradores.
  - Os seus sujeitos ativos e passivos.
  - O efetivo local da operação, especialmente no que concerne a operações virtuais – o que importa inclusive para a destinação do produto da arrecadação do IBS.

- Há dúvida se a amplitude da nova redação constitucional é compatível com o direito tributário brasileiro (regido pela tipicidade fechada)? Permite a tributação dos ditos fatos geradores ainda não concebíveis pelo legislador, sem futura alteração constitucional? Essas são questões ainda sem resposta precisa.
- A Emenda não deixa claro como conviverão o IBS e a CBS com o **ITBI**, que onera a transmissão de bens imóveis – a atual redação do texto constitucional não confere segurança suficiente que permita afastar a possibilidade de sobreposição desses tributos.
  - A depender do que dirá a lei complementar, é possível que a alienação habitual de bens imóveis, no exercício de atividade imobiliária, esteja sujeita à incidência do IBS e da CBS, enquanto a alienação esporádica, sujeita à incidência do ITBI.
- A Emenda tampouco deixa claro como conviverão o IBS e a CBS com o **IOF**, que onera operações de crédito, câmbio e relativas títulos mobiliários – a atual redação do texto constitucional sugere que haverá sobreposição desses tributos.



## CAPÍTULO 5

# PRINCÍPIO DO DESTINO

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# PRINCÍPIO DO DESTINO

Concentração da tributação no local em que ocorre o consumo.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- A lei complementar definirá o “destino” da operação, que poderá ser, inclusive, o local de:
  - Entrega.
  - Disponibilização.
  - Localização do bem.
  - Prestação do serviço.
  - Domicílio ou localização do adquirente ou destinatário.



- Norma abrangente que deixa ao legislador complementar ampla margem para estabelecer o “destino” da operação, mas demanda cautela para preservar a coerência do sistema.

- A norma favorece Municípios/Estados mais populosos.
  - A parcela do IBS dos Estados a ser repassada aos Municípios também segue a regra de proporção populacional, em sua maior parte (80%).

## CRÍTICAS / COMENTÁRIOS

- Há vedação explícita no texto à determinação de que a tributação ocorra na origem.
  - Naturalmente, a regra não se aplicará aos casos em que a entrega, disponibilização ou localização do bem ou a prestação do serviço ocorrerem em local vinculado ao vendedor/prestador.



- **Bens e serviços digitais** (e-commerce, nuvem e internet banking, e-book): o legislador complementar parece ter liberdade para eleger o destino, mas a regra é controversa.
  - Muitas empresas desse mercado atuam de forma pulverizada, com colaboradores em *home office* espalhados pelo país (e até pelo mundo) – parte dessas pessoas jurídicas sequer tem uma sede física.

- A prestação do serviço ou “entrega” (tradição) do bem imaterial também ocorre de forma abstrata – um *download*, por exemplo –, o que não colabora para aplicação dos critérios estabelecidos pelo constituinte.
- A localização ou domicílio do consumidor parecem ser critérios possíveis para averiguação da competência tributária e sujeição ativa, porém, nem mesmo esse critério é integralmente seguro.
  - A legislação civil prevê a possibilidade de mais de um domicílio.
  - A localização dos consumidores pode ser itinerante, de difícil controle por parte do Estado.



- **Transporte intermunicipal e interestadual:** deve-se avaliar o cabimento desse princípio-regra e sua regulamentação, já que, em tese, a tributação poderia se dar na origem e no destino, de acordo com as diretrizes constitucionais.

- Não é possível estabelecer, de início, onde seria prestado o serviço, por sua natureza – poder-se-ia dizer, inclusive, que a prestação ocorre na origem, onde se disponibiliza inicialmente o serviço.

- Argumento utilizado para afastar a cobrança do ICMS no transporte aéreo de passageiros (ADI n. 1.600).



- **Importações:** o sistema atual considera o destino como aquele jurídico, não meramente físico.

- A ausência de regra ou diretriz específica para essa operação pode gerar disputas entre os entes, especialmente se a importação por um estabelecimento for seguida de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (Tema da Repercussão Geral n. 520).
- As condições de operação das *trading companies* também passam ao largo do texto constitucional.



- **Exportações:** o texto constitucional mantém a desoneração das operações de exportação com bens e serviços.

- Falta densidade normativa em relação aos critérios para caracterização da exportação – a Reforma Tributária é um momento propício para que haja uniformização de entendimento quanto à caracterização da exportação para fins aduaneiros e fiscais.

- No âmbito dos serviços, o sistema atual considera o local da prestação aquele em que ocorre o “resultado” da atividade – o critério atual não se mostrou adequado para o fim pretendido.
- Relevante contencioso sobre o local em que o resultado da prestação ocorre, o que dificulta a aplicação da desoneração (Jurisprudência do STJ).



- **Transferências:** apesar da verbalizada a intenção do constituinte de não tributar as transferências, essa questão não consta expressamente do texto constitucional.

- Mesmo após a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 49, o tema é altamente controverso – note-se que a legislação vigente prevê a transferência de créditos entre os estabelecimentos com oneração semelhante à tributação.
- O tratamento das transferências pode impactar as regras inerentes à importação (destinatário físico vs. destinatário jurídico).



- **Potenciais impactos negativos para entes industrializadores:** o princípio do destino valoriza o mercado consumidor, porém não guarda a mesma cautela em relação a Estados e Municípios com vocação industrial, mas população reduzida.
- O princípio do destino normalmente prevalece:
  - Em direito internacional, em que há dificuldade de estabelecer divisão de receitas entre países por falta de uma jurisdição competente, com poderes cogentes.
  - Em países com níveis de industrialização e consumo razoavelmente homogêneos.
- Da forma como colocado o princípio do destino, tal disposição pode gerar desinteresse na industrialização dos entes, pois:
  - A atração de receitas e a repartição (de Estados para Municípios) se dá com base em critérios populacionais.
  - A industrialização de um ente normalmente gera gastos públicos periféricos, por exemplo, com infraestrutura e proteção ao meio ambiente.

- Eventuais investimentos não teriam qualquer contrapartida arrecadatória, como ocorre hoje com os Estados que investem no setor industrial.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A definição do destino, em geral e para cada operação, ficou a cargo da legislação complementar.
  - De um lado, trata-se de benéfica delegação que não engessa, nem sobrecarrega o texto constitucional.
  - De outro, tem-se o risco – vide sistema atual – de uma atuação desmedida do Poder Legislativo, potencialmente contrária ao espírito da reforma.
- Por se tratar de tema “novo” no âmbito do sistema tributário nacional, pode-se prever alguma dificuldade no estabelecimento de parâmetros para aplicação dessa regra.
  - Como visto, o princípio do destino no âmbito internacional repousa sobre outras premissas e tem outras razões de existir.
  - Dinamismo do mercado e das atividades econômicas, em especial com bens intangíveis, dificulta a criação de critérios estanques para definição do “destino” da operação.

- Para que não haja distorções do princípio do destino, a lei complementar deverá definir tratamento específico (e cuidadoso) para:
  - Mercado digital.
  - Transporte intermunicipal e interestadual.
  - Importações.
  - Transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.





## CAPÍTULO 6

# SUJEIÇÃO PASSIVA

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# SUJEIÇÃO PASSIVA

Ampla liberdade ao legislador complementar para tal definição, sem menção específica a contribuinte ou responsável.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- Lei complementar poderá definir como sujeito passivo a pessoa que **concorrer para realização, execução ou pagamento da operação**.
  - Mesmo que residente ou domiciliada no exterior.
- Norma abrangente que deixa ao legislador complementar ampla margem para estabelecer como sujeito passivo qualquer pessoa que tenha mínima relação com o fato gerador.

## CRÍTICAS / COMENTÁRIOS

- Objetivo de tornar a arrecadação mais eficiente também passa pela ampliação das possibilidades de sujeitos passivos, em especial para mercados de difícil fiscalização.

- O texto fornece margem para que a legislação complementar estabeleça qualquer pessoa como responsável pelo recolhimento do tributo.
  - Ficaria a cargo da lei complementar estabelecer os limites do termo “concorrer para”.
  - Necessária integração com os dispositivos do Código Tributário Nacional quanto às regras de responsabilidade tributária.
  - Possível antinomia normativa que geraria contencioso sobre o tema.
  - Risco de responsabilização de terceiro com pouca ou nenhuma vinculação com o fato gerador, o que não é condizente com as demais normas estruturantes do Sistema Tributário Nacional.
  - Responsabilidade tributária e observância à capacidade contributiva: caso dos aplicativos de transporte pessoal no TJSP.
- A possibilidade de se exigir tributo de pessoa residente ou domiciliada no exterior representa risco ao princípio da territorialidade.
  - Potencial contrariedade a tratados firmados com outros países e ao princípio do destino no âmbito do direito internacional.



- **Substituição tributária:** a ausência de referência ao instituto poderia fazer presumir que ele não seria aplicável aos tributos exsurgidos da reforma tributária.

- Para fins práticos, a possibilidade de imposição do recolhimento a qualquer pessoa que “concorrer para” a ocorrência do fato gerador abre espaço para que as regras de sujeição passiva tenham efeitos próximos à “ST”.
- Atualmente, as regras de responsabilidade tributária (e.g. substituição tributária) são alvo de amplo contencioso, mesmo com previsões constitucionais e legais mais sólidas.



- **E-commerce, plataformas digitais e intermediadores em geral:** sujeição passiva para quem concorrer para a “execução da operação” pode afetar o mercado digital e os intermediadores de negócios em geral para além da prestação de serviços de intermediação.

- Seria o equivalente a exigir que uma plataforma de intermediação de refeições ou transporte retivesse os tributos sobre os serviços intermediados e não apenas sobre a intermediação.



- **Bancos e meios de pagamento:** menção a “pagamento da operação” pode viabilizar a imposição da responsabilidade a terceiro com pouca ou nenhuma vinculação com o fato gerador, principalmente instituições financeiras e empresas de arranjos de pagamento.



- **Split payment:** competência da lei complementar para estabelecer o recolhimento do tributo na liquidação financeira da operação (art. 156-A, parágrafo 5º, inciso II, alínea ‘b’).

- Reforço à possibilidade de responsabilização de instituições financeiras, meios de pagamento e plataformas digitais, dentre outros.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A definição do sujeito passivo, em geral e para cada operação, ficou a cargo da legislação complementar.
  - O espaço propositalmente deixado pelo constituinte gera preocupação por deixar ao legislador complementar liberdade absoluta para veicular o sujeito passivo dos novos tributos.

- A lei complementar precisará fixar o conceito (ou tipo) inerente ao termo “concorrer para” (a ocorrência do fato gerador), a fim de limitar a imposição de obrigações a pessoas dele desvinculadas.
- Pende de regulamentação também o tratamento específico de bancos, meios de pagamento, plataformas digitais, intermediadores em geral, entre outros, que auxiliarão na execução e no pagamento das operações, mas não guardam relação direta com o fato gerador.



