

Mateus Pontalti

Comentários à
**REFORMA
TRIBUTÁRIA**

EC 132/2023

*Entenda o que mudou
e por que mudou*

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

IX – os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I – combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;

c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea “b” e no § 1º, VIII;

II – serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII;

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII;

III – sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

IV – serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

V – operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;

VI – serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII.

§ 7º A isenção e a imunidade:

I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II – acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o caput poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I – deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II – somente entrará em vigor com o início da produção de efeitos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, “b”.

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

☐ Comentários

O artigo 156-A é uma das principais inovações da reforma tributária. Trata-se de dispositivo que inseriu o Imposto sobre Bens e Serviços, o qual foi criado para substituir o ICMS e o ISSQN.

Passemos, agora, a apresentar quais são as características desse novo tributo criado no direito brasileiro.

1. Competência compartilhada do IBS

1.1. Panorama antes da Reforma: Competência privativa e competência comum

Até a edição da reforma tributária, havia as seguintes categorias para classificar as regras de competência tributária.

Competência privativa, que é a faculdade outorgada pela Constituição Federal a um ente federativo para editar regras que disciplinem a cobrança e fiscalização de tributos; **competência comum**, que é a faculdade, outorgada pela Constituição Federal a mais de um ente federativo, para editar regras que disciplinem a cobrança e fiscalização de tributos.

Exemplos de tributos que se enquadram na categoria de competência privativa são os impostos, uma vez que a cada entidade federativa foi outorgado um conjunto de impostos possíveis de serem instituídos. Assim, somente a União pode instituir o IPI; somente os estados-membros podem instituir o IPVA; somente os municípios podem instituir o IPTU⁸.

8. O DF exerce tanto a competência dos estados quanto a competência dos municípios.

Exemplos de tributos que se enquadram na categoria de competência comum são as taxas e contribuições de melhoria, uma vez que todas as entidades federativas podem criar tais exações. União, Estados, Distrito Federal e municípios têm, por exemplo, aptidão para criarem taxas de polícia e taxas de prestação de serviços.

Quer se trate de competência comum, quer se trate de competência privativa, o fato é que, se analisarmos cada situação individualmente, apenas uma entidade federativa tem a competência para criar a norma de tributação que será aplicável em cada caso. Se o município X exercer uma atividade fiscalizatória sobre o seu território, somente ele, o município X, tem competência para instituir a taxa com relação a essa atividade. Se tanto o município X quanto a União Federal exercerem a atividade fiscalizatória, cada um deles poderá instituir a sua norma de tributação com relação à taxa de fiscalização. **Não há, no modelo de competência privativa ou comum, a possibilidade de a norma de tributação ser criada conjuntamente por mais de um ente federativo.**

Assim, uma das características das categorias de competência privativa e competência comum é que o desenho da norma de tributação é feito integralmente pelo ente federativo competente, observadas as limitações constitucionais e as normas gerais previstas em lei complementar. Assim, se o imposto é da União, é a União que, por meio de lei, determinará cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária; se o tributo é do município, é o município que determinará cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. Não há possibilidade de entidades federativas diversas conjuntamente criarem a mesma norma de tributação.

Metaforicamente, podemos dizer que, nos casos de competência privativa e comum, cada entidade federativa faz o seu desenho. A Constituição e a lei complementar estabelecem alguns critérios que devem ser observados, e, dentro desses critérios, cada entidade federativa exerce sua criatividade. Haverá tantos desenhos quantas entidades federativas e tributos existirem.



Figura 1: A imagem representa metaforicamente as categorias da competência privativa e da competência comum. Cada entidade federativa desenha suas próprias normas tributárias individualmente.

1.2. Panorama após a reforma: competência compartilhada

A partir da reforma tributária, criou-se uma outra categoria de competência tributária, a **competência tributária compartilhada**. A competência tributária compartilhada se caracteriza pelo fato de mais de uma entidade federativa ter a aptidão para dispor sobre os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Assim, a Constituição afirma que, com relação a alguns dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, uma dada entidade federativa deve determinar o seu conteúdo. Com relação a outros critérios, outras entidades federativas podem fazê-lo. Metaforicamente, podemos dizer que, nos casos de competência compartilhada, uma entidade federativa realiza um pedaço do desenho, e outras entidades federativas terminam o trabalho.

O único imposto que se amolda ao conceito de competência compartilhada é o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços.

No entanto, ao dizer quem são os detentores da competência compartilhada, o texto confundiu dois conceitos que são

bastante caros à compreensão do Direito Tributário: o conceito de **competência tributária** e o **conceito de destinatário do produto da arrecadação**.

Como dissemos anteriormente, competência tributária é a aptidão para introduzir normas que versem sobre a instituição e arrecadação de tributos. Destinação do produto da arrecadação, por seu turno, é a regra que determina para onde os recursos arrecadados são direcionados.

Às vezes, o detentor da competência tributária é também o destinatário do produto da arrecadação. O ISSQN é instituído pelos municípios e o dinheiro obtido ingressa nos cofres municipais.

Em outras situações, não há coincidência entre o detentor da competência tributária e o destinatário do valor da tributação. A União detém a competência para instituir contribuições para o Sistema S, mas os valores arrecadados são destinados às entidades que formam o Sistema S. O mesmo ocorre com relação às contribuições corporativas. A União detém a competência para criar as contribuições aos conselhos de fiscalização de profissões, mas são eles, os conselhos de fiscalização de profissões, os destinatários do valor arrecadado.

