

GUILHERME PEDROZO

Descomplicando a
REFORMA
TRIBUTÁRIA
EC 132/2023

2024

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

CAPÍTULO X

TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO

10. INTRODUÇÃO

Diante da necessidade de alterar o sistema vigente tributário no que tange à tributação sobre o consumo trouxe a reforma tributária a importação de um modelo europeu que certamente trará maior simplificação, eficiência e transparência na arrecadação tributária e, também, na busca pela conformidade tributária.

O modelo europeu traz algumas grandes vantagens no que tange a tributação sobre o consumo, como é realizada de uma forma plurifásica, ou seja, incidindo sobre todas as etapas da cadeia produtiva

Além disso, diferentemente do que ocorre no Brasil até o presente momento, a não cumulatividade naquele modelo é aplicada de forma ampla, em que, por meio da compensação dos tributos pagos na cadeia produtiva anterior, poderão ser compensados com o que for pago na cadeia posterior, porém incidindo apenas sobre o valor agregado na próxima etapa produtiva, de forma diversa de como ocorria até o presente momento em nosso país.

Mas, afinal de contas, o que é o imposto sobre valor agregado? A metodologia do IVA os tributos incidentes sobre o consumo irão incidir apenas sobre o que for agregado em cada etapa da cadeia produtiva, logo não teremos mais a possibilidade da cumulatividade e regressividade nessa tributação, não tendo conseqüentemente o

consumidor final de suportar uma tributação exagerada e um custo tributário mais exagerado.

Igualmente com importação do modelo europeu, através da tributação sobre o valor agregado, certamente teremos novas bases tributáveis que até o presente momento restavam inertes diante do sistema atual já defasado.

Explico: algumas atividades até o presente momento não eram tributadas em nosso país, como o serviço de locação de bens móveis. Agora com este novo modelo de tributação, considerando a base neutra para incidência dos tributos aplicados sobre o consumo, todas essas atividades que até então não eram tributadas passarão a ser, visando assim a trazer a consagração do princípio da isonomia e, também, da capacidade contributiva.

Diante disso, com esse novo modelo de tributação todo e qualquer serviço, bens, direitos e produtos estarão sujeitos à incidência dos tributos, afora aqueles que foram albergados pelo regime diferenciado/especial de tributação.

10.1. Principais Alterações na Tributação sobre o Consumo – Aspectos Iniciais

Conforme acima descrito, compreendeu-se necessária a modificação na tributação incidente sobre o consumo em nosso país. Atualmente estão vigentes em nosso sistema tributário a incidência de cinco tributos incidentes nas relações de consumo, quais sejam: ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS.

Através da reforma tributária, buscando simplificar e, também, buscar a justiça fiscal, houve uma racionalização e diminuição destes tributos incidentes nas relações de consumo.

Desta feita, os cinco tributos acima citados foram substituídos, via de regra, pela CBS e pelo IBS. Importante ressaltar que tanto o IBS quanto a CBS são tributos que terão o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo. Fato inclusive que alguns doutrinadores já apontam que se trata de uma bitributação permitida pela nossa Constituição Federal.

Suas principais diferenças são no que tange à competência e à destinação da arrecadação proveniente desses novos tributos.

A CBS será de competência da União e sua arrecadação será para ela destinada. Já o IBS será de competência partilhada pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, e terá sua arrecadação para estes destinados.

Desta feita seja um comerciante ou industrial, via de regra, estarão sujeitos a mesma forma de incidência tributária, ou seja, ambos terão de pagar o IBS e a CBS.

Ademais, se o objetivo era simplificar, qual o motivo de não ser criado apenas um tributo? Em razão da necessidade de observância da autonomia dos entes federativos. Logo, se ocorresse a criação de apenas um tributo sobre o consumo, haveria expressa lesão ao pacto federativo. Tudo isto para que os entes tenham autonomia financeira.

Vale dizer ainda que, entre as principais alterações promovidas por este novo sistema, é de que em face da observância da neutralidade, ambos os tributos serão não cumulativos, permitindo-se conseqüentemente a compensação dos valores pagos na cadeia anterior (operações anteriores), tudo isso com o efeito de evitar a regressividade e uma carga tributária elevada ao consumidor final.

