

Mateus Pontalti

Manual de
**DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Prefácio

Ministro Dias Toffoli

7^a edição
revista,
atualizada
e ampliada

2026

Capítulo 20

REFORMA TRIBUTÁRIA: O QUE MUDOU

20.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Nesta obra, discorreremos detalhadamente sobre as inovações introduzidas pela Reforma Tributária. Abordamos temas como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), as alterações no regime do Simples Nacional, os novos princípios e regras de imunidade tributária, o Imposto Seletivo, e as mudanças nas normativas referentes ao ITCMD, IPVA, IPTU e à Contribuição para Custeio da Iluminação Pública.

Neste capítulo, sintetizaremos os conteúdos anteriormente discutidos, inserindo-os no contexto das circunstâncias que motivaram tais reformas. Adicionalmente, exploraremos com profundidade temas até então não examinados, focando nas regras de transição do antigo para o novo sistema tributário.

20.2. MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NA EUROPA E ESTADOS UNIDOS

O principal objetivo da reforma tributária foi reformular a tributação sobre o consumo no Brasil, que é notoriamente complexa e disfuncional. Assim, embora tenham ocorrido alterações em tributos sobre o patrimônio – como o IPTU e o IPVA – e em outros tributos existentes – como a Contribuição sobre Iluminação Pública –, o foco principal foi modificar as regras da tributação sobre o consumo.

Para compreendermos melhor as mudanças implementadas, seguiremos o seguinte percurso: primeiro, apresentaremos dois modelos de tributação sobre consumo, o norte-americano e o europeu; em seguida, mostraremos como funciona o regime brasileiro de tributação sobre o consumo e quais são os problemas que ele apresenta. Por fim, abordaremos de maneira geral as modificações na tributação sobre consumo realizadas pela reforma tributária.

20.2.1. Modelo norte-americano de tributação

O imposto de vendas nos Estados Unidos, conhecido como “sales tax”, incide sobre a venda ou locação de bens e serviços. Este imposto é regulamentado a nível estadual, e

não existe um imposto de vendas geral em nível nacional. Na maior parte dos estados norte-americanos, a tributação é monofásica, ou seja, incide em apenas uma etapa da cadeia produtiva.



A cadeia produtiva é o caminho pelo qual passam os bens e serviços até chegarem ao consumidor final. Na cadeia produtiva que adotamos como exemplo, constante da imagem acima, conseguimos observar três momentos distintos: o primeiro, no qual são destinados bens da indústria para o atacado; o segundo, no qual são destinados bens do atacado para o varejo; e o terceiro, no qual são destinados bens do varejo para o consumidor final.

No modelo americano, não há tributação nas primeiras duas operações, ou seja, não há incidência de imposto sobre o consumo nas operações que destinam bens da indústria para o atacado e do atacado para o varejo. Somente há incidência nas operações destinadas a consumidores finais.

Embora aparentemente simples, esse modelo de tributação tem alguns defeitos. O primeiro é que, no regime monofásico de tributação, há um maior risco de sonegação. Como veremos mais adiante quando falarmos do modelo brasileiro e do modelo europeu, a incidência de tributação em todas as etapas da cadeia produtiva (plurifásica), quando associada à não cumulatividade, diminui os riscos de sonegação, por uma razão muito simples: o contribuinte tem o direito de deduzir do imposto a pagar a quantia que foi recolhida na operação anterior. No entanto, para que isso seja possível, é necessário que a pessoa de quem ele comprou bens e serviços tenha emitido a nota fiscal. Assim, há uma autorregulação no mercado. Os agentes econômicos exigem notas fiscais uns dos outros a fim de poderem obter créditos para abater o valor do tributo devido. Em um modelo no qual a tributação somente é cobrada em uma das fases da cadeia produtiva, sem qualquer direito ao creditamento, inexistente esse incentivo aos agentes econômicos.

O segundo problema é que, usualmente, esse tributo não incide sobre a prestação de serviços, o que resulta na ausência de tributação de um setor econômico cada vez mais importante.

O terceiro problema é um pouco mais complexo para ser compreendido, mas seu entendimento é fundamental para entendermos as mudanças pelas quais passou o modelo brasileiro.

Num primeiro momento, ao analisarmos o modelo norte-americano de tributação, poderíamos concluir que não há efeito cascata da tributação. Afinal, só incide tributo sobre uma etapa da cadeia produtiva. No entanto, não é isso o que acontece, porque quase 40% das vendas no varejo são realizadas por empresas. Tais empresas incluem o custo da tributação no preço dos seus produtos, o que enseja o efeito cascata da tributação.