## CAPÍTULO 7

# COBRANÇA “POR FORA”

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# COBRANÇA “POR FORA”



A apuração do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo não deverá incluir tais tributos em suas próprias bases de cálculo; a alíquota nominal será igual à alíquota efetiva, o que deverá simplificar a apuração dos tributos e tornar mais transparente; potencial redução da carga tributária total.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- A base de cálculo do IBS e da CBS também não será integrada pelo IPI, ICMS, ISS, PIS e a COFINS, enquanto eles conviverem.
- O cálculo “por fora” deverá evitar conflitos decorrentes da inclusão dos tributos em suas bases de cálculo, como, por exemplo, a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (RE 574.706/PR).

- Se o objetivo é conferir transparência à carga tributária, é razoável presumir que os novos tributos serão indicados (destacados) no documento fiscal, o que tende a atrair a comprovação de não repasse do encargo financeiro para fins de restituição desses dois tributos – art. 166 do Código Tributário Nacional.
- O Imposto Seletivo e o IPI integrarão a base de cálculo do IBS e da CBS.
  - O relatório do projeto que originou a emenda constitucional justificou a manutenção do Imposto Seletivo no cálculo “por dentro” nessas operações, em razão da não cumulatividade ampla que regerá a tributação sobre o consumo.
  - Atualmente, nas operações para comercialização ou industrialização, o IPI não compõe a base de cálculo dos outros tributos.



## CAPÍTULO 8

# NÃO CUMULATIVIDADE PLENA

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# NÃO CUMULATIVIDADE PLENA



A não cumulatividade plena objetiva garantir a neutralidade tributária: o montante cobrado em todas as operações envolvendo bens (materiais e imateriais) e serviços que concorram para a atividade econômica poderá ser utilizado para compensar o valor devido a título de IBS e CBS.

**Exceções: bens e serviços de uso pessoal e operações sujeitas à isenção e imunidade.**

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- A redação final do art. 156-A da CF inseriu o **princípio da neutralidade** na própria norma com o intuito de enfatizar a sua importância para o novo sistema e orientar o legislador e a administração tributária.

- Esse princípio passa a ter um papel central na aplicação e interpretação das regras de creditamento, no tratamento isonômico das transações com o exterior, na desoneração de bens de capital, na estruturação de regimes específicos, entre outros.
- A redação do dispositivo que trata da não cumulatividade sofreu uma tênue **evolução** em relação ao texto constitucional atual, mas não impedirá que as autoridades fazendárias desenvolvam teses na tentativa de mitigar o direito ao crédito tributário.
  - Tal como prevista na reforma, a não cumulatividade será regida pela técnica de **tributo contra tributo**, tal como ocorre atualmente com o ICMS e o IPI, mas não em relação ao PIS e à COFINS.
- A isenção e a imunidade geram consequências na não cumulatividade: não implicarão crédito para as operações seguintes e demanda anulação dos créditos relativos às operações anteriores, salvo, na hipótese de imunidade, quando determinado em contrário na lei complementar.

- Falta clareza quanto à possibilidade de manutenção integral dos créditos das operações anteriores quando o contribuinte praticar uma nova operação sujeita à redução da alíquota.
- Apesar disso, a essência da Reforma Tributária conduz à conclusão de que os créditos serão mantidos integralmente. Se o contribuinte praticar uma operação com redução de alíquota, eventual acúmulo de crédito deverá ser ressarcido imediata e integralmente.
- Embora o dispositivo tenha consagrado a **não cumulatividade ampla**, ele **delegou ao legislador complementar** a possibilidade de estabelecer restrições à compensação de créditos nas operações de aquisição de bens e serviços considerados de **uso ou consumo pessoal** e de condicionar o crédito à **comprovação do efetivo pagamento** em determinadas hipóteses.
- Está autorizada a concessão de crédito presumido ao contribuinte que adquirir bens e serviços de **produtor rural** não contribuinte.
  - A lei complementar também poderá conceder crédito presumido a contribuinte que adquirir (i) serviços de **transportador autônomo** pessoa física não contribuinte e (ii) **bens móveis usados** de pessoa física não contribuinte para revenda.

## COMENTÁRIOS/CRÍTICAS

- A **não cumulatividade ampla** prevista na norma **não é irrestrita**, pois o legislador complementar poderá condicionar o direito de crédito à **comprovação do efetivo pagamento** do tributo na etapa anterior da cadeia. Ou seja, não basta o destaque no documento fiscal.
  - No entanto, essa comprovação estará adstrita às hipóteses em que o adquirente possa efetuar por conta própria o recolhimento do tributo no momento da aquisição ou da liquidação financeira da operação.
  - Essa previsão genérica traz complexidade ao sistema e vai na contramão do princípio da simplicidade, pois restringe e limita o direito ao crédito, além de fomentar a insegurança jurídica.
- O texto deixa margens para o legislador complementar restringir créditos nas aquisições de bens, materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços, na medida em que **permite ressalvar as aquisições consideradas de “uso ou consumo pessoal”**.

- As novas regras que versam sobre a não cumulatividade instituíram a figura do **split payment** para as hipóteses em que o adquirente possa efetuar o recolhimento do IBS e da CBS nas suas aquisições de bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ou o recolhimento ocorra na liquidação financeira da operação.
- A utilização da desarrazoada de **créditos presumidos** tende a desconfigurar a não cumulatividade e distorce do sistema de créditos e débitos.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A definição da **forma** e do **prazo para o ressarcimento de créditos acumulados** foi delegada ao legislador complementar, o que poderá causar um novo contencioso sobre o tema.
- Em que pesem os riscos decorrentes da ausência de prazo para o ressarcimento dos créditos tributários, a previsão de retenção de parte da receita arrecadada com o IBS e a CBS para servir de lastro para o ressarcimento dos contribuintes é positiva.
  - O fruto da arrecadação apenas passará a compor o montante a ser repassado aos entes federativos após o titular do crédito acumulado utilizá-lo para abatimento de débitos próprios.

- A utilização de conceitos indeterminados como “uso ou consumo pessoal” deveria ter sido evitada para não contaminar a interpretação do texto.
  - A expressão utilizada é altamente criticável por não vincular o crédito à atividade fim da empresa ou à utilização nas atividades administrativas.
- A não cumulatividade ampla acarretará um aumento do volume de créditos tributários apropriados pelos contribuintes. Como consequência, um substancial **risco de fraude** surge com o risco da obtenção de **créditos fictícios**.
  - Como bem apontado no parecer de relatoria do Deputado Aguinaldo do Ribeiro quando da apresentação da PEC 45/2019 na Câmara dos Deputados, esse problema é inerente à não cumulatividade tributária e está presente nos países que adotam o modelo IVA.
- Cientes dos problemas existentes no modelo IVA, o texto da reforma buscou mecanismos para neutralizar a perda de receita como, por exemplo:
  - condicionar a apropriação do crédito ao efetivo pagamento em determinadas hipóteses (*split payment*).

- prever mecanismos de compartilhamento de informações entre contribuintes, intermediários e autoridades fazendárias.
- adotar novas tecnologias para automatizar as compensações.
- Os créditos tributários serão aproveitados pelos contribuintes de forma proporcional durante a fase de transição.
  - A complexidade do sistema para a fase de transição salta aos olhos.
- Vislumbra-se um alto potencial de contencioso na definição de créditos de prestadores de serviço.
  - Essa preocupação decorre das experiências com os parâmetros fixados pelo PIS e pela COFINS.
- A lei complementar deverá tratar das hipóteses de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e de como isso repercutirá no aproveitamento dos créditos, para evitar uma macrolitigância.



## CAPÍTULO 9

# REGIMES DIFERENCIADOS DE TRIBUTAÇÃO

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# REGIMES DIFERENCIADOS DE TRIBUTAÇÃO

Possibilita que o legislador defina uma **tributação reduzida** ou até mesmo **isente** setores essenciais para a sociedade, tais como educação, saúde e transporte.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- **Uniformidade:** os segmentos estão previstos no texto constitucional. Os regimes diferenciados de tributação constarão na lei complementar, os quais devem ser uniformes em todo território nacional e serão revistos periodicamente.
- **Regra de compensação:** a redução da tributação para os setores eleitos ao regime diferenciado implica ajustes na alíquota de referência com o objetivo de reequilibrar a arrecadação na esfera federativa.

- **Avaliação quinquenal do custo-benefício dos regimes diferenciados**, bem como do impacto da legislação do IBS e da CBS na promoção da igualdade entre homens e mulheres.
  - Se for definida a reoneração de determinado setor (sujeição à alíquota padrão), a lei poderá fixar um regime de transição, o que é coerente com o princípio da segurança jurídica.
- **Créditos presumidos**: o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do IBS e da CBS poderão revisar, anualmente, o valor dos créditos, sem necessidade de alteração legislativa (exceção à reserva de lei) – o que não é condizente com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que equipara a limitação à não cumulatividade com as hipóteses de majoração da carga tributária.



## (A) Regra geral de redução – 60%

- Pela regra geral, é possível que o legislador complementar conceda redução de **60%** das alíquotas de IBS e CBS para as operações referentes aos seguintes bens e serviços:



- Serviços de educação.



- Serviços de saúde.
- Dispositivos médicos.
- Dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência.
- Medicamentos, incluindo as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos de metabolismo.
- Produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.



- Serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano.



- Alimentos destinados ao consumo humano, incluindo os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.



- Produtos de higiene pessoal e limpeza, majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda.



- Produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*.
- Insumos agropecuários e aquícolas.



- Produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional.



- Bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

- Ainda quanto à regra geral, é vedado que a redução ocorra em percentual diferente de **60%**, nem para mais, nem para menos.
- O Imposto Seletivo não poderá incidir sobre os bens ou serviços sujeitos à redução da alíquota em **60%**.

## (B) Outras hipóteses de redução

- As **exceções** para a regra geral de redução de **60%** da alíquota **devem ser autorizadas por lei complementar** e estão vinculadas a **bens e serviços específicos**, conforme segue:
  - **Isenção** para os serviços de transporte público.
  - Redução de **100%** do IBS e da CBS para:
    - Dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual.
    - Produtos hortícolas, frutas e ovos.

- Serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (“ICT”) sem fins lucrativos.
- Aquisição de automóveis de passageiros por pessoas com deficiências e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por representante legal, e por motoristas profissionais, que destinem o automóvel à utilização como táxi.
- Redução de **100%** da alíquota apenas da CBS para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos.
- Redução em até **100%** da alíquota do IBS e da CBS, ou isenção, para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.
- Redução de **30%** do IBS e da CBS para prestações de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que submetidas à fiscalização por conselho profissional.

## (C) Produtor rural

- O produtor rural pessoa física ou jurídica com receita anual inferior a R\$ 3,6 milhões, atualizada anualmente pelo IPCA, e o produtor integrado poderão optar por serem contribuintes do IBS e da CBS.
- Se o produtor rural pessoa física ou jurídica optar por não ser contribuinte do IBS e da CBS, está autorizada a concessão de crédito presumido ao seu adquirente.