No início da tramitação da reforma tributária, entendeu-se por bem buscar a extinção do IPI, porém, já nas discussões finais sobre o texto, compreendeu-se necessário manter o referido tributo. Desta feita, via de regra, o IPI terá suas alíquotas zeradas, mantendo-se tão somente a sua incidência para aqueles produtos que sejam produzidos na Zona Franca de Manaus justamente para que não ocorram nenhuma distorção e sobretudo qualquer problema para aquelas empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus que gozam de benefícios fiscais.

Logo é importante ressaltar que o IPI não será extinto, mas tão somente teremos sua incidência naquelas operações que tenham por objeto industrialização de produtos que sejam produzidos dentro da Zona Franca de Manaus, obedecidos os critérios que estarão devidamente previstos em texto de lei complementar.

Igualmente, torna-se relevante citar que o artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) prevê a possibilidade de que os estados membros, como forma de compensar a possível perda de arrecadação, venham a criar uma contribuição destinada a investimentos em obras de infraestrutura e habitação.

Logo, estamos diante da competência e possibilidade de criação de um tributo. Vale dizer que tal contribuição será de competência dos estados, bem como terá como destinação a promoção de obras de infraestrutura e habitação

Ainda, sobre a referida contribuição, é importante ainda citar que esta competência terá um caráter transitório, isso porque o nosso constituinte derivado determinou que essas deverão ser extintas até o dia 31 de dezembro de 2042.

Por fim, sobre as principais alterações na tributação sobre o consumo inserida pela reforma tributária, foi sobre a criação do Imposto Seletivo, acima já explicitado, que incidirá sobre algumas atividades, serviços, produtos e bens que sejam nocivos à saúde e ao meio ambiente. Este tributo será satisfeito por todas empresas e prestadores de serviços que façam a comercialização, produção e extração de produtos/bens/serviços que sejam nocivos à saúde e ao meio ambiente, sem dispensar obviamente o dever de pagar o IBS e a CBS.

10.2. Regras Gerais para a CBS e o IBS

Antes	DEPOIS
Art. 149-B da Constituição Federal Inexistente	Art. 149-B da Constituição Federal Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a: I – fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II – imunidades; III – regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV – regras de não cumulatividade e de creditamento. Parágrafo único. Os tributos de que trata o caput observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, §7º.

O artigo 149-B da Constituição Federal trouxe a regulamentação geral, ou seja, as normas gerais que deverão ser observadas pelos entes quando da instituição da CBS e do IBS.

No inciso primeiro, trouxe a Constituição Federal que os fatos geradores e as bases de cálculo dos tributos, agora inseridos pela reforma tributária, deverão incidir sobre a mesma grandeza econômica.

Desta feita, na forma de lei complementar geral estará sendo determinada quase toda regra matriz de incidência (fatos típicos de incidência), restando aos entes apenas a competência para determinar suas alíquotas.

Logo todo o critério antecedente (descrição de comportamento) e o consequente (resultado do comportamento) para determinação da base tributável, seja do IBS, quanto da CBS, estarão regulamentados por lei complementar.

Deste modo, os novos tributos terão a mesma base de cálculo, ou seja, a grandeza econômica (dimensionamento) frente ao acontecimento que será externalizado no mundo real.

Igualmente, estes tributos terão a mesma hipótese de não incidência. Ou seja, tanto a CBS, quanto o IBS, terão igualdade no que tange ao que não irá incidir os tributos.

Já no inciso segundo, trouxe o ordenamento geral que tanto a CBS quanto o IBS deverão observar os mesmos regramentos no que tange às imunidades tributárias. E isto ficou ainda mais claro quando da simples leitura do parágrafo único do artigo 149-B da Constituição Federal no qual o mesmo leciona que ambos os tributos deverão observar aquelas imunidades genéricas previstas no artigo 150, VI, da Constituição Federal

Entretanto, talvez o grande ponto de divergência será no que tange à aplicabilidade do Artigo 195, §7º, da Constituição Federal que, inicialmente, se compreendia que as entidades de assistência social sem fins lucrativos também estariam acobertadas pela imunidade no que tange as contribuições de seguridade social.