Para compreendermos melhor esse ponto, vamos pensar no seguinte exemplo:

Imagine um supermercado nos Estados Unidos, chamado “Supermercado Tudo Aqui”. Este supermercado compra um rolo de papel higiênico da empresa “Papéis Higiênicos S.A.” por R\$ 4,00. No modelo de tributação monofásica dos EUA, o supermercado é o ponto onde incide o “sales tax”. Portanto, ao vender o rolo de papel higiênico, o supermercado precisa incluir o imposto no preço final. Suponhamos que o supermercado queira ter um lucro de R\$ 1,00 sobre cada rolo. Assim, ele define o preço de venda do rolo de papel higiênico em R\$ 5,40, incluindo o imposto de 0,40 centavos.

Agora, vamos considerar a empresa “Zé Construções”, que compra o rolo de papel higiênico do “Supermercado Tudo Aqui”. “Zé Construções” é uma empresa que vende materiais de construção, como telhas, mas não revende itens como papel higiênico. No entanto, precisa do papel higiênico para uso em suas instalações.

A “Zé Construções” comprou o rolo de papel higiênico por R\$ 5,40, incluindo o imposto. Agora, a empresa vende uma telha para um cliente, “Pedro Tributo”. A telha foi adquirida por R\$ 100,00. A “Zé Construções” quer ter um lucro de R\$ 20,00 na venda da telha e precisa considerar o custo adicional da tributação sobre a venda, que é de R\$ 10,00. Além disso, ela inclui no preço da telha o custo do papel higiênico (R\$ 5,40), que já inclui o imposto pago anteriormente.

Portanto, o preço final da telha para “Pedro Tributo” será calculado da seguinte maneira: Custo da telha (R\$ 100,00) + Custo do papel higiênico (R\$ 5,40) + Imposto sobre a venda da telha (R\$ 10,00) + Lucro desejado (R\$ 20,00), totalizando R\$ 135,40.

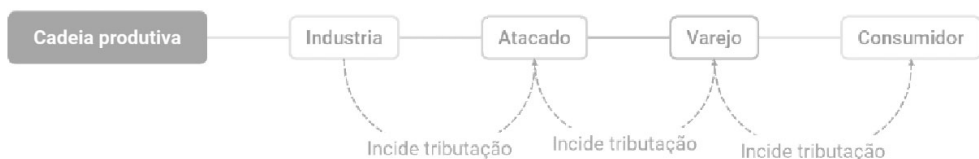
Neste exemplo, o efeito cascata da tributação fica evidente: o imposto inicial sobre o papel higiênico (R\$ 0,40) foi incluído no custo do papel higiênico pago pela “Zé Construções” e, por sua vez, foi repassado ao cliente final no preço da telha. Assim, “Pedro Tributo” está pagando não apenas o imposto sobre a telha, mas também, indiretamente, o imposto sobre o papel higiênico.

Isso demonstra como, em um sistema de tributação monofásica sem creditamento, o imposto pode ser cobrado múltiplas vezes ao longo da cadeia de distribuição, resultando no efeito cascata.

20.2.2. Modelo europeu de tributação

O modelo europeu de tributação, comparativamente mais eficiente que o modelo norte-americano, se destaca por três características essenciais.

A primeira é que a tributação é plurifásica, ou seja, ocorre em todas as etapas da cadeia produtiva.



Na cadeia produtiva que adotamos como exemplo, constante da imagem acima, conseguimos observar três momentos distintos: o primeiro, no qual são destinados bens da indústria para o atacado; o segundo, no qual são destinados bens do atacado para o varejo; e o terceiro, no qual são destinados bens do varejo para o consumidor final. Em todos eles haverá a incidência da tributação.

A segunda característica tem relação com a primeira. Trata-se de não cumulatividade, que é um mecanismo tributário que tem por objetivo evitar a incidência repetida do mesmo imposto sobre uma cadeia produtiva ou de serviços. Para entender de maneira didática, vamos usar uma analogia com um bastão de revezamento em uma corrida.

Imagine que o bastão seja o produto e a corrida seja o processo de produção e venda desse produto até chegar ao consumidor final. A cada etapa da corrida, um corredor (que representa um estágio da produção ou venda) passa o bastão para o próximo. No mundo dos impostos, cada vez que o bastão é passado, há uma “parada” onde um “fiscal de corrida” cobra um pedágio (o Imposto sobre o consumo).

Agora, sem a regra da não cumulatividade, cada corredor pagaria o pedágio integralmente, sem considerar o que já foi pago anteriormente. Isso faria com que o custo do produto aumentasse a cada etapa, tornando-o mais caro para o consumidor final, pois o mesmo produto seria tributado várias vezes.