Portanto, uma coisa é deter a competência tributária; outra é ser destinatário do produto da arrecadação. No caso do IBS, os destinatários do produto da arrecadação são os estados e os municípios, porque os valores obtidos por meio desse tributo devem ser distribuídos a essas entidades federativas. A União não tem participação na obtenção do resultado.

No entanto, diferentemente do que disse o texto constitucional, a competência tributária do IBS não é compartilhada entre estados e municípios, mas compartilhada entre a União, os Estados e os Municípios. Isso porque todas as entidades federativas detêm competência para editar normas que versem sobre o IBS. O desenho da norma tributária será realizado conjuntamente por vários entes federativos.

A União tem a aptidão de, por meio de lei complementar, disciplinar a maioria dos aspectos. É a Lei Complementar da União que deverá, dentre outros assuntos, especificar os seguintes critérios da regra-matriz de incidência tributária: critério material, critério temporal, critério espacial, base de cálculo, critério

peçoal (sujeitos ativos e passivos). Os estados e municípios poderão editar normas que versem sobre a alíquota do IBS, a qual será aplicável às operações que destinem bens e serviços para os seus territórios.

Exemplo

O vendedor, localizado em São Paulo/SP, realizou operação de compra e venda de uma televisão com um consumidor localizado em Fortaleza/CE. Nesse exemplo, todos os critérios da norma tributária estarão previstos em Lei Complementar Nacional, com exceção das alíquotas, que serão aquelas previstas pela Lei do Estado do Ceará e pela Lei do Município de Fortaleza.

Portanto, na verdade, o IBS é um Imposto de Competência Compartilhada entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, porque todas essas entidades federativas desenharão, em conjunto, a norma tributária. Os destinatários do IBS são, no entanto, os Estados, o DF e os Municípios, porque a União não terá qualquer participação no resultado econômico obtido por meio da tributação.



Figura 2: A imagem representa metaforicamente a competência compartilhada. Todas entidades federativas contribuem para desenhar a mesma norma tributária.

2. Criação por Lei Complementar

O IBS só pode ser criado por meio de uma Lei Complementar Nacional. Isso significa que, diferentemente da maior parte dos tributos – para cuja instituição a Constituição exige apenas lei ordinária –, a aprovação do IBS requer maioria absoluta dos membros das duas casas legislativas.

Essa Lei Complementar Nacional, à qual a Constituição se refere, deverá abordar todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária, exceto no que diz respeito às alíquotas.

As alíquotas do IBS serão estabelecidas por cada estado, pelo Distrito Federal e por cada município.

A alíquota aplicável, em cada operação, será a do local para onde os bens e serviços forem destinados.

Assim, se um comerciante de São Paulo/SP vender um eletrodoméstico para um consumidor residente em Recife/PE, as alíquotas aplicáveis serão aquelas definidas pelo Estado de Pernambuco e pelo Município de Recife.

Exemplo:

.....
Operação que vendeu televisão de R\$ 5.000,00.

A alíquota definida pelo Estado de Pernambuco é de 10%.

A alíquota definida pelo Município de Recife é de 5%.

Logo, o comerciante deverá recolher a título de IBS o montante de R\$ 750,00 (15% sobre o valor de R\$ 5.000).

Do valor recolhido, R\$ 500,00 será destinado ao Estado de Pernambuco e R\$ 250,00 será destinado ao município de Recife.

3. Ampla base de incidência

3.1 Aproximação com o IVA

Uma característica do modelo europeu de tributação sobre o consumo 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.

No Brasil, o modelo é diferente. 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.

A introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) visa mudar essa realidade. Ambos os tributos se caracterizam pela ampla base impositiva, alinhando o modelo brasileiro de tributação sobre o consumo mais próximo ao europeu. Com o IBS e a CBS, a natureza da operação, seja ela industrial, comercial ou de serviços, e o tipo de bem transacionado, seja mercadoria, serviço ou direito, não influenciam a incidência dos impostos.

É que o veremos de maneira mais pormenorizada nos itens a seguir.

3.2 Operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços

O inciso I do parágrafo primeiro do artigo 156 estabelece que o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) incidirá sobre operações envolvendo bens, sejam eles materiais ou imateriais, incluindo direitos, assim como sobre serviços.

Vamos analisar cada termo empregado pelo texto legal para compreender seu significado.

A Constituição Federal emprega a palavra **operação**, mas não menciona especificamente o termo *circulação*. Essa escolha terminológica não é meramente um detalhe, pois altera significativamente o sentido do texto. Quando a Constituição se refere a *circulação*, ela pressupõe a transferência de propriedade do objeto da transação de um titular para outro. Isso foi evidenciado quando o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da norma da Lei Complementar nº 87/96, que previa a incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Portanto, enquanto no ICMS a exigência é a **operação de circulação de mercadorias**, no IBS, a exigência recai sobre **operações com bens e serviços**. Assim, é possível a incidência do IBS em transferências de um bem de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Para descrever os objetos das operações, o texto legal utiliza a expressão **bens materiais ou imateriais**.

A terminologia escolhida pelo legislador indica uma ampliação da base econômica tributável. O termo *bem* possui um alcance mais amplo que *mercadoria*. Enquanto *mercadoria* refere-se a um bem destinado ao comércio, *bem* abrange qualquer coisa de valor econômico, seja ela produzida pelo homem ou pela natureza. Isso implica que, ao contrário do ICMS, o IBS pode incidir sobre operações envolvendo qualquer tipo de bem, independentemente de serem destinados ao comércio ou não. Um exemplo disso são os salvados de sinistros, que, conforme a Súmula Vinculante nº 32 do STF, não se enquadram no conceito de mercadorias para fins de ICMS, mas poderão ser tributados pelo IBS.