Logo, no tocante às imunidades, ou seja, quando a Constituição Federal narra quando não poderá ser cobrado os tributos, serão observados os mesmos critérios e hipóteses para o IBS quanto para a CBS.

Entretanto, com o advento destes novos tributos e dessa nova modelagem de tributação sobre o consumo e ainda observado o parágrafo único do artigo 149- B, parece-nos que não será aplicável mais a imunidade disposta no referido artigo constitucional.

Além disso, a norma geral ensina que os tributos incidentes sobre o consumo deverão observar os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos da tributação.

Por conta disso, aqueles bens, produtos e serviços específicos que tenham as suas peculiaridades operacionais, diante da ocorrência das suas atividades, terão de estar adaptados à legislação tributária, sem que isso os faça receber um tratamento especial e minoração da carga tributária.

Ainda sobre regimes diferenciados, cabe dizer que estas atividades terão regramentos específicos e destinados a minorar a carga tributária sobre determinadas atividades, como é o caso dos produtos menstruais destinados as mulheres ou também Cesta Básica de Alimentos.

Mas afinal de contas, o que são regimes específicos e diferenciados:

- a) Regimes Específicos: tem por objetivo adequar a legislação tributária para alguns determinados setores econômicos. Assim, através de um conjunto de normas específicos, algumas operações terão tributações regulamentadas específicas para o caso, o que não significa dizer uma carga tributária menor.
- b) Regime Diferenciado: este regime terá por objetivo incentivar ou favorecer determinado setores econômicos. Via de regra, não poderão ser criados estes regimes, salvo aqueles que a Constituição Federal determinou. Estes regimes diferenciados terão de ser observados tanto pela CBS quanto pelo IBS.

Por fim, na forma do artigo 149-B, IV, da Constituição Federal, ambos os tributos deverão observar o mesmo regramento para o efeito da não cumulatividade de forma ampla e também a mesma forma de creditamento, tudo isso para evitar a regressividade e buscar o reconhecimento e aplicabilidade do princípio da justiça fiscal.

10.3. Imposto Sobre Bens e Serviços

ANTES	DEPOIS
<p>Art. 156-A da Constituição Federal</p> <p>Inexistente</p>	<p>Art. 156-A da Constituição Federal</p> <p>Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.</p> <p>§ 1º O imposto previsto no <i>caput</i> será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:</p> <p>I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;</p> <p>II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;</p> <p>III – não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;</p> <p>IV – terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;</p> <p>V – cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;</p> <p>VI – a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;</p> <p>VII – será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;</p> <p>VIII – será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;</p> <p>IX – não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;</p> <p>X – não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição;</p>

ANTES	DEPOIS
	<p>XI – não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;</p> <p>XII – resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;</p> <p>XIII – sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.</p> <p>§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.</p> <p>§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.</p> <p>§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:</p> <p>I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII;</p> <p>II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.</p> <p>§ 5º Lei complementar disporá sobre:</p> <p>I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:</p> <p>a) a sua forma de cálculo;</p> <p>b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;</p> <p>c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;</p> <p>II – o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:</p> <p>a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou</p>

ANTES	DEPOIS
	<p>b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;</p> <p>III – a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;</p> <p>IV – os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;</p> <p>V – a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:</p> <p>a) crédito integral e imediato do imposto;</p> <p>b) diferimento; ou</p> <p>c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto;</p> <p>VI – as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;</p> <p>VII – o processo administrativo fiscal do imposto;</p> <p>VIII – as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;</p> <p>IX – os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.</p> <p>§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:</p> <p>I – combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:</p> <p>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;</p> <p>b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;</p> <p>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;</p> <p>II – serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:</p>

ANTES	DEPOIS
	<p>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;</p> <p>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;</p> <p>III – sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:</p> <p>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;</p> <p>b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;</p> <p>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;</p> <p>V – operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;</p> <p>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.</p> <p>§ 7º A isenção e a imunidade:</p> <p>I – não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;</p> <p>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.</p> <p>§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o <i>caput</i> 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.</p>