Com a regra da não cumulatividade, o sistema muda. Quando o segundo corredor recebe o bastão e chega no fiscal, ele só paga a diferença entre o pedágio total e o que já foi pago pelo primeiro corredor. Ou seja, o imposto pago nas etapas anteriores é descontado do que deveria ser pago na etapa atual.

Vamos a um exemplo prático:

Exemplo

1. **Matéria-prima:** Uma empresa que vende matéria-prima paga R\$ 10 de imposto ao vender o produto para uma fábrica.
2. **Fábrica** A fábrica utiliza a matéria-prima para produzir um bem e ao vender esse bem para um distribuidor, tem um imposto de R\$ 30 para pagar. No entanto, ela pode usar os R\$ 10 já pagos na matéria-prima como crédito, pagando apenas R\$ 20 de imposto.
3. **Distribuidor:** O distribuidor paga R\$ 50 de imposto ao vender para o varejista. Mas como ele comprou da fábrica, que já pagou R\$ 20, ele só precisa pagar R\$ 30.
4. **Varejista:** Por fim, o varejista vende para o consumidor final e tem um imposto de R\$ 70 a pagar. Ele usa os R\$ 50 pagos pelo distribuidor como crédito e paga apenas R\$ 20.

No final, o imposto total pago ao longo de toda a cadeia é R\$ 70, mas cada participante só pagou pelo valor agregado em sua etapa, evitando a cumulatividade de impostos.

Essas duas características contornam os dois problemas do modelo norte-americano de tributação que fizemos referência anteriormente – maior risco de sonegação e efeito cascata da tributação.

O risco de sonegação é diminuído no modelo europeu porque os agentes econômicos, para obterem direito ao crédito, exigem notas fiscais uns dos outros.

O segundo problema é resolvido porque não há efeito cascata da tributação.

A terceira característica do modelo europeu é a extensão de sua base econômica. Segundo o artigo 2º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) aplica-se à “entrega de bens efetuada a título oneroso”, às “importações de bens” e às “prestações de serviços”. O conceito de prestação de serviços no IVA é amplo, abrangendo mais do que apenas as obrigações de fazer. O artigo 24 define prestação de serviços como “qualquer operação que não constitua uma entrega de bens”, e o artigo 25 inclui a “cessão de um bem incorpóreo, representado ou não por um título” nesta definição.

Assim, no modelo europeu, o IVA pode incidir sobre qualquer bem, serviço ou direito.

20.3. MODELO BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO ANTES DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O modelo brasileiro de tributação sobre o consumo possui características próprias, que em alguns aspectos se assemelham ao IVA (Imposto sobre Valor Agregado) e em outros se distanciam desse modelo. Antes da reforma, existiam cinco tributos que, sob a perspectiva econômica, incidiam sobre o consumo: IPI, ICMS, ISSQN, COFINS e PIS.

Três desses tributos são de competência da União Federal (IPI, COFINS e PIS), um é de competência dos Estados e do Distrito Federal (ICMS) e um é de competência dos municípios e do Distrito Federal (ISSQN). Alguns desses tributos eram cumulativos, enquanto outros eram não cumulativos.

A seguir, veremos quais são os principais problemas desse modelo que motivaram a reforma tributária.

20.3.1. Base de incidência altamente fragmentada

No Brasil, a tributação sobre o consumo apresenta uma base de incidência fragmentada, refletindo-se em diferentes impostos e contribuições conforme a natureza da operação. As operações industriais são tributadas pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as transações com mercadorias pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e as atividades de serviços pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Além destes, existem contribuições como o PIS e a COFINS que incidem em variados contextos.

Esta fragmentação do sistema tributário brasileiro resulta em várias distorções. Uma delas é a disparidade nas cargas tributárias entre diferentes setores econômicos. Por exemplo, a indústria enfrenta uma carga tributária maior em comparação ao setor de serviços, o que pode levar a desequilíbrios competitivos e afetar a estrutura econômica do país.

Outra consequência dessa fragmentação é o aumento do contencioso tributário. Frequentemente, surgem dúvidas sobre a classificação das operações, como se uma

operação configura uma mercadoria, um serviço, ou algo intermediário, ou ainda se representa uma industrialização ou uma prestação de serviço. Um caso emblemático foi a discussão sobre a tributação de softwares. Em um precedente que foi posteriormente revisto, o Supremo Tribunal Federal (STF) havia entendido que softwares de prateleira deveriam ser tributados pelo ICMS, enquanto softwares sob encomenda pelo ISSQN.