## (D) Crédito presumido

- Também é possibilitada a concessão de crédito presumido ao contribuinte adquirente de:
  - Serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto.
  - Resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.
  - Bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao bem – nessa hipótese, não há ressarcimento.

## (E) Cesta básica nacional de alimentos



- A Cesta Básica Nacional de Alimentos está prevista em dispositivo diverso daquele que trata dos regimes diferenciados de tributação, a despeito de se enquadrar na hipótese de redução da alíquota em 60%.
- Assim como o regime diferenciado, a Cesta Básica Nacional também abrange produtos destinados à alimentação humana, os quais serão definidos por lei complementar e, sobre os quais, as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.
- A escolha dos alimentos que comporão a Cesta Básica Nacional será feita considerando a diversidade regional e cultural da alimentação do País, garantindo alimentação saudável e nutricionalmente adequada. Neste sentido, objetiva-se concretizar o direito à alimentação previsto na Constituição Federal.

## COMENTÁRIOS/CRÍTICAS

- Os regimes diferenciados de tributação visam setores de impacto social, porém alguns setores relevantes ficaram de fora, como, por exemplo, os vinculados aos processos de tratamento e fornecimento de água.
- A uniformização dos regimes diferenciados é um dos principais mecanismos empregados pela Reforma Tributária para mitigar a guerra fiscal, manifestada pela multiplicidade de alíquotas e outras modalidades de redução da carga tributária.
- A implementação dos regimes diferenciados impacta a alíquota de referência, na medida em que a cada concessão de benefício (logo, renúncia de receita) há um aumento na tributação dos outros produtos não abrangidos pelo regime diferenciado para suprir essa perda.
- O dispositivo aprovado não obriga a instituição do regime diferenciado, mas faculta ao legislador infraconstitucional definir quais os setores, entre os eleitos pelo legislador constitucional, serão de fato beneficiados pela redução.

- Apesar disso, os regimes diferenciados integram os pilares estruturantes da Reforma Tributária e não podem ser simplesmente ignorados ou mitigados pelo legislador complementar.
  - O Poder Legislativo federal é responsável por promulgar as leis que outorgarão os regimes diferenciados, o que limita a autonomia política dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.
  - Não há regra que afaste a cobrança da contribuição estadual sobre produtos primários e semielaborados nas operações com bens abrangidos pelo regime diferenciado e pela Cesta Básica Nacional de Alimentação.
- A lei complementar deverá definir:
    - Os setores que, na prática, estarão abrangidos pelo regime diferenciado.
    - Os produtos abrangidos pelo regime diferenciado como, por exemplo, no caso de alimentos da Cesta Básica Nacional de Alimentos.
    - Como serão apurados os créditos referentes às operações com bens e serviços sujeitos aos regimes diferenciados.

- Sobre os créditos presumidos que poderão ser concedidos via lei complementar, a vedação ao ressarcimento está prevista expressamente apenas para aqueles vinculados à aquisição de bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda; por outro lado, como não há essa previsão para as outras hipóteses, é possível entender que será autorizado o ressarcimento.





## CAPÍTULO 10

# REGIMES ESPECÍFICOS DE TRIBUTAÇÃO

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# REGIMES ESPECÍFICOS DE TRIBUTAÇÃO

O legislador poderá instituir regimes específicos de tributação para setores da economia que possuem **particularidades que dificultam a apuração tradicional dos tributos.**

Não têm caráter de benefício fiscal: o objetivo não é reduzir a carga tributária, mas sim adaptar as regras tributárias às particularidades dos setores.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- Setores da economia afetados (rol taxativo):
  - combustíveis e lubrificantes
  - serviços financeiros
  - operações com bens imóveis
  - planos de assistência à saúde
  - concursos de prognósticos
  - sociedades cooperativas
  - serviços de hotelaria
  - parques de diversão e temático
  - agências de viagens e de turismo
  - bares e restaurantes
  - atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima de Futebol
  - aviação regional

- operações alcançadas por tratado ou convenção internacional
- serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário

- Os regimes específicos podem:
  - Prever alíquotas e bases de cálculo distintas das padronizadas.
  - Impor limitações à não cumulatividade plena.

## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- Não há indicativos de que houve realização de estudo técnico para avaliar as particularidades dos setores, a fim de determinar quais precisariam do regime específico – as escolhas decorreram de decisões políticas.
  - Setores que desenvolvem atividades substancialmente diferentes receberam tratamento similar, o que demonstra falta de personalização e ponderação quanto às suas peculiaridades.
- Há previsão expressa de que a submissão ao regime específico será optativa apenas para o regime das sociedades cooperativas.
  - Risco de violação ao princípio da não cumulatividade plena em relação às demais atividades: o contribuinte deveria ter o direito de recolher o imposto pela apuração normal, caso tenha condições para isso.

# CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS PARA CADA SETOR

## (A) Combustíveis e lubrificantes:



- Manutenção da tributação monofásica.
- Foi vedada a apropriação de créditos nas aquisições destinadas à distribuição, comercialização ou revenda, mas garantido o direito a crédito nas demais aquisições.
  - Adotando-se o regime atual como referência, o crédito será calculado pelo valor efetivamente recolhido pelo contribuinte monofásico, independente da etapa da cadeia.
  - Em algumas circunstâncias, a vedação ao creditamento nas aquisições destinadas à distribuição, comercialização ou revenda pode gerar consequências negativas na cadeia comercial – esse efeito pode ser mitigado por meio da divulgação transparente da métrica empregada para definir a carga monofásica.
- Alíquota uniforme em todo território nacional, específicas por unidade de medida (*ad rem*) e diferenciadas por produto.
- Os biocombustíveis mantiveram regime fiscal favorecido.

## (B) Serviços financeiros:



- Consideram-se serviços financeiros: operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, bem como outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos.
- Também são considerados serviços financeiros: outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado, depositárias centrais e por instituições autorizadas, na forma de lei complementar.
- A lei complementar poderá prever alterações nas alíquotas (uniforme em todo território nacional), nas regras de creditamento (incluindo a não aplicabilidade), na base de cálculo e hipóteses de tributação com base na receita ou faturamento.
  - Além da possibilidade de definir regras de creditamento diferenciadas aos prestadores de serviço, a norma também prevê que os adquirentes podem não ter direito a crédito.

- A definição do regime tributário aplicável se baseia em critério objetivo (serviço prestado).
- No que concerne aos bancos, o regime específico **não é aplicável** aos serviços remunerados por tarifas e comissões. Estes estarão sob o regime ordinário de incidência e apuração do IBS e da CBS.
- O regime específico deverá manter a carga tributária dos tributos extintos incidente sobre as operações de crédito, na data de promulgação da Emenda, por um período de até cinco anos, contado da entrada em vigor do regime.
- Excepcionalmente, as operações relacionadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) poderão contar com alíquotas e base de cálculo diferenciadas, inclusive com incidência do regime específico sobre tarifas e comissões envolvidas nessas operações de crédito.
- Risco de bitributação: incidência do IBS e da CBS de forma concomitante ao IOF.
- Risco de majoração da carga tributária das operações de seguros: as receitas decorrentes de prêmios de seguro não eram alcançadas por tributos municipais.
- Risco de tributação dos rendimentos obtidos a partir de juros e variações cambiais e monetárias.

- Não há dispositivo legal específico para os serviços prestados por entidades reguladas pelo Banco Central que não atingiram os limites regulatórios mínimos para solicitação da autorização de funcionamento.

## **(C) Operações com bens imóveis:**



- Consideram-se operações com bens imóveis: construção e incorporação imobiliária, parcelamento do solo e alienação de bem imóvel, locação e arrendamento de bem imóvel, bem como administração e intermediação de bem imóvel.
- A lei complementar poderá prever alterações nas alíquotas (uniforme em todo território nacional), nas regras de creditamento (incluindo a não aplicabilidade), na base de cálculo e hipóteses de tributação com base na receita ou faturamento.
  - Além da possibilidade de definir regras de creditamento diferenciadas aos prestadores de serviço, a norma também prevê que os adquirentes podem não ter direito a crédito.
- Risco de majoração da carga tributária das operações com bens imóveis: as receitas decorrentes de locação de imóveis não eram alcançadas pelo ISS e ICMS.

## **(D) Planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos:**



- A lei complementar poderá prever alterações nas alíquotas (uniforme em todo território nacional), nas regras de creditamento (incluindo a não aplicabilidade) e hipóteses de tributação com base na receita ou faturamento.

## **(E) Sociedades cooperativas:**



- O regime será optativo e deverá observar os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária.
- A lei complementar irá definir hipóteses em que o imposto não incidirá sobre operações entre cooperativas e seus associados, bem como entre sociedades cooperativas entre si.
- Possibilidade de regime diferenciado de aproveitamento de créditos por etapas.

**(F) Hotelaria, parques de diversão e temáticos, agências de viagem e turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima de Futebol (SAF) e aviação regional:**



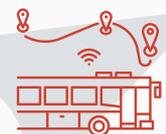
- A lei complementar poderá prever alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento (incluindo a não aplicabilidade).

**(G) Operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados:**



- Não há diretrizes quanto ao regime específico deste setor.

**(H) Serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário:**



- A lei complementar poderá prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento (incluindo a não aplicabilidade).



## CAPÍTULO 11

# REGIMES FAVORECIDOS DE TRIBUTAÇÃO

---

# REGIMES FAVORECIDOS DE TRIBUTAÇÃO

Manutenção do Simples Nacional, do diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus (ZFM) e às Áreas de Livre Comércio (ALC) e do tratamento fiscal favorecido aos biocombustíveis.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES



- **Simples Nacional:** a lei complementar regulamentará o regime favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.
  - O regime unificado de arrecadação será opcional ao contribuinte e vedará a apropriação de créditos pelo beneficiário, assegurado o creditamento pelo adquirente/tomador em montante equivalente ao cobrado pelo regime único.
  - O beneficiário poderá recolher o IBS e a CBS de forma separada, hipótese em que poderá apurar regularmente os créditos e débitos na cadeia produtiva/comercial.

- Apesar de ser opcional, há um receio por parte das microempresas e empresas de pequeno porte prestadoras de serviço quanto à elevação demasiada da carga tributária decorrente da implantação do novo sistema tributário.
- A limitação à transferência do crédito ao montante cobrado no regime unificado poderá prejudicar a competitividade das empresas optantes pelo Simples Nacional no mercado.
- Há um risco de discriminação das microempresas e empresas por parte dos adquirentes, que poderão demonstrar preferência à aquisição de bens de fornecedores que apurem regularmente os créditos e débitos na cadeia produtiva/comercial – tudo dependerá da carga tributária.
- Os procedimentos fiscais a serem cumpridos pelas empresas optantes do Simples Nacional ainda são incertos e dependerão de regulamentação por meio de lei complementar.



- **Zona Franca de Manaus (ZFM) e Áreas de Livre Comércio (ALC):** foi assegurada a manutenção do tratamento fiscal favorecido até o ano de 2073.

- As leis instituidoras do IBS e da CBS estabelecerão os mecanismos necessários para assegurar o diferencial competitivo e a manutenção dos benefícios fiscais conferidos a essas áreas incentivadas.
- A lei complementar instituirá 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, que terão o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas da região, bem como compensar eventuais perdas de arrecadação em razão da instituição do IBS e da CBS.
- A partir do ano de 2027, a redução da alíquota do IPI a zero não abrangerá os produtos que tenham industrialização incentivada na ZFM, sendo vedada a cobrança cumulativa do IPI com o Imposto Seletivo.

- A incidência do IPI sobre bens industrializados na Zona Franca de Manaus a partir de 2027 tem o objetivo de garantir a não oneração da região incentivada decorrente de implantação do novo sistema tributário.
- Há margem para discussão acerca da incidência do Imposto Seletivo sobre produtos prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente que forem fabricados na Zona Franca de Manaus.
- A lei complementar deverá estabelecer as condições pelas quais os recursos dos fundos de proteção à Zona Franca de Manaus poderão compensar as perdas de arrecadação das áreas incentivadas.





- **Biocombustíveis e hidrogênio de baixa emissão de carbono:** a lei complementar assegurará regime fiscal favorecido como forma de garantir tributação inferior a dos combustíveis fósseis para proporcionar diferencial competitivo.
- O estabelecimento de regime favorecido aos biocombustíveis está atrelada à defesa do meio ambiente, que se configura como um princípio do Sistema Tributário Nacional.
- Os incentivos fiscais a serem concedidos aos biocombustíveis poderão estimular a produção dessa fonte de energia, fortalecendo as indústrias e o agronegócio.
- Com a manutenção de regime favorecido aos biocombustíveis, alinhada à possibilidade de incidência do Imposto Seletivo sobre os derivados de petróleo, a tendência é a estimulação da produção de fontes de energia que apresentem baixo índice de emissão de poluentes, bem como a elevação dos preços da gasolina, óleo diesel, querosene etc.



**CAPÍTULO 12**

# CASHBACK

---

# CASHBACK

Devolução do tributo pago às pessoas físicas, em prol do ideário constitucional de isonomia.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- A Emenda atribui à Lei Complementar a competência para prever as hipóteses em que o IBS e a CBS devem ser devolvidos a pessoas físicas, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.
- A Lei Complementar poderá, inclusive, fixar os limites da devolução e seus específicos beneficiários.
  - Com exceção das operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, não há previsão de devolução obrigatória para todas as operações com bens e serviços



## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- A depender dos contornos que lhe confirmam a lei complementar, o mecanismo a um só tempo:
  - Pode colaborar para o combate da evasão fiscal, já que as operações não submetidas aos controles dos entes federados e não tributadas não darão ensejo a qualquer devolução.
  - Contribuir de maneira efetiva para uma distribuição justa do patrimônio, por meio da minoração da tributação do consumo dos menos favorecidos.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- Embora a Reforma Tributária tenha se valido do *Cashback* como instrumento jurídico para preservar a isonomia tributária, a Emenda Constitucional não possui densidade normativa suficiente para direcionar o legislador complementar.
- Não é possível extrair do texto constitucional se os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão dar ao seu *Cashback* tratamento diferente daquele que lhe dará a União Federal – estendendo-o a outros produtos, por exemplo.

- Tratamentos mais favorecidos do que aquele concedido pela União, desde que destinado a pessoas físicas e instituídos à luz do ideário de redução da desigualdade, tendem a contar com amparo Constitucional.
- Não é possível extrair do texto constitucional se os entes federados deverão instituir procedimentos harmônicos para viabilizar a devolução dos tributos.





**CAPÍTULO 13**

# IMPOSTO SELETIVO

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# IMPOSTO SELETIVO

A Emenda Constitucional n. 132 criou um novo tributo, o Imposto Seletivo, de competência da União, com a finalidade de induzir comportamentos e desestimular o consumo de determinados bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O Imposto Seletivo incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES E COMENTÁRIOS

- Será instituído por lei complementar.
  - Há dúvida se a Lei complementar definirá os bens e serviços tributados ou delegará essa atribuição à lei ordinária.
  - Risco de subjetividade na definição dos produtos e serviços tributados.



- Incidirá nas importações, mas não nas exportações.
- Incidirá sobre derivados de petróleo, combustíveis e minerais.
- Não poderá incidir de maneira cumulada com o IPI, mas poderá incidir de maneira cumulada com outros tributos.
  - Lei complementar definirá os critérios para se identificar os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, que serão tributados pelo IPI em operações realizadas por contribuintes de outras regiões do país – vide ADI 7153.
  - Como as vendas de produtos industrializados por contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus é isenta do IPI, há dúvida se essas operações poderão ser tributadas pelo Imposto Seletivo.



- Não incidirá sobre operações com energia elétrica e telecomunicações.

- Há dúvida acerca da possibilidade de incidência sobre serviços conexos ou preparatórios aos serviços de telecomunicação ou à comercialização de energia (manutenção de rede de transmissão ou distribuição).



- Não incidirá sobre bens e serviços sujeitos a redução de alíquota em regime diferenciado do IBS e CBS.

- No caso de alimentos destinados ao consumo humano, sujeitos ao regime diferenciado do IBS e CBS (redução de alíquotas de 60%), a definição dos produtos beneficiados será feita por lei complementar.



- Debate sobre a incidência do Imposto Seletivo sobre alimentos gordurosos, ultraprocessados ou ricos em açúcar.

- Não deverá incidir sobre produtos da cesta básica.
- Na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação do produto e corresponderá a 1% do valor de mercado do produto.
  - Incide sobre a extração de produtos minerais destinados à exportação.
  - Há dúvida se a extração de petróleo está incluída nessa regra.
  - Risco de incidência cumulativa na extração e venda.
  - Possibilidade de litígios em relação à definição do valor de mercado do produto.
  - A incidência sobre a extração mineral não se harmoniza com a finalidade de desestimular o consumo, pois esses produtos minerais são insumos básicos da economia.
- O imposto não integrará sua própria base de cálculo (cálculo “por fora”), mas integrará a base de cálculo do IBS e da CBS e do ICMS e ISS na fase de transição.

- IBS e CBS não integrarão a base de cálculo do Imposto Seletivo.
- Alíquotas serão fixadas em lei ordinária (competência do Poder Legislativo).
- O Imposto Seletivo se sujeita aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.
- O Imposto Seletivo será cobrado a partir de 2027.
- Transição: a partir de 2027, a arrecadação do Imposto Seletivo será deduzida da perda de arrecadação do IPI na apuração das alíquotas de referência do IBS e CBS.

## **O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?**

- Embora haja a previsão de que o imposto incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço, é necessário aguardar a regulamentação por lei complementar para se verificar se não haverá possibilidade de incidência em múltiplas etapas da cadeia de fabricação de um produto, se os insumos forem tributados.
- Há dúvida se os bens intangíveis poderão ser tributados pelo Imposto Seletivo.
- Texto da Emenda Constitucional não revela a abrangência da expressão "prejudicial à saúde ou ao meio ambiente".

## OUTRAS CRÍTICAS

- A materialidade do Imposto Seletivo é muito ampla, o que provoca o risco de “desvio de finalidade” e utilização do tributo para fins arrecadatórios.
- Discussão sobre natureza seletiva e extrafiscal do tributo: Senado chegou a inserir na redação da norma a menção de que o Imposto Seletivo teria finalidade extrafiscal, mas essa proposta foi bastante criticada e gerou a preocupação de que o tributo fosse usado com finalidade arrecadatória pelo Poder Executivo. A menção à “finalidade extrafiscal” não foi mantida no texto final aprovado pela Câmara.
- O Imposto Seletivo poderá gerar tratamento desigual entre situações equivalentes, ou tratamento discriminatório para produtos similares, se for cobrado com base na classificação fiscal de mercadorias.
- A manutenção do IPI apenas sobre produtos que tenham industrialização na Zona Franca de Manaus provoca distorções na não cumulatividade desse imposto.



## CAPÍTULO 14

# IPVA, IPTU, ITCMD E IOF-SEGUROS

---

# IPVA, IPTU, ITCMD E IOF-SEGUROS

O texto aprovado trouxe alterações substanciais que concernem às hipóteses de incidência, competência arrecadatória, progressividade de alíquotas e fixação da base de cálculo do IPVA, IPTU, ITCMD e IOF.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

### (A) IPVA



- As alíquotas do IPVA poderão ser diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental.
- O IPVA incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuadas as aeronaves agrícolas e de operadores aéreos certificados, as embarcações de pesca pertencentes à pessoa física e as dedicadas à prestação de serviços de transporte aquaviário pertencentes a pessoa jurídica, as plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios e os tratores e máquinas agrícolas.

- A reforma cuidou de incluir o valor dos automóveis e o seu impacto ambiental como parâmetros para a progressividade das alíquotas do IPVA, como reflexo dos princípios da capacidade contributiva e da defesa do meio ambiente. Desse modo, pretende-se estimular que os automóveis movidos à combustão sejam substituídos pelos elétricos ou híbridos.
  - Considerando que grande parte dos automóveis utilizados para o transporte de cargas possuem um elevado valor e altos índices de emissão de poluentes, a carga tributária do IPVA poderá trazer prejuízos aos transportadores autônomos e às empresas de transporte, bem como desencadear a elevação dos preços das mercadorias transportadas.
- Embora a nítida intenção do legislador em desonerar a propriedade de veículos dedicados à prestação de serviços, a propriedade de veículos utilizados para o transporte de cargas, como caminhões e trens, não foi desonerada.

## (B) IPTU



- As leis municipais definirão os critérios pelos quais o Poder Executivo poderá atualizar as bases de cálculo do IPTU.

- A alteração das bases de cálculo do IPTU pelo Poder Executivo, conforme os critérios a serem estabelecidos pelas leis municipais, deve ser assimilada com cautela.
  - Existe um receio quanto à discricionariedade do Poder Executivo na fixação das bases de cálculo do IPTU que, embora siga aos ditames estabelecidos em norma municipal, poderá violar direitos fundamentais dos contribuintes e ampliar o contencioso.
  - Prevenindo abusos por parte das Municipalidades, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a alteração da base de cálculo em valor superior ao índice de correção monetária é matéria reservada à lei municipal, que geralmente se vale da Planta Genérica de Valores (PGV) como instrumento para definir o valor venal dos imóveis.

## (C) ITCMD



- O ente federado responsável pela arrecadação do ITCMD incidente sobre a transmissão causa mortis passará a ser o Estado onde era domiciliado o de cujus e o imposto será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação.

- A lei complementar estabelecerá as condições para a não incidência do ITCMD sobre as transmissões e doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais.
  - A desoneração do ITCMD incidente sobre as doações e transmissões em favor de instituições sem fins lucrativos visa a contribuir para o desenvolvimento cultural, social e científico.
  - A lei complementar deverá estabelecer as condições e os requisitos para a não incidência do ITCMD sobre as transmissões e doações a entidades sem fins lucrativos, como forma de disciplinar o conteúdo da norma constitucional.
- O ITCMD poderá incidir sobre a herança ou a doação proveniente do exterior antes de editada a lei complementar, de modo que a arrecadação do imposto competirá:
  - Quanto às doações, ao Estado em que estiver domiciliado o donatário ou, na hipótese deste residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem.
  - Quantos aos bens do de cujus, ao Estado onde era domiciliado ou, na hipótese de ser domiciliado no exterior, ao Estado onde tiver domicílio o sucessor ou legatário.

- A possibilidade de incidência do ITCMD sobre doação ou herança provenientes do exterior anteriormente à edição de lei complementar deve observar o fluxo de positivação das normas e as regras de anterioridade.
- A progressividade do ITCMD em função do valor do quinhão, legado ou doação passou a ser uma regra constitucional que deverá ser estabelecida pelas legislações estaduais, e decorre do princípio da capacidade contributiva.
- Tendo em vista que o texto constitucional estabelece que as alíquotas do ITCMD serão progressivas, afere-se que a regra será de observância obrigatória pelos Estados, mas ainda não se tem conhecimento acerca de eventuais tetos e determinações a serem estipulados por meio da legislação infraconstitucional.

## (D) IOF-SEGURO



- A partir de 2027, o IOF não incidirá mais sobre as operações de seguro e a redução da sua receita será compensada pela arrecadação da CBS e do Imposto Seletivo.

- O fato de o IOF não incidir mais sobre as operações de seguro a partir do ano de 2027 revela-se como uma importante medida para as empresas do setor, embora não se saiba ao certo os reflexos que a perda de receita ocasionará na arrecadação do IBS e da CBS.





**CAPÍTULO 15**

# CONTRIBUIÇÃO ESTADUAL

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# CONTRIBUIÇÃO ESTADUAL

Os Estados poderão instituir contribuição sobre **produtos primários e semielaborados**, em substituição às contribuições destinadas a fundos existentes em 30.4.2023, criados como requisito para adesão/manutenção de regimes especiais de ICMS.

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- A alíquota ou o percentual de contribuição não podem ser superiores e a base de incidência não pode ser mais ampla que os das contribuições vigentes até 30.4.2023.
- Se for instituída a contribuição estadual, deve ser extinta a contribuição correspondente, vinculada ao ICMS, vigente em 30.4.2023.
- A receita obtida pelos Estados por meio da contribuição estadual deve ter a mesma destinação das contribuições vigentes em 30.4.2023.

- O valor obtido pelos estados não será considerado para a definição da alíquota de referência do IBS durante a fase de transição.
- A contribuição será extinta em 31.12.2043.

## COMENTÁRIOS/CRÍTICAS

- A contribuição estadual tem como origem o pleito de alguns estados que, diante da perda de receita relacionada às contribuições aos fundos como contrapartida para regimes especiais, solicitaram a sua criação.
  - Há debate judicial sobre a legitimidade dos fundos autorizados pelo Convênio ICMS n. 42/2016, de forma que a aprovação da contribuição estadual pode representar uma validação constitucional *a posteriori*, tal como ocorreu com o Fundo Estadual de Combate à Pobreza – vide Emenda Constitucional n. 42/2003.
- A regra instituída não define o que seriam os produtos “primários” e “semielaborados”, nem quem ficará encarregado de defini-los.

- Em relação ao ICMS, a definição do termo “semielaborado” já foi ponto de conflito entre fisco e contribuintes e, após contencioso significativo, a Súmula STJ n. 433 estabeleceu que o produto semielaborado, para fins de ICMS, é aquele que cumpre os requisitos da LC n. 65/1991, quais sejam:
  - Resulta de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada in natura.
  - Sem qualquer processo que implique modificação da natureza química originária da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral.
  - 60% do custo do produto representado pelo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral.
- A contribuição estadual a ser instituída é compulsória, sem estar associada a qualquer incentivo fiscal, diferentemente do que ocorre atualmente com os fundos que ela irá substituir; logo, não está vinculada a qualquer benefício para o contribuinte.
- O aumento da carga tributária pode significar uma redução da competitividade dos bens estaduais se incidir sobre aqueles destinados à exportação.

- A contribuição estadual tende a violar princípios da própria reforma tributária:
  - **Não cumulatividade plena**, se não for garantido direito a crédito para os adquirentes dos produtos tributados pela contribuição. Atualmente, há intenso debate perante o STF sobre a natureza jurídica das contribuições feitas aos fundos instituídos pelo Convênio ICMS n. 42/2016.
  - **Destino**, pois é cobrado na origem.
- A redação do dispositivo define a contribuição estadual como competência apenas dos “Estados” – sem mencionar o Distrito Federal. Entre eles:
  - Ao menos 7 Estados possuem fundos cujos recursos são destinados para investimento em infraestrutura e/ou habitação e estariam aptos a instituir a contribuição estadual.
  - Outros estados possuem diferentes tipos de fundos, havendo uma insegurança quanto à possibilidade de serem instituídas contribuições estaduais para compensar também a arrecadação desses outros fundos.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- Insegurança sobre o que será definido como produto “primário” e “semielaborado”, sendo possível que, em relação ao último, seja aplicado o entendimento do STJ para ICMS.
- Operacionalização da instituição da contribuição estadual e quais são os fundos que poderão ser de fato substituídos pela contribuição estadual.

## CONTRIBUIÇÃO MUNICIPAL E DO DISTRITO FEDERAL

- **Contribuição para iluminação e segurança:** os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos.
- A instituição desta contribuição deve estar prevista em lei e deve observar as regras de anterioridade anual e nonagesimal.



## CAPÍTULO 16

# FUNDOS

---

# FUNDOS

A Reforma Tributária prevê a criação de quatro fundos, os quais possuem diferentes objetivos, veja-se:

- **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais de ICMS (“FCBF”):** compensar pessoas físicas e pessoas jurídicas beneficiárias dos benefícios de ICMS concedidos por prazo certo e sob condição.
- **Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (“FNDR”):** reduzir desigualdades regionais e sociais, mediante a entrega de recursos da União para Estados e Distrito Federal.
- **Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas:** fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas desenvolvidas no Estado do Amazonas.

- **Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá:** definir políticas e fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas desenvolvidas nos Estados.

Necessário acompanhar o funcionamento dos fundos para verificar se de fato estão cumprindo os objetivos estabelecidos pela Emenda Constitucional n. 32/2023.

## **PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES**

### **(A) Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais de ICMS – FCBF**

- **Composição do fundo:** a União realizará aportes anuais, entre de 2025 a 2032, com valores provisionados conforme Emenda Constitucional n. 132/2023.
  - Valores serão atualizados pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo.
  - Caso os recursos não sejam suficientes para a compensação, caberá a União complementar.
- **Prazo:** entre 1.1.2029 e 31.12.2032

- **Objeto:** benefícios fiscais onerosos regularmente concedidos até 31.5.2023. Se, entre 31.5.2023 e 20.12.2023, o contribuinte, devido a mudanças na legislação estadual, tiver migrado para outro programa ou benefício, ou estava em processo de migração em 20.12.2023, ainda será possível receber o valor do fundo.
  - Por benefícios fiscais onerosos, deve-se entender aqueles concedidos por prazo certo e sob condição.
  
- **Não** estão abrangidos pela compensação:
  - Os beneficiários que não tenham cumprido as condições previstas na norma que concedeu o benefício.
  - Os benefícios que tenham sido concedidos unilateralmente pelos Estados ou Distrito Federal e que não tenham sido objeto de registro e depósito da documentação comprobatória.
  - A parcela referente a redução de 20% ao ano, já prevista na LC n. 160, que ocorrerá a partir de 1.1.2029, dos benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS destinados à: (i) prestação interestadual com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; (ii) manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuárias vinculadas ao comércio internacional; e, (iii) manutenção ou ao incremento das atividades comerciais.

- A pessoa física ou jurídica beneficiária não terá direito à compensação se deixar de cumprir as condições previstas na norma que concedeu o benefício.
- A compensação de pessoas físicas e jurídicas será realizada considerando a redução dos benefícios de ICMS que ocorrerá durante a fase de transição de substituição do ICMS pelo IBS.
- Se houver saldo restante ao final do período, a quantia será transferida para o FNDR, sem impactar nos recursos que já previstos para serem aportados pela União.
- O FCBF surge como forma de compensar os contribuintes que contavam com os benefícios fiscais nos próximos anos.
  - A caracterização dos benefícios fiscais atualmente concedidos não é tarefa simples e pode influenciar na apuração dos créditos passíveis de compensação ou ressarcimento no contexto das subvenções.
- Em relação ao FCBF, ainda está pendente a lei complementar que disciplinará:
  - Os procedimentos de análise e requisitos para habilitação dos contribuintes para recebimento dos valores.

- Os critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução a fim de determinar o valor da compensação.

## **(B) Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional – FNDR**

- **Composição:** a União aportará recursos no FNDR, conforme valores provisionados na Emenda Constitucional n. 32/2023 e que serão atualizados conforme IPCA ou outro índice vigente.
- **Distribuição:** os recursos serão distribuídos aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com dois indicadores que terão pesos diferentes, veja-se:
  - População do Estado ou do Distrito Federal (peso de 30%).
  - Coeficiente individual de participação do ente nos recursos obtidos pela União com o imposto de renda, IPI e IS, a ser calculado pelo TCU (peso de 70%).
- **Objetivo:** os Estados e o Distrito Federal deverão destinar os valores recebidos para:
  - Realizar estudos, projetos e obras de infraestrutura.
  - Fomentar atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras.

- Promover ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.
- Desde que destinados aos objetivos acima, os Estados e o Distrito Federal têm autonomia para definir como aplicação os recursos, devendo priorizar projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.
- Os recursos não podem ser retidos ou condicionados, isto é, devem ser entregues sem qualquer retenção ou restrição pela União.
- O FNDR é o instrumento escolhido para combater a possível redução de receita, além de substituir os incentivos fiscais que eram utilizados para atrair investimentos, possibilitando a distribuição de recursos e visando reduzir as desigualdades regionais.
- As leis locais devem estabelecer as regras das subvenções a serem oferecidas – o que também pode impactar na atratividade dos investimentos e, conseqüentemente, no processo de redução de desigualdades.

- Alguns estados discutem se a reforma autoriza a concessão de benefícios financeiros para manter a atratividade de empresas. Nessa hipótese, os valores recebidos poderiam ser utilizados para conceder subvenção econômica, crédito subsidiado, além de arcar com parte de financiamentos de contribuintes.

### **(C) Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas e Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazona Ocidental e do Amapá**

- A União aportará recursos em ambos os fundos e fará a gestão com a participação dos Estados envolvidos na definição das políticas.
- Ambos os fundos serão instituídos por leis complementares que estabelecerão:
  - O montante mínimo de aporte anual de recursos aos fundos e o critério da correção dos valores.
  - Possibilidade de utilização dos recursos para compensar perdas de receitas dos Estados envolvidos devido à instituição do IBS e da CBS.

- Com antecedência mínima de 3 anos e mediante acordo com os Estados envolvidos em cada um dos fundos, a União pode reduzir o alcance de instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros utilizados para manter o caráter competitivo da ZFM e das ALCs previstos na legislação do IBS e da CBS por meio do aporte de recursos adicionais ao fundo.
- Os fundos da ZFM e da ALC decorrem da uniformização para assegurar a competitividade das regiões e estimular as atividades econômicas ali desenvolvidas.
- Os valores a serem direcionados aos fundos do Estado do Amazonas, dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, assim como seu funcionamento, dependem ainda de lei complementar.



## CAPÍTULO 17

# COMITÊ GESTOR DO IBS

---

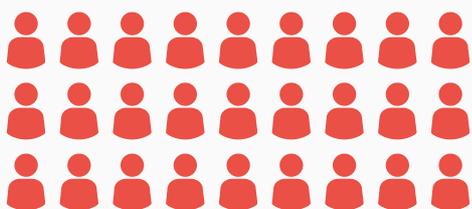
Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# COMITÊ GESTOR DO IBS

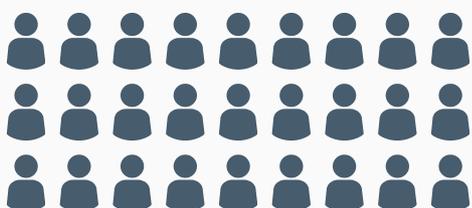
Entidade pública com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira, composta por representantes dos Estados, Municípios e Distrito Federal, com atuação integrada e colaborativa na **harmonização de normas, interpretações e procedimentos fiscais relativos ao IBS.**

## PRINCIPAIS CONSIDERAÇÕES

- O Comitê Gestor contará com uma instância máxima de deliberação paritária, formada por um total de 54 membros:



**27 membros** serão representantes de cada Estado e o Distrito Federal



**27 membros** serão representantes do conjunto dos Municípios e o Distrito Federal

- A presidência do Comitê Gestor será **alternada** entre **(i)** o conjunto dos Estados e Distrito Federal e **(ii)** o conjunto dos Municípios e Distrito Federal, na forma da lei complementar.
  - O presidente será nomeado após aprovação do Senado Federal por maioria absoluta de votos, deverá ter **notórios conhecimentos de administração tributária** e poderá ser convocado pelo Congresso Nacional para prestar informações.
- As **deliberações** do Comitê Gestor serão aprovadas, desde que observados, cumulativamente, os seguintes requisitos:
  - No âmbito dos Estados e Distrito Federal, os votos **(i)** da maioria absoluta de seus representantes e **(ii)** de representantes dos Estados e Distrito Federal com mais de 50% da população.
  - No conjunto dos Municípios e Distrito Federal, os votos da maioria absoluta de seus representantes.
- Os Tribunais de Contas dos entes subnacionais exercerão o controle externo do Comitê Gestor.



- No âmbito do Comitê Gestor, os Estados, Distrito Federal e Municípios exercerão determinadas **competências administrativas** relativas ao IBS de maneira integrada, exclusiva e nos termos e limites previstos na Constituição Federal e lei complementar, especialmente para:
  - Editar regulamento único para o imposto e uniformizar a interpretação e aplicação de sua legislação.
  - Arrecadar o IBS, efetuar as compensações e distribuir o produto de sua arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios, além de reter o montante relativo a saldo acumulado de créditos não compensados e não ressarcidos.
  - Decidir o contencioso administrativo relacionado ao IBS.
  - Instituir e gerir o mecanismo do *cashback* do imposto.
- O Comitê Gestor será **financiado por parcela do produto da arrecadação do IBS** destinado a cada ente federativo, e as despesas para sua criação serão custeadas pela União Federal.

- A harmonização de normas, interpretações e obrigações acessórias e a implementação de soluções integradas será realizada mediante compartilhamento de informações entre os entes federados, no âmbito do Comitê Gestor.

## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- Não há participação da União Federal no âmbito do Comitê Gestor, composto apenas por membros dos Estados, Distrito Federal e Municípios.
  - A exclusão da União garante a autonomia dos Estados e Municípios, mas fomenta um cenário de insegurança na produção normativa e solução de litígios em relação à CBS.
- Risco de múltiplas fiscalizações pelos entes federativos no âmbito do Comitê.
- Não há uma definição sobre a coordenação do Comitê Gestor, sua estrutura e regimento interno; essa matéria será disciplinada via lei complementar.

- Preocupação quanto à preservação da autonomia funcional dos entes subnacionais perante o Comitê Gestor; eventual sobreposição de interesses do Comitê em detrimento dos entes a ele vinculados pode gerar debates sobre o federalismo fiscal.
- No atual sistema tributário, não há órgão que se assemelhe ao Comitê Gestor como entidade responsável pela arrecadação e distribuição do produto da arrecadação do IBS aos entes federativos. Esta função do Comitê, associada à adoção do princípio da tributação no destino, poderá contribuir para a atenuação da guerra fiscal.
- Experiência negativa no âmbito do CONFAZ quanto à edição de normas:
  - Preocupação quanto à eventual usurpação de competência por parte do Comitê em relação a temas com vácuos legislativos (e.g. edição de convênio para tratar do DIFAL não contribuinte – Tema da Repercussão Geral n. 1.093).
- Questões relativas ao funcionamento, atividades, representação, financiamento e controle externo, do Comitê Gestor serão regulamentadas por lei complementar.

- O estabelecimento de uma instância máxima de deliberação do Comitê Gestor gera dúvida a respeito da atuação, composição e atribuições de suas outras instâncias.
  - Os dispositivos sobre a matéria não esclarecem se as instâncias de deliberação do Comitê vincularão apenas os entes federativos partícipes, ou também os contribuintes.
  - Indefinição quanto à atribuição de função sancionadora aos órgãos do Comitê, que coordenarão os trabalhos de fiscalizações conduzidos pelos próprios entes federativos.
- O texto não prevê o Tribunal Judicial competente para julgar eventuais controvérsias entre o Comitê Gestor e os contribuintes.
  - A Emenda Constitucional apenas previu a competência do STJ para dirimir conflitos entre o Comitê Gestor e outros entes federativos.
  - Como a lei complementar estabelecerá contornos indispensáveis à nova sistemática de tributação sobre o consumo, é natural que, no novo cenário, seja atribuída ao STJ a competência de dirimir conflitos federativos entre os entes e o Comitê Gestor.

- Paralelo com a atribuição de competência ao STF para dirimir conflitos federativos prevista no art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.
  - A competência conferida ao STJ é mais delimitada, com menor margem de discricionariedade para definição dos conflitos sob a sua jurisdição, em comparação à competência ampla outorgada ao STF.
  - Possibilidade de sobreposição de competências entre o STF e o STJ em casos específicos e de maior repercussão jurídico-econômica.
- ·O texto da Emenda Constitucional não esclarece se o percentual para financiamento do Comitê Gestor será o mesmo para todos os entes federativos, ou se haverá divergência considerando as desigualdades regionais.
  - ·A previsão de que as deliberações do Comitê Gestor serão aprovadas se obtidos, também, os votos de representantes dos Estados e Distrito Federal com população superior 50%, potencialmente confere poder de veto a entes subnacionais com maior densidade populacional.

- Indefinição quanto aos instrumentos à disposição dos Estados, Distrito Federal e Municípios para exercício do controle externo sobre o Comitê.
- A prerrogativa conferida ao Congresso Nacional para convocar o Presidente do Comitê Gestor para prestar esclarecimentos demonstra preocupação do Poder Legislativo em supervisionar o órgão e contribui para a transparência de sua atuação.
- Supressão, no texto aprovado, da competência legislativa inicialmente outorgada ao Comitê Gestor.





## CAPÍTULO 18

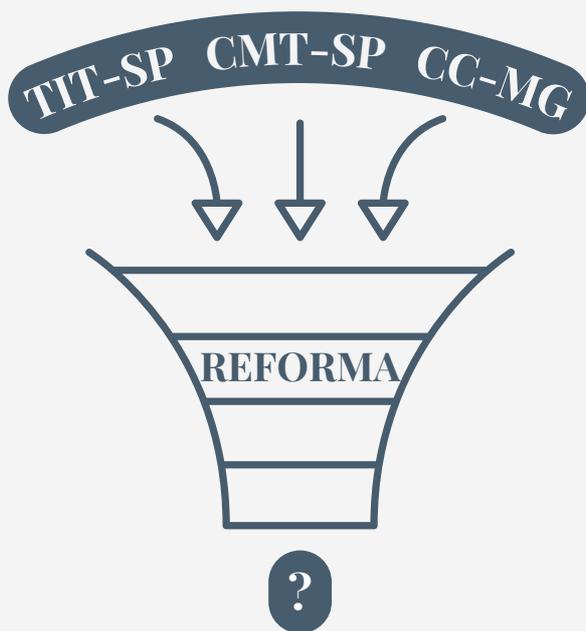
# CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL FISCAL

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL FISCAL

## IDEIA CENTRAL DA NORMA



Uniformizar, simplificar, tornar mais transparente e estabelecer uma atuação integrada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, por meio do Comitê Gestor, para as questões relativas ao IBS, seja na esfera administrativa ou judicial.

## ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

- Representação administrativa e judicial de cada ente será realizada por suas respectivas administrações e procuradorias, no âmbito de suas competências; o Comitê Gestor funcionará como via de diálogo e resolução de conflitos entre os Estados, Municípios e o Distrito Federal.



- Estados, Municípios e Distrito Federal permanecem com as respectivas competências para fiscalização, lançamento e cobrança do IBS. União Federal preserva essas competências em relação à CBS:
  - Possível conflito interpretativo-decisório: IBS (Estados, Municípios e Distrito Federal) vs. CBS (União Federal).
- Possibilidade de delegação ou compartilhamento de competências entre as procuradorias para atuação em questões ligadas ao IBS:
  - A atuação integrada entre as administrações tributárias dos entes já existia e estava prevista no texto constitucional, em contexto de compartilhamento de informações fiscais (art. 32, inciso XXII).
  - O atual Código de Processo Civil prevê a possibilidade de um ente praticar atos processuais em nome de outro (por exemplo, a possibilidade de celebração de convênio entre a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Caixa Econômica Federal para definição da legitimidade para ajuizamento de execução fiscal).

- A princípio, a função decisória no contencioso administrativo ficará a cargo do Comitê Gestor.
  - Há incerteza quanto ao exercício dessa função decisória, especialmente se ela será exclusiva do Comitê ou apenas revisora de eventual decisão proferida pelos entes federados (instância ordinária).

## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- Possibilidade de criação de justiça especializada.
  - Efetivação do “novo” direito material requer reestruturação do “processo tributário”.
  - As ferramentas típicas do processo civil nem sempre são suficientes para resolução dos conflitos tributários, a exemplo da possibilidade de apresentar garantia antes da Execução Fiscal para fins de regularidade fiscal – a lacuna legislativa quanto ao cabimento de ação antecipatória foi contornada pela jurisprudência no âmbito do Tema Repetitivo n. 988/STJ.
- Indefinição sobre a competência para julgamento dos processos judiciais relacionados ao IBS; manutenção da competência judicante da Justiça Federal para análise dos casos envolvendo a CBS.

- Caso a competência para julgamento dos processos relacionados ao IBS seja mantida com os Tribunais Estaduais, exigir-se-á uniformização de entendimentos entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais quanto às matérias conexas entre o IBS e a CBS.
- Atualmente, no âmbito do contencioso administrativo tributário, há regulamentação complexa e diversificada de atos processuais e recursais perante os entes federados, o que certamente será um desafio para uma futura uniformização da matéria.
- Inexistência de mecanismos de uniformização da jurisprudência e consultoria administrativas (CBS e IBS).
- Extinção vs. aproveitamento dos órgãos administrativos estaduais, municipais e distritais de fiscalização e julgamento preexistentes (estrutura física, normas regulamentadoras, corpo técnico, plano de carreira etc.).
- A lei complementar deverá dispor sobre a atuação integrada entre Estados, Municípios e Distrito Federal no processo administrativo fiscal:
  - Indefinição de como será realizada a fiscalização, o lançamento e a cobrança do IBS pelos entes federados, o que deverá ser estabelecido por lei complementar.

- A falta de uma repartição adequada de competências entre os entes pode gerar atuações contraditórias, inclusive com aplicação divergente de uma mesma norma.
- Possibilidade de que a lei complementar estabeleça a harmonização entre o contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS, em âmbito nacional:
  - A proposta não traz definições específicas a respeito de procedimentos administrativos e judiciais no âmbito do contencioso fiscal sobre a CBS.
- Necessária contextualização com os projetos de lei complementar para modernização dos procedimentos de contencioso e consulta tributárias em trâmite no Senado Federal (Projetos de Lei ns. 124/2022, 2483/2022, 2484/2022, 2485/2022 e 2488/2022).
  - Busca por maior solução consensual de conflitos, diminuição de litigiosidade, simplificação de processos e procedimentos e composição entre as partes.

- Convergência do contencioso administrativo ao sistema de precedentes judiciais (experiência positiva com CARF e negativa com os tribunais administrativos estaduais).
- Indefinição sobre a estruturação e composição dos órgãos de julgamento do contencioso administrativo do IBS no âmbito do Comitê Gestor:
  - Não há indícios de que serão órgãos paritários.
  - Possibilidade de que o contencioso fiscal a respeito da CBS permaneça a cargo das Delegacias Regionais de Julgamento e do CARF.
  - Incerteza quanto à permanência do voto de qualidade.
- Fase de transição e passivo processual decorrente do regime tributário anterior.
- Instabilidade natural do novo regime e a necessária criação de mecanismos de aproximação fisco-contribuinte para redução da litigiosidade:
  - Solução consensual e arbitragem em matéria tributária.



**CAPÍTULO 19**

# LEI COMPLEMENTAR

---

Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos  
ADVOGADOS

# LEI COMPLEMENTAR

A EC 132/2023 delegou diversas atribuições ao legislador complementar, dentre elas: a instituição de novos tributos, a criação do Comitê Gestor do IBS e a padronização de procedimentos tributários. A tendência é que sejam editadas pelo menos três leis complementares, dentro do prazo de 180 dias previstos na emenda constitucional.

## PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES CONFERIDAS À LEI COMPLEMENTAR

- Definir as bases do novo sistema por meio da instituição do IBS da CBS e do Imposto Seletivo.
  - O IBS e a CBS terão os mesmos fatos geradores, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de creditamento (não cumulatividade).
- Regulamentar o Comitê Gestor do IBS.
- Garantir a integração da legislação e do contencioso do IBS e da CBS.

- Regulamentar as exceções (regimes específicos, diferenciados e favorecidos) e definir a lista de produtos da cesta básica nacional.
- Regulamentar a distribuição do dinheiro arrecadado.
- Conferir tratamento diferenciado às cooperativas e empresas de pequeno porte.
- Definir as condições em que as atividades desenvolvidas em prol da Administração Pública terão alíquota reduzida.
- Definir as condições para que o ITCMD não incida sobre as transmissões ou doações destinadas a instituições sem fins lucrativos.
- Preservar a arrecadação tributária.
- Manter tratamento diferenciado para combustíveis não fósseis.
- Disciplinar o *Cashback*.
- Instituir o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais.

- Garantir o reequilíbrio financeiro dos contratos firmados no período pré-reforma.

## **INSTITUIÇÃO DO IBS PELA LEI COMPLEMENTAR**



- A Constituição Federal delimita as competências tributárias e a lei complementar define critérios necessários para a instituição do tributo: material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo.
- A partir das diretrizes definidas na lei complementar, cabe ao ente federado editar a sua própria lei instituidora do tributo.
- Embora a lei local não possa contrariar as balizas definidas em lei complementar, a primeira tem sido o instrumento normativo utilizado para disciplinar uma série de questões procedimentais relativas ao cumprimento das obrigações tributárias.
- No entanto, a Emenda Constitucional n. 132 sugere o rompimento desse “fluxo de positivação”, pois pressupõe que a própria lei complementar será instituidora do IBS e da CBS e disciplinará os procedimentos para cumprimento das obrigações tributárias, de forma que as leis locais somente poderão tratar das respectivas alíquotas.

# PONTOS DE ATENÇÃO PARA A LEI COMPLEMENTAR INSTITUIDORA DO IBS E DA CBS

- Garantir a não cumulatividade ampla.
  - A lei complementar não poderá incorrer nos mesmos vícios da Lei Complementar n. 87/96, que tem limitado sistematicamente a não cumulatividade do ICMS.
  - Portanto, a lei complementar não poderá se valer da prerrogativa de disciplinar o regime de compensação do IBS e da CBS para instituir empecilhos de natureza material, temporal, subjetiva ou quantitativa para a não cumulatividade.
  - A lei complementar deve diferenciar com clareza o que se considera de “uso e consumo pessoal”, de modo evitar qualquer limitação ao creditamento de insumos, pois os Estados costumam empregar conceitos imprecisos de matéria-prima, produto intermediário, produto secundário, material de embalagem, bens de uso e consumo e bens do ativo para mitigar a não cumulatividade.

- Definir a materialidade do IBS e da CBS.
  - Um dos principais objetivos da Emenda Constitucional n. 132 foi garantir uma base ampla para o IBS e CBS, de forma que ela não seja limitada a determinados negócios jurídicos.
  - O legislador complementar deverá observar os conceitos existentes no ordenamento jurídico, mutáveis ou não, burilados ou não pela jurisprudência, sob pena de se tributar manifestações de riqueza além do “consumo”.
  - Espera-se que a lei complementar, a pretexto de garantir uma base de incidência ampla, não se valha de termos ou expressões demasiadamente abrangentes para definir o fato gerador (“qualquer saída”, por exemplo), de modo a evitar que a tributação recaia sobre eventos não onerosos ou neutros.
  - Como um dos pilares da Reforma Tributária é a simplificação do sistema tributário, o legislador complementar deve respeitar os parâmetros definidos pela Lei Complementar n. 95 para a redação das normas.

- Não poderá onerar as exportações.
  - A lei complementar deverá se atentar às hipóteses de exportação indireta e de serviços prestados a destinatários no exterior.
  - É estritamente necessário que a lei complementar atualize o critério atual para caracterização da exportação de serviço – o local do resultado –, pois ele é muito impreciso e tem fomentado um interminável cenário de insegurança jurídica.
  - O Parecer Normativo Cosit n. 1/2018, editado pela Receita Federal, é um referencial importante sobre o assunto, embora ele ainda esteja muito atrelado à ideia de “movimento”, o que não é totalmente compatível com a economia digital.
  - A lei complementar deve ser consentânea com os regimes aduaneiros que viabilizam, por exemplo, a exportação ficta.

- Onerar as importações.
  - Embora o IBS deva ser recolhido ao ente federado de destino da mercadoria, a lei complementar não deve ser imprecisa quanto ao efetivo destinatário da importação, em especial quando a mercadoria é “importada” por um estabelecimento e transferida a outro do mesmo contribuinte, e deve dialogar com as modalidades de importação por encomenda e por conta e ordem, cuja competência para legislar permanece a cargo da União.
  - Como um dos pilares da reforma é a recuperação efetiva dos créditos acumulados, espera-se que o legislador complementar viabilize a sua utilização para pagamento dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.
  - A classificação fiscal dos bens continuará a ser um dos principais motivos de disputa entre o Fisco e os contribuintes, mas o momento é propício para reforçar que os Estados e Municípios não detêm competência para tratar do assunto.

- Garantir que a legislação seja única e uniforme em todo território nacional.
  - A lei complementar deve impedir que a legislação local crie exceções e obrigações acessórias complementares, sob pena de prejudicar um dos principais objetivos da Reforma Tributária, que é a simplificação do Sistema Tributário Nacional.
  - Os conceitos, os procedimentos, a legislação, a interpretação das normas e as decisões administrativas devem ser harmônicos para fins de IBS e CBS, de modo a evitar a complexidade do sistema atual.
- Prever a alíquota de referência do IBS e da CBS para cada esfera federativa.
  - Embora os Estados e Municípios tenham liberdade para definir as alíquotas do IBS, ainda assim elas estarão atreladas às alíquotas de referência para fins de repartição da receita tributária e preservação da arrecadação.

- Definir o sujeito passivo da obrigação tributária.
  - Ainda não está claro se todos aqueles que praticarem negócios jurídicos inseridos no campo de incidência do IBS e da CBS deverão se cadastrar como contribuintes. Critérios atualmente empregados como habitualidade e volume ainda não foram definidos.
  - Embora a Emenda Constitucional n. 132 indique que o legislador complementar poderá prever que qualquer pessoa que concorrer para a realização, execução ou o pagamento da operação poderá ser sujeito passivo do IBS e da CBS, ainda assim ela precisará se atentar aos princípios da capacidade contributiva e da territorialidade.
  - A atribuição de responsabilidade das plataformas digitais não deve ser desarrazoada e elas não devem responder por fraudes cometidas por terceiros. Não faz sentido exigir do intermediador a confirmação se a mercadoria realmente foi entregue no endereço indicado pelas partes ou que ele se responsabilize pela idoneidade de toda a operação durante o prazo decadencial. Isso é papel da fiscalização, que detém poder de polícia.

- Dispor sobre as regras para a distribuição da arrecadação do IBS e da CBS.
  - Ainda não estão claras as diretrizes para a distribuição da arrecadação, pois elas dependem da confirmação de outros aspectos do fato gerador, como a sujeição passiva e a definição do local da operação.
- Definição o destino na operação.
  - É um dos pontos mais sensíveis da Reforma Tributária, pois a tributação sobre o consumo passará a ser orientada pelo Princípio do Destino.
  - Os critérios utilizados pelas Leis Complementares ns. 157/2016 e 175/2020 não se revelaram adequados para esse fim, pois, a pretexto de instituir o Princípio do Destino para determinadas atividades tributadas pelo ISS, foram declarados inconstitucionais pelo STF por promoverem insegurança jurídica (ADI 5835).