ANTES	DEPOIS
	<p>§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:</p> <p>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;</p> <p>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.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 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”.</p> <p>§ 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.</p>

10.3.1. Competência Compartilhada

O artigo 156-A da Constituição Federal é uma das principais alterações propostas pela reforma tributária, principalmente pela supressão do ICMS e do ISS, vindo estes dois impostos a serem substituídos pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

A competência deste novo imposto incidente sobre bens e serviços será compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal. Vale dizer ainda que, apesar da competência compartilhada, a arrecadação será destinada respectivamente a cada um dos entes competentes, tratando-se de uma destinação específica para o destino da atividade realizada, conforme alíquota atribuída por norma específica de cada um dos entes competentes.

Mas afinal de contas o que é competência? Trata-se da outorga concedida pela Constituição Federal para que os entes possam criar e exigir os tributos, como forma de terem arrecadação.

Entretanto, apesar de a competência ser compartilhada entre os referidos entes da federação, ou seja Estados, Distrito Federal e os Municípios, torna-se relevante dizer que a União terá participação importante no IBS, vindo confeccionar a norma geral do referido imposto.

Logo, caberá à União, por meio de Lei Complementar de Caráter Nacional definir os principais aspectos para que os demais entes venham a exigir o imposto sobre bens e serviços.

Ainda, apesar da competência de a norma geral ser da União, para este ente competente nenhum valor será arrecadado (destinado) conforme acima já explicitado.

Aos demais entes, presentes na competência compartilha deste imposto caberá edição de normas que venham atribuir, por exemplo, a alíquota para as suas respectivas operações. A alíquota aplicável nas operações do presente imposto será devida para os locais onde forem destinadas a prestação do serviço ou a comercialização dos bens/direitos.

Assim, se um prestador de serviço localizado e domiciliado no município de Santa Cruz do Sul/RS vier a prestar um serviço na cidade de Florianópolis/SC, as alíquotas aplicáveis serão aquelas definidas por lei própria pelo Estado de Santa Catarina e pelo Município de Florianópolis.

Assim tenham cuidado: as entidades federativas não terão liberdade (autonomia ampla). Neste caso, no que tange ao IBS, a norma geral irá determinar basicamente todos os critérios para a cobrança do tributo, permanecendo com os entes, apenas e tão somente, a fixação das alíquotas do imposto.

10.3.2. Princípio da Neutralidade

Para cobrança do IBS, os entes competentes deverão observar o princípio da neutralidade. Mas, afinal de contas, o que é o referido princípio?

O princípio da neutralidade busca neutralizar os efeitos negativos que a tributação poderá ofertar sobre as tomadas de decisões praticadas pelas pessoas jurídicas e, também, pelas pessoas físicas, ou seja,

atendendo ao referido princípio, estarão os entes buscando que o sistema tributário não atue de uma forma tão impactante a fim de que as pessoas façam as suas escolhas de acordo com a carga tributária.

Sem dúvida alguma, o princípio da naturalidade visa a neutralizar os possíveis efeitos de futuros planejamentos tributários, em que, através de sua observância, deverá buscar a arrecadação sobre todo e qualquer negócio ou atividade, assim minimizando os possíveis efeitos do sistema tributário sobre a tomada de decisões das pessoas.

10.3.3. Incidência do IBS

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso I, da Constituição Federal, o IBS irá incidir sobre todas as operações que envolvam bens/serviços, sejam elas materiais ou imateriais (tangíveis ou intangíveis), inclusive os seus direitos, assim como sobre a prestação de serviços.

Inicialmente, torna-se relevante analisar a expressão operação, eis que, se comparado com a incidência do ICMS, que tratava sua possibilidade de incidência diante da circulação de mercadorias. Sem dúvidas, nos parece que sobre este ponto teremos uma grande alteração no sistema tributário nacional.

Modifica-se a compreensão a partir da expressão operação, em vez de circulação, eis que para a incidência do ICMS se fazia necessária a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, a modificação da propriedade de direito.