A terceira distorção significativa, relacionada à desorganização da produção, ocorre quando bens ou serviços que competem no mercado estão sujeitos a diferentes regimes tributários. Isso impacta diretamente as decisões de produção e investimento das empresas, conduzindo a uma alocação ineficiente de recursos. As empresas são levadas a adaptar suas estratégias de produção e seus portfólios de produtos ou serviços com base na carga tributária associada a cada item, em vez de critérios de eficiência ou demanda do mercado. Isso pode resultar em uma competição distorcida, onde produtos ou serviços menos tributados ganham vantagem sobre outros mais onerados, independentemente de sua qualidade ou demanda.

Um exemplo claro dessa distorção é visto na construção civil. A diferença na tributação entre construções de concreto armado e construções com material pré-fabricado cria um desequilíbrio. O concreto armado é submetido a um regime tributário com PIS/COFINS cumulativo de 3,6% e ISSQN variando de 2 a 5%, enquanto as construções com material pré-fabricado enfrentam a incidência de ICMS, que pode chegar a 18%, além de PIS/COFINS não cumulativos. Isso torna a construção com material pré-fabricado mais cara do ponto de vista tributário em comparação com o concreto armado. Assim, as empresas do setor podem preferir o concreto armado, não por ser a melhor escolha técnica ou mais eficiente, mas porque é menos oneroso fiscalmente.

20.3.2. Complexidade das legislações

O modelo brasileiro de tributação sobre o consumo é um dos mais intrincados do mundo, não só pela quantidade de tributos existentes, mas pela quantidade de legislações. Cada estado tem regras próprias do ICMS, e milhares de municípios possuem regras sobre o ISSQN. Os tributos federais também são complexos, tanto pelo fato de possuírem alíquotas variáveis quanto pelos regimes diversos de apuração.

Essa diversidade legislativa aumenta o custo de conformidade das empresas e o contencioso fiscal.

20.3.3. Não cumulatividade limitada

Um dos problemas significativos do modelo tributário brasileiro reside nas restrições impostas à não cumulatividade. Tomemos como exemplo o ISSQN: este tributo é cumulativo, uma vez que não permite ao contribuinte efetuar deduções. Similarmente, o PIS/COFINS apresenta uma variante cumulativa em sua estrutura.

Por outro lado, o IPI se caracteriza por ser um tributo não cumulativo, embora esteja sujeito a uma série de limitações. A possibilidade de creditamento não é abrangente. Em linhas gerais, o creditamento é permitido apenas sobre o imposto pago em operações

anteriores relacionadas a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no processo de industrialização, ou sobre o imposto recolhido no ato do desembaraço aduaneiro. Não se concede o direito ao creditamento para serviços, bem como para outros bens que não se destinem ao uso industrial. Exemplificando, não se gera direito ao creditamento na aquisição de bens do ativo permanente da empresa, nem nos gastos com energia elétrica, combustíveis, uniformes de funcionários e produtos sanitários.

Finalmente, o ICMS também se enquadra como um tributo cumulativo, contudo, apresenta várias limitações e complexidades. Por exemplo, o imposto sobre energia elétrica só pode ser deduzido quando esta é consumida no processo de industrialização.

No exemplo a seguir, ilustraremos as distorções geradas por este tipo de tributação. Para simplificar a explicação, consideraremos o IPI e assumiremos que as alíquotas são uniformemente fixadas em 10%.

Exemplo prático Cálculo segundo as regras do IPI

Imagine a empresa “Brasil Tech S.A.”, que fabrica computadores. Durante o processo de fabricação, a “Brasil Tech S.A.” adquire diversos componentes:

1. **Compra de Matérias-Primas:** A empresa compra placas de circuito (consideradas matéria-prima) por R\$ 10.000, pagando R\$ 1.000 de IPI (alíquota de 10%).
2. **Compra de Produtos Intermediários:** Adquire também chips de memória (produto intermediário) por R\$ 5.000, com R\$ 500 de IPI (alíquota de 10%).
3. **Compra de Materiais de Embalagem:** Para embalar os computadores, compra caixas de embalagem por R\$ 2.000, pagando R\$ 200 de IPI (alíquota de 10%).
4. **Outras Compras Não Creditáveis:** Além disso, a empresa compra R\$ 3.000 em uniformes para os funcionários e gasta R\$ 4.000 em energia elétrica. Estes gastos não geram crédito de IPI.
5. **Total gasto: R\$ 24.000,00**

A “Brasil Tech S.A.” produz e vende um computador por R\$ 25.000, com R\$ 2.500 de IPI (alíquota de 10%).