- A definição do destino deve ser precedida de uma análise atualizada e contextualizada dos reflexos da economia digital e da propagação de produtos globais. Parâmetros como B2C, B2B, CIF, FOB, circulação física ou jurídica, operações presenciais e operações por conta e ordem (triangulação) devem ser levados em consideração.
- Da mesma forma, devem ser ponderados os formatos de entrega e a potencial intangibilidade dos bens transacionados. Um software pode ser adquirido pela sede de uma empresa, mas utilizado em vários estabelecimentos distribuídos pelo território nacional. O mesmo ocorre com cessões de direitos autorais.
- Se a lei complementar atribuir ao adquirente a obrigação de declarar o seu “destino”, é importante que a fiscalização dessa informação não seja delegada ao fornecedor e que ele não seja responsabilizado por fraudes cometidas pelo primeiro, tal como ocorre com o ICMS (Súmula 509 do STJ).
- Definir regimes especiais de tributação.
  - Um traço marcante da Reforma Tributária foi a definição de determinados segmentos da economia que receberão tratamento especial.

- Esses regimes devem ser assimilados de modo a garantir a máxima eficácia da norma constitucional.
- A Reforma Tributária delegou ao legislador complementar a responsabilidade de definir quais operações, pessoas ou produtos estarão sujeitos aos regimes de tributação específicos, diferenciados ou favorecidos.
- Para os **regimes diferenciados**, o legislador complementar terá liberdade para definir os critérios qualitativos e quantitativos dos negócios jurídicos sujeitos à redução das alíquotas do IBS e da CBS, desde que sejam uniformes em todo território nacional.
  - Até então, esse papel cabia ao CONFAZ, que se valia de convênios e protocolos para definir os critérios para concessão de benefícios fiscais de ICMS, e aos legisladores federal e municipal, ao dispor sobre PIS, COFINS e ISS, respectivamente.
  - A determinação de uma legislação única e harmônica realmente reduz a complexidade tributária, pois as figuras desonerativas atualmente empregadas não são uniformes e geram consequências jurídicas diversas (o efeito de uma isenção é diverso de um diferimento).

- Espera-se que o Congresso Nacional não delegue essa função a outros órgãos de forma indiscriminada.
- Em relação às pessoas, a lei complementar poderá delimitar a condição do vendedor ou adquirente do produto ou serviço, o que pode ser feito a partir de sua inscrição cadastral (CNAE).
- Em relação aos produtos, o desafio é definir se os produtos serão nominalmente indicados ou se a norma fará referência a critérios técnicos, como, por exemplo, à definição empregada pelos órgãos reguladores ou à classificação fiscal atribuída ao produto.
- Em relação às operações, poderá utilizar como critério a destinação do bem (CFOP) ou o volume transacionado, por exemplo.
- Também caberá à lei complementar definir os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.

- No que tange aos **regimes específicos** de tributação, a Emenda Constitucional n. 132 adotou um critério híbrido, pois optou por designar determinados serviços financeiros e operações com bens imóveis, mas atribuiu ao legislador complementar algumas prerrogativas, ainda que limitadas.
- Por fim, em relação aos **regimes favorecidos**, o papel do legislador complementar consiste em preservar o diferencial competitivo de determinados produtos (combustíveis não fósseis), pessoas (micro e/ou pequeno empresário e produtor rural) ou regiões (Zona Franca de Manaus e ALC).
- Definir a forma e prazo para ressarcimento de créditos acumulados
  - Como desdobramento do princípio da neutralidade, cabe à lei complementar o papel de garantir que os créditos acumulados (saldos credores) na cadeia sejam ressarcidos com celeridade ao contribuinte.
  - Presume-se que contribuinte não precisará se sujeitar a critérios e procedimentos distintos para recuperação de tributos administrados por entes federados distintos.

- A Emenda Constitucional n. 132 teve o cuidado de empregar os termos “manutenção” e “aproveitamento” ao tratar dos créditos acumulados, o que denota sua preocupação de garantir a monetização em favor do contribuinte. Essa diretriz não pode ser limitada pelo legislador complementar, tampouco inviabilizada por obrigações acessórias desarrazoadas.
- Também caberá à lei complementar definir de que forma serão ressarcidos os saldos credores dos tributos que serão extintos.
- Redução do impacto sobre aquisição de bens de capital
  - A escolha pelo creditamento integral, diferimento ou redução de 100% da alíquota denota a intenção de incentivar a modernização dos meios de produção e prestação de serviços.
- Regimes Aduaneiros
  - O texto da reforma é **minimalista** em relação à tributação aduaneira. Atualmente existem diversas divergências entre o ICMS e os regimes aduaneiros tutelados pelo Fisco Federal. A Reforma Tributária é o momento propício para eliminar essas divergências.



- Diversos regimes aduaneiros estão atrelados ao cumprimento de determinados requisitos procedimentais (SPED), que naturalmente precisarão se adaptar à nova realidade.



**CAPÍTULO 20**

# FASE DE TRANSIÇÃO

---

**Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos**  
ADVOGADOS

# FASE DE TRANSIÇÃO

**IBS:** alíquota estadual de 0,1%.

**EM 2026**

**CBS:** alíquota de 0,9%.

1

**IMPOSTO SELETIVO:**

início da cobrança.

**A PARTIR DE 2027**

**PIS/COFINS:** serão extintos desde que a CBS tenha sido instituída.

**IPI:** alíquotas reduzidas a zero.

2

**IOF-seguro:** será extinto.

3

**EM 2027 E 2028**

**IBS:** alíquota estadual de 0,05% + alíquota municipal de 0,05% = 0,1% de alíquota total.

**CBS:** cobrança integral (a alíquota será reduzida em 0,1%).

**DE 2029 A 2032**  
(art. 128 do ADCT)

**IBS:** cobrança integral.

**ICMS:** redução gradual da alíquota, de 1/10 por ano.

**CBS:** cobrança integral.

**ISS:** redução gradual da alíquota, de 1/10 por ano.

4

**A PARTIR DE 2033**  
(art. 129 do ADCT)

**ICMS:** será extinto.

**ISS:** será extinto.

5

1

## CBS

- Poderá ser compensado com o PIS e a COFINS.
- Caso o contribuinte não possua débito dessas contribuições, poderá compensar com outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 dias.

2

## PIS/COFINS

- A forma de compensação ou ressarcimento dos créditos não apropriados ou não utilizados será disciplinada por lei complementar.
- Os créditos remanescentes que cumpram os requisitos da legislação vigente na data de extinção do tributo poderão ser **compensados** com a CBS ou outros tributos federais (compensação cruzada) ou **ressarcidos** em dinheiro.

3

## IPI

- Alíquotas reduzidas a zero, exceto para os produtos que tenham industrialização representativa na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar.

- Não incidirá de forma cumulativa com o Imposto Seletivo.
- A forma de compensação ou ressarcimento dos créditos não apropriados ou não utilizados será disciplinada por lei complementar.
- Os créditos remanescentes que cumpram os requisitos da legislação vigente na data de extinção do tributo poderão ser compensados com a CBS ou outros tributos federais (compensação cruzada) ou ressarcidos em dinheiro.

4

## ICMS

- Os benefícios/incentivos fiscais ou financeiros serão reduzidos na mesma proporção.
- Os contribuintes beneficiários de isenções, incentivos/benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos por prazo certo e sob condição, até 31.5.2023, poderão ser compensados por eventuais perdas pelo Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais.
- Não se aplica a redução prevista na Lei Complementar n. 160/2017, que estabelece a diminuição de 20% do benefício após o décimo segundo ano de produção de efeitos do convênio que previa o benefício.

- Os saldos credores existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes, mediante compensação com o IBS:
  - (i) pelo prazo remanescente para os créditos relacionados ao ativo imobilizado (1/48).
  - (ii) em 240 meses, em parcelas iguais, para os demais casos.
- Os saldos credores deverão ser:
  - (i) admitidos pela legislação em vigor em 31.12.2032.
  - (ii) homologados pelos Estados, sendo admitida a homologação após 2032.
  - (iii) atualizados pelo IPCA ou por outro índice que venha a substituí-lo.
- O aproveitamento/ressarcimento carece de regulamentação. A lei complementar disporá sobre: regras gerais para implementação do parcelamento (em 240 meses); a forma de transferência do crédito a terceiros; e a forma de ressarcimento do crédito caso não seja possível a compensação.

## COMENTÁRIOS / CRÍTICAS

- O prazo de 240 meses para recuperação dos créditos de ICMS não é razoável.
  - Independentemente do montante de saldo credor deverá ser observado o prazo de vinte anos para compensação.
- Como o crédito a ser compensado/ressarcido deverá seguir os padrões da legislação vigente no momento da extinção do tributo, há o risco de os entes tentarem impor requisitos que dificultem a validação/comprovação do crédito.
- A ideia da fase de transição é mensurar o potencial arrecadatário (0,9% CBS e 0,1% IBS). O Governo poderá utilizar o resultado do teste como base para posterior definição da alíquota dos novos tributos.
- Existe um "piso" implícito até 2077 para a alíquota do IBS: a partir do art. 131, parágrafos 1º e 6º do ADCT, é possível interpretar que existe alíquota mínima que os Estados e os Municípios poderão estabelecer.
  - A alíquota mínima representa o percentual da alíquota de referência que garante a retenção do produto da arrecadação.

- O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional (art. 18 da EC 132/2023):
  - Até **17.6.2023**, os projetos de lei referidos na Emenda Constitucional 132/2023.
  - Até **19.3.2024**, os projetos de lei que reformem a tributação da renda e a tributação sobre a folha de salários.

## O QUE NÃO CONSEGUIMOS EXTRAIR?

- A forma de compensação ou ressarcimento dos créditos de tributos extintos será disciplinada por lei complementar.
  - Para manter a coerência, a lei complementar deveria seguir a mesma regra estabelecida no art. 125, parágrafo 2º do ADCT, que determina o ressarcimento em até 60 dias na hipótese de o contribuinte não possuir débitos suficientes para compensação.
- É admitida a homologação do saldo credor de ICMS após 2033, mas não está claro se os pedidos também poderão ser efetuados após a extinção do imposto.

- Há dúvida se o saldo credor de ICMS passível de compensação engloba os créditos acumulados que já foram homologados pelos Estados.
- A redução de alíquotas do IPI a zero depende dos critérios que serão estabelecidos em lei complementar.
  - É importante que sejam **definidos/listados os produtos** que tenham industrialização incentivada na ZFM – preferencialmente a partir do NCM.
  - Não basta que sejam elencados critérios gerais sobre a industrialização incentivada.

**Mariz de Oliveira e  
Siqueira Campos**  
ADVOCADOS