Entretanto, agora com o IBS nos parece que não se fará mais necessária a transferência do bem/serviço de direito, confrontando, por exemplo, com a Súmula 166 do STJ. Logo, não teremos mais impedimento para tributar o IBS se não houver modificação de propriedade.

Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Outro termo que nos parece desaparecer, a partir da reforma tributária, foi a expressão mercadoria. Eis que, se confrontado com o “velho” sistema, para incidir o ICMS, tornou-se necessário que o comerciante (vendedor) praticasse os atos comerciais com intuito e volume comercial.

Logo, com a adoção da palavra bens ao invés de mercadorias, todo e qualquer bem estará sujeito à incidência da tributação sobre o consumo, não sendo necessários a habitualidade e volume comercial para tanto.

Assim, salvo melhor juízo, não existirá mais qualquer impedimento para tributar a alienação de veículos salvados por seguradora, diferindo-se, portanto, do que até então compreendido, inclusive através de súmula pelo Supremo Tribunal Federal.

Súmula Vinculante 32 do Supremo Tribunal Federal: O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

Desta feita, tratou a reforma tributária de inserir na competência do IBS a incidência do imposto sobre bens materiais ou imateriais. Tal alteração ocorre para que seja possível a tributação, inclusive, sobre novos serviços digitais e tecnológicos que já surgiram e ainda poderão surgir.

Por fim, na forma do artigo 156-A, §8º, da Constituição Federal, restou claro que poderá e caberá a lei complementar estabelecer o que e do que se trata operações com serviços, seu conteúdo e seu alcance. Ademais, nesta lei complementar será admitido definir a incidência sobre toda e qualquer operação que não seja classificada como operações de bens materiais ou imateriais.

Diante disto, igualmente não restará qualquer impeditivo de tributar os serviços de locações de bens móveis, que até o presente momento, estavam impedidos de serem tributados por posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Face ao exposto, o IBS terá ampla base tributável, tributando-se, literalmente, tudo o que for consumido.

10.3.4. Incidência do IBS na Importação

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso II, da Constituição Federal, o IBS irá incidir, igualmente, na importação de bens materiais ou

imateriais, inclusive seus direitos, seja a importação realizada por pessoa física ou jurídica, independentemente da finalidade da importação e se o importador for contribuinte habitual ou não do imposto.

Mas quais são os motivos que levam a tributar a importação:

- a) **Proteção da Indústria Nacional:** Impor tributação sobre produtos estrangeiros pode proteger a indústria doméstica da concorrência externa, permitindo que as empresas locais sejam mais competitivas.
- b) **Arrecadação de Receitas:** Os impostos sobre importação geram receita para o governo, que pode ser usada para financiar serviços públicos, programas sociais e infraestrutura.
- c) **Regulação do Comércio Internacional:** Os impostos sobre importação podem ser usados para regular o comércio internacional, promovendo relações comerciais equilibradas e incentivando práticas comerciais justas.
- d) **Controle de Qualidade e Segurança:** Alguns países impõem tarifas sobre importações para garantir que os produtos atendam aos padrões de qualidade e segurança estabelecidos.
- e) **Promoção de Políticas Industriais e Econômicas:** A tributação sobre importações pode ser utilizada como parte de uma estratégia mais ampla para promover certos setores industriais ou objetivos econômicos, incentivando, por exemplo, a produção local de determinados bens.

Esses são apenas alguns dos motivos pelos quais os governos optam por tributar as importações de mercadorias. Atribuir pesos diferentes a esses motivos pode variar de acordo com a política econômica de cada país, o que certamente não ficou de fora da reforma tributária.

10.3.5. Não incidência do IBS na Exportação

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso III, da Constituição Federal, o IBS não irá incidir sobre as exportações de bens, direitos e/ou serviços. Logo, parafrazeando as imunidades já existentes sobre o ICMS e o ISS, igualmente o IBS não terá incidência.

Ademais, diante da imunidade prevista para o IBS nas exportações, da mesma forma que ocorre no ICMS, serão assegurados ao exportador

a manutenção e o aproveitamento dos créditos em que o exportador seja adquirente de bem material, imaterial e/ou seus direitos.