Cálculo do IPI a Pagar:

- IPI Total sobre Vendas: R\$ 2.500 (10% de R\$ 25.000)
- Créditos de IPI:
 - Matérias-Primas: R\$ 1.000
 - Produtos Intermediários: R\$ 500
 - Materiais de Embalagem: R\$ 200
 - Total de Créditos: R\$ 1.700

IPI a Pagar:

$\text{IPI Total sobre Vendas} - \text{Total de Créditos} = \text{R\$ } 2.500 - \text{R\$ } 1.700 = \text{R\$ } 800$

O que aconteceria se a não cumulatividade fosse ampla

No exemplo da “Brasil Tech S.A.”, os custos não creditáveis (uniformes e energia elétrica) totalizam R\$ 7.000. Vamos supor que todos esses custos sofreram a incidência da tributação no percentual de 10%, e que todos pudessem ser creditados.

- Tributo embutido nos custos não creditáveis: 10% de R\$ 7.000 = R\$ 700

Se a “Brasil Tech S.A.” pudesse se creditar do tributo incidente sobre esses custos, o valor do IPI a pagar sobre suas vendas seria reduzido.

Cálculo Original do IPI a Pagar (Sem Dedução):

- IPI Total sobre Vendas: R\$ 2.500

- Créditos de IPI (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem): R\$ 1.700

- IPI a Pagar: R\$ 2.500 - R\$ 1.700 = R\$ 800

Cálculo Revisado do IPI a Pagar (Com Dedução Potencial):

- Créditos de IPI adicionais (custos não creditáveis): R\$ 700

- IPI a Pagar com Dedução Potencial: R\$ 800 - R\$ 700 = R\$ 100

Impacto no Preço Final do Produto:

Se a “Brasil Tech S.A.” pudesse deduzir o IPI embutido nos custos não creditáveis, o IPI total a pagar sobre as vendas seria menor. Isso reduziria o custo do imposto que a empresa precisa incorporar no preço final do produto.

- Redução no preço final devido à dedução potencial de IPI: R\$ 700

Portanto, se o IPI incidente sobre os custos não creditáveis fosse dedutível, o preço final do computador poderia ser reduzido em R\$ 700. Isso significa que, na prática, o consumidor estaria pagando menos pelo produto, pois a carga tributária efetiva sobre a empresa seria menor.

20.3.4. Cobrança do ICMS na origem

No regime brasileiro de tributação, a cobrança de impostos sobre bens e serviços ocorre majoritariamente no local de origem do produto ou serviço. Isso porque, no imposto mais relevante, que é o ICMS, o recolhimento se dá na maior parte pelo estado onde a mercadoria é produzida ou o serviço é prestado, independentemente de onde o produto ou serviço será consumido.

A cobrança de impostos na origem, no entanto, gerou diversos problemas. Um dos mais significativos foi a chamada “guerra fiscal”, onde estados competiam entre si para atrair empresas, oferecendo incentivos fiscais e reduções de ICMS. Essa prática não apenas desequilibrava a concorrência entre os estados, mas também prejudicava a arrecadação tributária como um todo.

Além disso, a tributação na origem beneficiava desproporcionalmente os polos produtores, ou seja, os estados onde a produção de bens e serviços era mais concentrada. Isso ocorria porque esses estados conseguiam arrecadar mais impostos devido à sua maior atividade econômica, enquanto os estados consumidores, onde os produtos ou serviços eram efetivamente utilizados, recebiam uma parcela menor da receita tributária.

Um impacto adicional dessa tributação é a influência na localização das empresas. Muitas vezes, as empresas optam por se instalar em estados que oferecem melhores condições fiscais, mesmo que isso signifique estar mais distantes dos seus principais mercados consumidores. Por exemplo, uma empresa de eletrônicos pode escolher se instalar no Estado X, aproveitando incentivos fiscais, mesmo que a maior parte de seus clientes esteja no Estado Y, a 1000 quilômetros de distância. Isso pode levar a custos logísticos mais altos e a uma distribuição menos eficiente de produtos.

20.4. RESUMO COM AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NO MODELO DE TRIBUTAÇÃO APÓS A REFORMA TRIBUTÁRIA

20.4.1. IBS e CBS

Como observamos, a tributação sobre consumo no Brasil ocorre pela incidência de cinco tributos: IPI, ICMS, ISSQN, PIS e COFINS. A reforma tributária visa racionalizar a tributação sobre consumo, de modo que ela se limite, majoritariamente, à incidência de dois tributos: o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS).

Ambos os tributos são normativamente muito semelhantes, apresentando poucas diferenças. As principais são: no IBS, as alíquotas serão fixadas pelos estados e municípios, e o produto da arrecadação pertencerá a essas entidades federativas; na CBS, as alíquotas serão fixadas pela União Federal, e o produto da arrecadação lhe pertencerá. Para o contribuinte, do ponto de vista prático, será como se houvesse apenas um tributo, o que resultará em uma sensível diminuição da complexidade.

Como o próprio nome indica, o IBS e a CBS terão uma ampla base de incidência, podendo incidir sobre qualquer tipo de bem, direito ou serviço. Assim, o IBS e a CBS absorvem o IPI, o ISSQN e o ICMS, pois toda operação, seja ela de serviço ou mercadoria, realizada por indústria ou não, sofrerá a incidência dessas duas exações. Além disso, o IBS, cujo produto da arrecadação será direcionado aos estados e municípios e que, portanto, substituirá o ICMS e o ISSQN, será cobrado no destino, e não na origem. Isso resolverá o conjunto de problemas mencionados no tópico anterior.

Os detalhes desses tributos foram abordados em capítulos específicos.

Por fim, o IBS e a CBS terão ampla não cumulatividade, permitindo, com raras exceções, o creditamento da tributação incidente nas operações anteriores sobre qualquer bem, direito ou serviço. Isso resolverá as distorções do efeito cascata da tributação, a que nos referimos ao tratar do modelo atual de tributação do Brasil.

20.4.2. Imposto Seletivo

Embora a CBS e o IBS sejam os principais tributos introduzidos pela Reforma Tributária, não são os únicos. Há outros tributos que foram inseridos pela Emenda Constitu-

cional nº 132/2023. Um desses tributos é o Imposto Seletivo. Trata-se de um tributo de competência da União Federal, que deverá ser instituído por meio de lei complementar, e que poderá ter como base tributável a produção, extração ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Os detalhes desse imposto foram abordados em capítulo específico.

20.4.3. Contribuição Estadual sobre produtos primários e semielaborados

Originariamente, a proposta de Emenda à Constituição criaria três novos tributos: CBS, IBS e Imposto Seletivo.

No entanto, durante tramitação da PEC, foi inserido um novo tributo.

Para entendê-lo, é necessário compreender o contexto que foi considerado para sua criação.

Alguns Estados, ao estabelecer hipóteses de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado no âmbito do ICMS, condicionaram o benefício do tratamento diferenciado à realização de contribuições voluntárias pelos contribuintes a fundos estaduais. Um exemplo dessa situação é a Lei nº 1.963/99, do Estado do Mato Grosso do Sul. Este diploma legal, em seu artigo 9º, determina que o diferimento do ICMS nas operações internas com produtos agropecuários está condicionado à contribuição dos produtores remetentes das mercadorias para a construção, manutenção, recuperação e melhoria asfáltica de rodovias estaduais e vias públicas urbanas.

O Supremo Tribunal Federal (STF) considera essas exigências constitucionais porque tais contribuições não são consideradas tributos, devido à sua natureza não compulsória. Os contribuintes têm a opção de realizá-las ou não; contudo, se optarem por não contribuir, não terão acesso ao benefício diferenciado.

Com o fim do ICMS, esses fundos ficariam desfalcados, pois o incentivo para realizar essas contribuições cessaria. Para evitar a perda de arrecadação desses fundos, a Emenda Constitucional nº 132/2023 estabeleceu duas possibilidades.

A primeira é a inclusão desses fundos no cálculo das alíquotas de referência. Assim, ao definir a alíquota de referência, o Senado Federal deve considerar não só a redução do valor arrecadado com o ICMS, mas também os valores que deixariam de ser arrecadados pelos fundos mantidos por essas contribuições voluntárias.

A segunda possibilidade é que os Estados instituam uma contribuição de caráter compulsório – ou seja, um tributo – com o objetivo de sustentar esses fundos.

Essa é a hipótese tratada pelo artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Esse dispositivo autoriza os estados a instituírem uma contribuição estadual destinada a investimentos em obras de infraestrutura e habitação, configurando-se como um novo tributo no ordenamento jurídico brasileiro.

Esse novo tributo possui as seguintes características:

- É não vinculado, pois sua hipótese de incidência relaciona-se a uma atividade específica do contribuinte, isto é, operações envolvendo produtos primários e semielaborados.
- É destinado, pois o produto da arrecadação é afetado especificamente à promoção de infraestrutura e habitação.
- É não restituível, diferenciando-se dos empréstimos compulsórios, pois os valores arrecadados são definitivos por parte do estado.