E, se a empresa apresentar como atividade única e/ou principal a exportação de bens, direitos e serviços, o que ocorrerá com os créditos acumulados? Caberá a lei complementar, na forma do artigo 156-A, §5º, III, da Constituição Federal, definir como poderá ocorrer o ressarcimento destes créditos.

Por fim, vale ressaltar que se o exportador for adquirente de bens, direitos e/ou serviços isentos ou imunes, o mesmo não terá crédito para compensar e/ou obter ressarcimento na forma do artigo 156-A, §7º, I, da Constituição Federal.

10.3.6. Legislação Única e Uniforme

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso IV, da Constituição Federal, o IBS será exigido através de legislação única e uniforme, visando assim acabar com a guerra fiscal existente entre os estados membros.

Determinar uma legislação tributária única e uniforme pode trazer diversos benefícios, tanto para os contribuintes quanto para o governo e a economia como um todo. Aqui estão algumas razões para isso:

- a) **Simplicidade e Clareza:** Uma legislação tributária única e uniforme simplifica o processo de pagamento de impostos para os contribuintes, reduzindo a complexidade e a burocracia associadas a diferentes regimes tributários. Isso torna mais fácil para os contribuintes entenderem suas obrigações fiscais.
- b) **Redução de Custos Administrativos:** Uma legislação tributária uniforme reduz os custos administrativos tanto para os contribuintes quanto para o governo. Isso ocorre porque não é necessário manter sistemas tributários diferentes para diferentes regiões ou setores da economia.
- c) **Promoção da Equidade e Justiça Tributária:** Uma legislação tributária uniforme pode contribuir para a equidade e justiça tributária, assegurando que todos os contribuintes sejam tratados de forma igual perante a lei. Isso evita disparidades injustas que podem surgir quando diferentes regiões ou setores têm regimes tributários distintos.

- d) **Redução da Evasão Fiscal:** Uma legislação tributária uniforme pode ajudar a reduzir a evasão fiscal, pois torna mais difícil para os contribuintes explorarem brechas ou diferenças entre diferentes regimes tributários para evitar o pagamento de impostos.
- e) **Facilitação do Comércio e Investimento:** Uma legislação tributária uniforme pode promover o comércio e o investimento, pois elimina barreiras tributárias desnecessárias entre diferentes regiões ou países. Isso pode incentivar a atividade econômica e o crescimento.
- f) **Previsibilidade e Estabilidade:** Uma legislação tributária uniforme oferece maior previsibilidade e estabilidade para os contribuintes, permitindo-lhes planejar seus negócios e investimentos com mais confiança, sem o risco de mudanças abruptas nos regimes tributários.

Em resumo, uma legislação tributária única e uniforme pode contribuir para um sistema tributário mais eficiente, justo e favorável ao crescimento econômico.

Ademais, a única ressalva que faz o texto constitucional é a possibilidade de fixação de alíquotas, que caberá a cada ente federativo competente, por meio de lei própria.

10.3.7. Fixação de Alíquotas

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso V, da Constituição Federal, o imposto sobre bens e serviços terá suas alíquotas fixadas por cada ente competente, com legislação própria.

Ademais, torna-se relevante dizer que não será necessário lei complementar do ente para fixar estas alíquotas, podendo realizá-las por meio de lei ordinária.

Talvez, trata-se de uma das poucas autonomias que terão os entes competentes para regulamentar o referido tributo.

10.3.8. Alíquotas

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso VI, da Constituição Federal, para cobrança do IBS, os entes federativos competentes deverão observar, via de regra, a mesma alíquota para toda e qualquer operação.

Desta feita, fica mais uma vez evidente a observância da neutralidade tributária.

Por fim, vale ressaltar que, alguns regimes diferenciados e específicos poderão apresentar fatores redutivos de alíquotas ou, até mesmo, a não incidência do imposto por meio da aplicabilidade de alíquota zero.

10.3.9. Cobrança e Competência para Arrecadação

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso VII, da Constituição Federal, o imposto sobre bens e serviços será exigido pela soma das alíquotas exigidas pelo estado membro e pelo município competente.

Entretanto, diversamente do que ocorre atualmente, por exemplo, no caso do ICMS, as alíquotas serão devidas para o local do destino, ou seja, para o estado membro e município respectivamente onde o resultado for produzido.

10.3.10. Não Cumulatividade

Na forma do artigo 156-A, §1º, inciso VIII, da Constituição Federal, o IBS será não cumulativo, ou seja, poderá o sujeito passivo compensar o seu montante devido com o valor do imposto exigido nas operações anteriores.

A não cumulatividade ampla irá proporcionar tributar apenas o valor agregado. Assim não irá tributar várias vezes a mesma coisa, mas tão somente o que agregou em cada etapa da cadeia produtiva. Será possibilitada a compensação do que foi pago anteriormente.

Mas afinal de contas, como definir a não cumulatividade ampla? Trata-se princípio utilizado em sistemas tributários para evitar a tributação em cascata, onde o imposto incide sobre o valor total da transação em cada etapa da cadeia produtiva. Em vez disso, apenas o valor adicionado em cada estágio da produção é tributado.

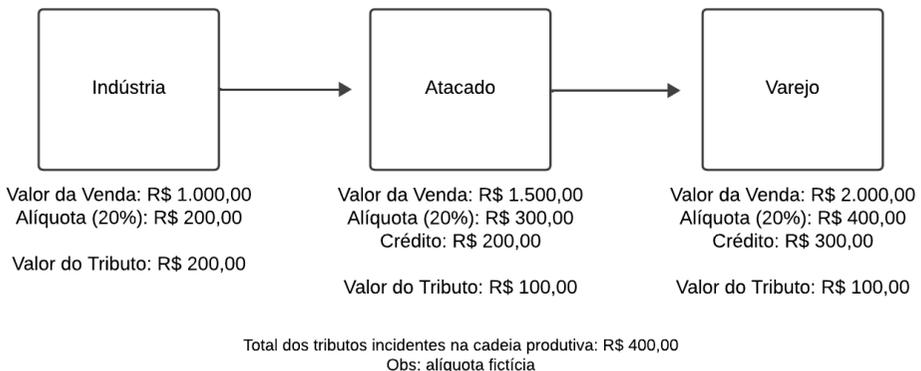
Isso significa que os contribuintes podem deduzir o valor dos impostos já pagos sobre insumos e serviços adquiridos para a produção de bens ou serviços finais. Isso ajuda a evitar a duplicação da tributação e promove a eficiência econômica.

Na prática, a não cumulatividade pode ser aplicada em diversos tributos, como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição

sobre Bens e Serviços (CBS). Aqui estão alguns exemplos de aplicabilidade da não cumulatividade no sistema tributário considerando a reforma tributária:

- a) Imagine uma cadeia de produção de alimentos. Um agricultor vende trigo para uma padaria, que por sua vez utiliza o trigo para produzir pães. Com a não cumulatividade, a padaria pode deduzir o valor do tributo pago na compra do trigo do tributo a ser pago na venda dos pães, tributando apenas o valor adicionado pela padaria no processo de produção.
- b) Uma montadora de automóveis compra peças e componentes de diversos fornecedores para montar seus veículos. Com a não cumulatividade do tributo, a montadora pode descontar o valor do tributo já pago sobre essas peças e componentes do valor do tributo a ser pago sobre a venda dos carros acabados, tributando apenas o valor agregado pela montadora durante o processo de produção.

Esses são apenas alguns exemplos de como a não cumulatividade pode ser aplicada no sistema tributário, promovendo uma tributação mais justa e eficiente, reduzindo distorções e incentivando a atividade econômica.



Vale ressaltar que a compensação somente será permitida, apesar de forma ampla, quando o imposto devido nas cadeias anteriores seja relativo aos bens materiais/imateriais, direitos ou serviços referentes a sua cadeia produtiva.

Desta forma, não poderão ser compensados os bens adquiridos pelo sujeito passivo para uso ou consumo pessoal.