Tais características permitem enquadrar essa nova tributação na categoria de contribuições especiais.

Portanto, o artigo 136 do ADCT criou uma nova contribuição especial. A competência para o exercício dessa competência tributária é dos Estados, porém com duas importantes limitações:

A primeira limitação refere-se aos titulares da competência tributária, pois apenas os estados que possuíam previsão de “contribuições facultativas” até 30/04/2023 poderão criar tais tributos.

A segunda limitação relaciona-se às alíquotas e às bases de cálculo, que devem ser as mesmas das contribuições facultativas existentes em 30/04/2023.

A escolha pela criação dessa contribuição implicará na extinção da contribuição facultativa vinculada ao ICMS.

Por fim, essa regra de competência tem um prazo de validade: a Constituição determinou que as contribuições instituídas com base nesse dispositivo serão extintas em 31/12/2042.

O tema foi abordado no capítulo sobre contribuições especiais

20.4.4. Tributos extintos

Serão extintos, após as regras de transição que analisaremos em item específico, o ICMS, o ISSQN, o PIS e a COFINS.

O IPI, no projeto originalmente previsto, também seria extinto. No entanto, a extinção do IPI poderia ocasionar graves problemas à Zona Franca de Manaus. Como forma de superar essas dificuldades, várias alternativas foram consideradas: uma delas era a de permitir a criação de uma contribuição de domínio econômico sobre os bens que tivessem industrialização incentivada nessas regiões. Prevaleceu, no entanto, a seguinte solução: O IPI não será extinto, mas terá suas alíquotas zeradas para todas as operações, exceto em relação àquelas operações que envolvam produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios previstos pela Lei Complementar.

Os detalhes sobre o tema foram abordados quando tratamos de cada tributo individualmente.

20.4.5. Manutenção da Contribuição ao PASEP

Não é incomum que, na linguagem cotidiana, profissionais do direito mencionem contribuições ao PIS/COFINS ou contribuições ao PIS/PASEP. No entanto, existe uma imprecisão ao tratar esses tributos dessa forma, pois não são a mesma coisa. Na realidade, existem três contribuições especiais distintas: o PIS, a COFINS e o PASEP.

A contribuição à COFINS é uma contribuição para a seguridade social, isto é, tem como objetivo promover as áreas da saúde, assistência social e previdência social. Ela incide sobre o auferimento de receita bruta, sendo as pessoas jurídicas de direito privado os sujeitos passivos dessa contribuição.

A contribuição ao PIS, por sua vez, é destinada ao financiamento do programa de seguro-desemprego, outras ações da previdência social e ao abono anual pago a trabalhadores que recebam até dois salários mínimos de remuneração mensal. Assim como a COFINS, o PIS também incide sobre o auferimento de receita bruta, tendo as pessoas jurídicas de direito privado como sujeitos passivos.

As principais diferenças entre a COFINS e o PIS residem nas alíquotas, que são maiores na COFINS do que no PIS, e no destino dos valores arrecadados, que são destinados a finalidades distintas.

A Contribuição ao PASEP, por outro lado, é uma contribuição para o financiamento do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e para o pagamento de abono anual a servidores públicos que recebam até dois salários mínimos de remuneração mensal. Esta contribuição incide sobre o auferimento de receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, sendo as pessoas jurídicas de direito público interno os sujeitos passivos.

As contribuições à COFINS e ao PIS serão extintas em 2027. A contribuição ao PASEP, no entanto, permanecerá vigente até que haja uma nova disposição legal sobre a matéria.

20.4.6. Diminuição da base de incidência do IOF

O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) incide sobre uma gama mais ampla do que apenas “operações financeiras”.

Conforme estabelecido pela Constituição Federal, ele possui quatro bases econômicas tributáveis: (i) operações de crédito; (ii) operações de câmbio; (iii) operações relativas a títulos ou valores mobiliários; e (iv) operações de seguro.

Em 2027, no entanto, haverá uma redução dessa base tributável, e o IOF não incidirá mais sobre operações de seguro.

20.5. ZONA FRANCA DE MANAUS E A REFORMA TRIBUTÁRIA

A legislação brasileira prevê diversas áreas de livre comércio, sendo a mais importante a Zona Franca de Manaus. Outras áreas de livre comércio incluem os municípios de Tabatinga, Guajará-Mirim, Boa Vista e Bonfim, Macapá e Santana, e Brasília e Cruzeiro do Sul. As áreas de livre comércio são concedidos diversos benefícios fiscais, tanto de tributos federais quanto estaduais.

Os benefícios fiscais mais relevantes referem-se ao IPI. A legislação estabelece a isenção do IPI sobre produtos estrangeiros importados para consumo interno ou utilização para industrialização de outros produtos, bem como a isenção de IPI sobre as operações que envolvam mercadorias produzidas nas áreas de livre comércio, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional.

Assim, as indústrias localizadas na Zona Franca de Manaus ou em outras áreas de livre comércio não pagam IPI quando realizam operações que destinam produtos para qualquer ponto do território nacional, além do exterior. Isso representa uma vantagem competitiva relevante, atraindo empresas para essas localidades.

A preocupação era que, com o fim do IPI, haveria um risco à sobrevivência da Zona Franca de Manaus e das demais áreas de livre comércio. Isso porque não haveria uma vantagem competitiva significativa. As indústrias localizadas nas áreas de livre comércio teriam de recolher IBS e CBS, assim como as indústrias localizadas fora das áreas de livre comércio.

Além do impacto sobre as empresas, também haveria impactos sobre os Estados que compõem as áreas de livre comércio. Como a tributação vai se dar no destino, e não mais na origem, poderia existir perda na arrecadação de ICMS.

Para contornar esses problemas, foram adotados alguns mecanismos, previstos pelo artigo 92-B do ADCT:

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º Para assegurar o disposto no caput, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o § 2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 5º Não se aplica aos mecanismos previstos no caput o disposto nos incisos III e IV do caput do art. 149-B da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 7º O Fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata o caput e observará, no que couber, o disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considerados os respectivos Estados, e no § 4º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

O primeiro deles é inserido pelo artigo 92-B da Constituição. Esse dispositivo determina que a lei que instituir o IBS e a CBS deve estabelecer mecanismos que garantam o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus e às áreas de livre comércio existentes até maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação concernente aos tributos extintos. Para assegurar esse diferencial, a lei complementar poderá utilizar instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros. Ademais, na eleição desses diferenciais, será possível que haja distinções entre as regras aplicáveis à CBS e às regras aplicáveis ao IBS.

O segundo mecanismo é direcionado à Zona Franca de Manaus. Trata-se da criação do Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado. Esse fundo deverá prever a possibilidade de utilização dos recursos para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário nacional decorrentes da instituição do IBS e da CBS.

O terceiro mecanismo é direcionado às demais áreas de livre comércio. Trata-se da criação do Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas. Esse fundo deverá prever a possibilidade de utilização dos recursos para compensar eventual perda de receita dos Estados envolvidos em função das alterações no sistema tributário nacional decorrentes da instituição do IBS e da CBS.

Além desses mecanismos, a Constituição determinou que o IPI continuará sendo cobrado sobre as operações que envolvam bens com industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus.

Explicaremos isso a seguir, quando tratarmos das regras de transição.

20.6. REGRAS DE TRANSIÇÃO DE UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO PARA OUTRO (PERSPECTIVA DO DIREITO TRIBUTÁRIO)

A transição do sistema tributário antigo para o novo regime de tributação divide-se em dois conjuntos de normas distintas. O primeiro conjunto regula o Direito Tributário, definindo as datas específicas a partir das quais os novos tributos sobre o consumo substituirão os tributos existentes. Esta é a transição que mais diretamente afeta os contribuintes.

O segundo conjunto de normas pertence ao âmbito do Direito Financeiro e estabelece como serão redistribuídos os recursos arrecadados entre as entidades federativas. Dado que a alteração do regime tributário de origem para destino provocará uma realocação significativa das receitas de algumas entidades federativas, o legislador constitucional introduziu regras destinadas a atenuar o impacto financeiro dessa mudança.

A transição prescrita pelo Direito Tributário terá uma duração mais curta comparativamente à transição do Direito Financeiro. Os dispositivos que regulamentam a transição tributária encontram-se detalhados nos artigos 124 a 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos arts. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.

Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contribuição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do caput será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal decorrente do disposto no caput deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I - o financiamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da Constituição Federal;

II - compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

§ 4º Durante o período de que trata o caput, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no caput poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar.”

Art. 126. A partir de 2027:

I - serão cobrados:

- a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;
- b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I;

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

- a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e
- b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal.”

Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Parágrafo único. No período referido no caput, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual.”

Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

- I - 9/10 (nove décimos), em 2029;
- II - 8/10 (oito décimos), em 2030;
- III - 7/10 (sete décimos), em 2031;
- IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no caput.”

Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.

Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar: