

REFORMA TRIBUTÁRIA

DETALHADA

O GUIA COMPLETO SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA

MATEUS PONTALTI



SUMÁRIO

CAPÍTULO 01: MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NA EUROPA, ESTADOS UNIDOS E BRASIL.....	9
1.1 Modelos de tributação sobre o consumo.....	9
1.1.1. Modelo norte-americano de tributação.....	9
1.2 Modelo europeu de tributação.....	12
1.3 Modelo brasileiro de tributação antes da reforma tributária.....	15
1.3.1 Base de incidência altamente fragmentada.....	15
1.3.2 Complexidade das legislações.....	17
1.3.3 Não cumulatividade limitada.....	17
1.3.4 Cobrança do ICMS na origem.....	20
1.2 Principais alterações no modelo de tributação após a Reforma Tributária.....	21
1.2.1. IBS e CBS.....	21
1.2.2 Imposto Seletivo.....	22
1.2.3 Contribuição Estadual sobre produtos primários e semielaborados..	23
1.2.4 Tributos Extintos.....	25
1.2.5 Manutenção da Contribuição ao PASEP.....	26
1.2.6 Diminuição da base de incidência do IOF.....	27
CAPÍTULO 02: IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS.....	28
Artigo 149-B.....	28
Texto anterior:.....	28
Texto modificado:.....	28
Comentários:.....	28
Artigo 156-A: Imposto sobre bens e serviços.....	30
Texto Anterior:.....	30
Texto modificado:.....	30
Comentários:.....	35
1. Competência compartilhada do IBS.....	36
1.1.1 Panorama antes da Reforma: Competência privativa e competência comum.....	36
1.1.2 Panorama após a reforma: competência compartilhada.....	38
2. Criação por Lei Complementar.....	41

3. Ampla base de incidência.....	42
3.1 Aproximação com o IVA.....	42
3.2 – Operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços.....	44
3.3 – Importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços.....	47
4. – Neutralidade.....	48
5. – Não cumulatividade.....	49
5.1 – Conceito e regra geral.....	49
5.2 – Exceções.....	52
5.3 – (Ir)relevância do recolhimento do tributo por parte do agente anterior da cadeia produtiva.....	55
6. Uniformidade nacional com relação a todos os elementos da regra-matriz de incidência, exceto com relação às alíquotas.....	56
7. Uniformidade das alíquotas para todos os bens, direitos e serviços.....	57
8. Restrição a criação de regimes específicos ou favorecidos de tributação.....	58
8.1 Regimes favorecidos de tributação.....	59
8.2 Regimes específicos de tributação.....	66
9. Alíquotas de referências.....	74
9.1 O que é.....	74
9.2 Alíquotas de referência e autonomia das entidades federativas.....	77
9.3 Alíquotas de referência e alterações na legislação do IBS..	77
9.4 Competência para fixar as alíquotas de referência.....	78
9.5 Alíquotas de referência: Exceção à anterioridade nonagesimal.....	78
9.6 Cálculo por fora e não inclusão na base de cálculo de outros tributos.....	79
10. Tributação no destino.....	79
11. Transparência.....	81
12. Responsabilidade Tributária.....	82
13. Distribuição dos valores arrecadados.....	83
14. Cashback.....	83

15. Outras características relevantes.....	85
CAPÍTULO 03: COMITÊ GESTOR.....	86
Artigo 156-B Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços.....	86
Texto Anterior:.....	86
Texto modificado:.....	86
Comentários:.....	88
Atividades.....	88
Características e Composição:.....	89
Decisões do Comitê Gestor:.....	90
CBS e Comitê Gestor.....	91
CAPÍTULO 04: CBS.....	93
Artigo 195, inciso V: Contribuição sobre bens e serviços.....	93
Texto anterior.....	93
Texto atual.....	93
Comentários.....	94
1. Características que são diferentes do IBS.....	94
1.1 Competência privativa da União Federal.....	94
1.2 Criação por Lei Complementar de todos os critérios da regra-matriz de incidência, exceto as alíquotas.....	95
1.3 Regime de Cashback.....	95
1.4 Processo administrativo fiscal.....	96
2. Características que são iguais ao IBS.....	96
2.1 Ampla base de incidência.....	96
2.2 Neutralidade.....	102
2.3 Não cumulatividade.....	104
2.4 Uniformidade das alíquotas para todos os bens, direitos e serviços.....	110
2.5 Restrição a criação de regimes específicos ou favorecidos de tributação.....	111
2.6 Alíquota de referência.....	128
2.7 Cálculo por fora e não inclusão na base de cálculo de outros tributos.....	131
2.8 Transparência.....	132
2.9 Responsabilidade Tributária.....	132

2.10 Outras características relevantes.....	133
CAPÍTULO 05: SIMPLES NACIONAL, IBS E CBS.....	135
Artigo 146.....	135
Texto anterior:.....	135
Texto modificado:.....	135
Comentários.....	136
Alíneas c e d:.....	136
Parágrafos segundo e terceiro:.....	136
CAPÍTULO 06: NOVOS PRINCÍPIOS E REGRAS DE IMUNIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	141
Artigo 145, parágrafos terceiro e quarto.....	141
Texto anterior:.....	141
Texto modificado:.....	141
Comentários:.....	141
Artigo 150, inciso VI, alínea b.....	146
Texto anterior:.....	146
Texto modificado:.....	146
Comentários.....	146
Artigo 150, inciso VI, parágrafo segundo.....	148
Texto anterior:.....	148
Comentários.....	148
Imunidade recíproca das entidades da administração indireta na redação originária da Constituição Federal.....	148
CAPÍTULO 07: IMPOSTO SELETIVO.....	151
Artigo 153, VIII e parágrafos: Imposto Seletivo.....	151
Texto original:.....	151
Texto modificado:.....	151
Comentários.....	152
1. Comparativo do Imposto seletivo com o IBS e a CBS.....	152
2. Análise do dispositivo.....	152
CAPÍTULO 08: ITCMD.....	155
Artigo 155 (Regras sobre ITCMD).....	155
Texto anterior:.....	155
Texto modificado:.....	155

Comentários.....	156
1. Regra de competência do ITCMD.....	156
2. Sujeição ativa no ITCMD.....	157
2.1 Critérios principal e subsidiário.....	157
2.2 Regra de transição prevista pelo artigo 16 da Emenda Constitucional de nº 132/2023.....	159
3. Progressividade do ITCMD.....	163
4. Imunidade de transmissões e das doações a instituições sem fins lucrativos.....	164
CAPÍTULO 09: IPVA, IPTU E CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA.....	166
Artigo 155 (Regras sobre IPVA).....	166
Texto anterior:.....	166
Texto modificado:.....	166
Comentários:.....	167
Artigo 156 (Regras sobre IPTU).....	169
Texto anterior:.....	169
Texto modificado:.....	169
Comentários:.....	169
Artigo 149-A.....	170
Texto original:.....	170
Texto modificado:.....	170
Comentários:.....	170
CAPÍTULO 10: ZONA FRANCA DE MANAUS E REFORMA TRIBUTÁRIA.....	172
Artigo 92-B do ADC.....	172
Texto anterior.....	172
Texto Atual.....	172
Comentários.....	173
CAPÍTULO 11: REGRAS DE TRANSIÇÃO DE UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO PARA OUTRO.....	176
Implantação do novo regime e extinção do antigo: Artigo 124 do ADCT.....	176
Texto anterior.....	176
Texto Atual.....	176
Comentários.....	181

1. 2026.....	181
2. A partir de 2027.....	182
3. Em 2027 e 2028.....	183
4. Em 2029 a 2032.....	183
5. Em 2033.....	185
6. Gráfico sintetizador.....	186
<i>CAPÍTULO 12: BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS DURANTE O PERÍODO DE TRANSIÇÃO.....</i>	<i>187</i>
Benefícios fiscais do ICMS no período de transição (2029 a 2023)..	187
Artigo 12 da Emenda Constitucional de nº 132/2023.....	187
Comentários.....	189
Regramento previsto pela Lei nº 160/2017.....	189
Alteração no valor dos benefícios fiscais durante o período de transição previsto pela Emenda Constitucional nº 132/2023.....	190
Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais.....	192
<i>CAPÍTULO 13: SALDOS CREDORES DO ICMS.....</i>	<i>196</i>
Artigo 134 do ADCT.....	196
Texto anterior.....	196
Texto Atual.....	196
Comentários.....	197
<i>CAPÍTULO 14: TRANSIÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO NA ORIGEM PARA O REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO DESTINO.....</i>	<i>199</i>
Artigos 131 e 132 do ADCT: Transição do regime de tributação na origem para a tributação no destino.....	199
Texto anterior.....	199
Texto Atual.....	199
Comentários:.....	202
Uma metáfora para ajudar na compreensão.....	205
<i>CAPÍTULO 15: CONTRIBUIÇÃO SOBRE PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS.....</i>	<i>207</i>
Artigo 136 do ADCT – Contribuição a ser instituída pelos Estados e pelo Distrito Federal.....	207
Texto anterior.....	207
Texto Atual.....	207

Comentários.....	208
CAPÍTULO 16: IOF E PASEP.....	211
Artigo 153: IOF sobre operações de seguros.....	211
Texto atual.....	211
Texto que entrará em vigor em 2027.....	211
Comentários.....	211
Artigo 20 da Emenda Constitucional Nº 132/2023.....	212
Comentários.....	212
CAPÍTULO 17: INDÚSTRIA AUTOMOTIVA E INCENTIVOS.....	214
Artigo 19 da Emenda Constitucional Nº 132/2023.....	214
Comentários.....	215

CAPÍTULO 01: MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO NA EUROPA, ESTADOS UNIDOS E BRASIL

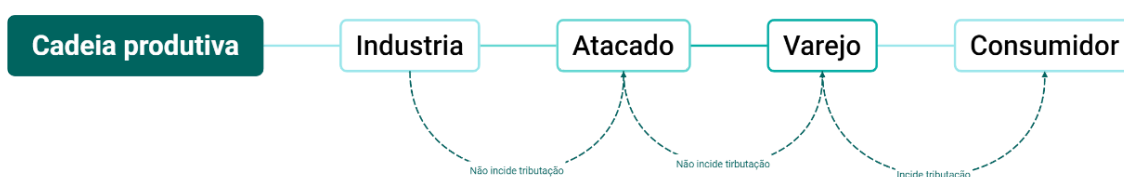
1.1 Modelos de tributação sobre o consumo.

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, no tópico 1.2, abordaremos de maneira geral as modificações na tributação sobre consumo realizadas pela reforma tributária.

1.1.1. 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.

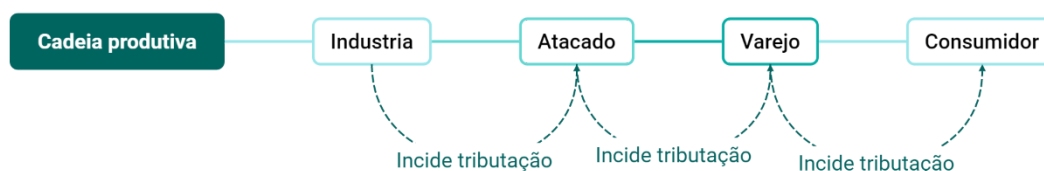
Neste exemplo, o efeito cascata da tributação fica evidente: o imposto inicial sobre o papel higiênico (R\$ 0,40) foi incluído no custo do papel higiênico pago pela “Zé Construções” e, por sua vez, foi repassado ao cliente final no preço da telha. Assim, “Pedro Tributo” está pagando não apenas o imposto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

1.2 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.

1.3 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.

1.3.1 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.

1.3.2 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.

1.3.3 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:

IPI Total sobre Vendas - Total de Créditos = R\$ 2.500 - R\$ 1.700
= 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.

1.3.4 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.

1.2 Principais alterações no modelo de tributação após a Reforma Tributária.

Nos próximos capítulos, detalharemos as modificações que foram implementadas. O objetivo, neste momento, é apenas apresentar um panorama geral.

1.2.1. 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.

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.

1.2.2 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 Constitucional 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.

1.2.3 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 instituem 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.

1.2.4 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.

1.2.5 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.

1.2.6 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.

CAPÍTULO 02: IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS

Artigo 149-B

Texto anterior:

Não existente

Texto modificado:

Art. 149-B. 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."

Comentários:

O artigo 149-B está inserido na seção da Constituição que aborda os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional. Esta informação é crucial para entender a finalidade desse dispositivo: ele visa normatizar, de forma geral, dois novos tributos criados pela Emenda Constitucional nº 132/2023: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre todos os estados-membros, municípios e o Distrito Federal; e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União Federal.

As regras específicas sobre cada um desses tributos são definidas posteriormente pela Constituição, nos artigos 156-A e 195, V.

Ambos os tributos serão detalhados nos comentários aos artigos

156-A e 195, V

A **primeira parte do inciso I** especifica que os tributos terão os mesmos fatos geradores e bases de cálculo, ou seja, a CBS e o IBS incidirão sobre a mesma base econômica. Isso configura uma hipótese de bitributação constitucional.

A **segunda parte do inciso I** afirma que o dispositivo deve ter as mesmas hipóteses de não incidência e de sujeitos passivos.

O **inciso II** determina que ambos os tributos terão as mesmas imunidades. Este dispositivo poderia gerar controvérsias em sua aplicação, pois o regime de imunidade de impostos é diferente do regime de imunidades das contribuições para a seguridade social. Portanto, a indagação que poderia surgir é se seriam aplicadas as regras de imunidades das contribuições para a seguridade social (artigo 195, parágrafo sétimo) ou as regras de imunidades dos impostos (artigo 150, inciso VI). No entanto, o **parágrafo único** do artigo 149-B solucionou o tema, ao estabelecer que as regras de imunidades aplicáveis são aquelas do artigo 150, VI.

O **inciso III** dispõe que ambos os tributos devem possuir os mesmos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação.

Regimes específicos referem-se ao conjunto de regras aplicáveis a bens e serviços específicos, devido às suas características peculiares, visando adaptar a legislação tributária a situações não ordinárias, sem o objetivo de reduzir o ônus fiscal. Já os **regimes diferenciados ou favorecidos** compreendem regras destinadas a diminuir a carga tributária de certos bens e serviços, como a Cesta Básica Nacional de Alimentos.

Há, no entanto, uma exceção à regra de que tais regimes devem ser idênticos para ambos os tributos: ao prever os bens e serviços com alíquotas diferenciadas, o artigo 9º da Emenda Constitucional nº 132/2023 arrolou um item que se aplica apenas à CBS: trata-se do

serviço de educação de ensino superior nos termos do Prouni, o qual terá alíquota reduzida em 100% apenas para a CBS.

O inciso IV afirma que o IBS e a CBS terão as mesmas regras sobre não cumulatividade e creditamento. Essas regras são detalhadas pelo artigo 156-A. Comentaremos elas quando tratarmos desse dispositivo.

Artigo 156-A: Imposto sobre bens e serviços

Texto Anterior:

156-A: Não existente

Texto modificado:

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios

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

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

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;

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;

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

- V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;
- 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;
- VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;
- 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;
- 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;
- 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;
- XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
- 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;
- XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.
- § 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.
- § 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.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:

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;

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.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;

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:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III - a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

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;

V - a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:

a) crédito integral e imediato do imposto;

b) diferimento; ou

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto;

VI - as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;

VII - o processo administrativo fiscal do imposto;

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;

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

1.1.1 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 IPTU¹.

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,

¹ O DF exerce tanto a competência dos estados quanto a competência dos municípios.

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.

1.1.2 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 pessoal (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.

Além disso, ao utilizar os adjetivos **materiais ou imateriais**, o texto deixa claro que a natureza física do bem é irrelevante. Esta mudança é crucial, especialmente considerando a revolução tecnológica que possibilitou a circulação de bens intangíveis, como músicas e filmes, sem a necessidade de um suporte físico.

Além de operações envolvendo bens, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) também poderá tributar operações relacionadas a direitos ou serviços.

Existem duas interpretações principais sobre o que constitui uma **prestação de serviço**. A primeira associa o termo ao direito privado, que diferencia as obrigações jurídicas em obrigações de dar e obrigações de fazer. Nesta visão, a prestação de serviço é entendida como uma obrigação de fazer, originária de um ato ou negócio jurídico, exemplificada pela contratação de uma lavanderia para lavar um terno. A segunda interpretação, defendida por Alberto Macedo², considera o termo sob uma perspectiva econômica, dada a ampla abrangência conferida pela Constituição Federal ao usar a expressão "qualquer natureza".

O Supremo Tribunal Federal tem demonstrado indecisão quanto ao modelo teórico adotado. Em certos casos, como na discussão sobre a incidência do ISS na locação de bens móveis, a Corte seguiu o conceito do Direito Privado, declarando a inconstitucionalidade da cobrança³. Em outros momentos, adotou-se a concepção econômica, como no julgamento que reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de leasing financeiro⁴ e sobre as atividades das operadoras de planos privados de assistência à saúde⁵.

Para resolver essas controvérsias e possibilitar uma tributação sobre o consumo o mais abrangente possível, o legislador incluiu a expressão "direitos" no rol dos objetos operacionais passíveis de tributação. Além disso, permitiu que a Lei Complementar definisse

². MACEDO, Alberto. ISS – O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et al]. – São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79.

³. Súmula Vinculante nº 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

⁴. Tema 125: É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre as operações de arrendamento mercantil (leasing financeiro).

⁵. Tema 581: As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.

serviços do modo como entendesse conveniente, para abranger toda e qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais, imateriais ou direitos. É o que determina o [parágrafo oitavo do artigo 156-A](#):

*§ 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.*

Com isso, elimina-se as dúvidas sobre a incidência do IBS em operações como licenciamento e cessão de direito de uso de programas de computador, cessão de direito de uso de marcas, cessão de andaimes, cessão de uso de espaços em cemitérios, leasing, operações com planos de saúde etc.

Ao empregar a expressão "direitos" e permitir que Lei Complementar conceitue serviços de modo amplo, a tributação por meio do IBS sempre será possível caso a legislação infraconstitucional assim o disponha.

3.3 – Importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços.

O [inciso II do parágrafo primeiro](#) do artigo 156-A, por sua vez, também autoriza a incidência do IBS sobre a [importação](#) de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços.

De acordo com o dispositivo, o imposto poderá incidir tanto nas importações realizadas por pessoas físicas quanto nas importações realizadas por pessoas jurídicas, sendo irrelevante a circunstância de o importador ser ou não sujeito passivo habitual do imposto.

4. – Neutralidade

A neutralidade tributária é a ideia segundo a qual os tributos devem ser estruturados de maneira a minimizar seus efeitos sobre as decisões econômicas de indivíduos e empresas. Dito de outra forma, um sistema tributário neutro é aquele que não causa distorções nas escolhas econômicas, tais como em que investir, como consumir ou em que trabalhar.

Na realidade, a implementação de um sistema tributário absolutamente neutro é inviável, pois a mera existência de tributos modifica as decisões dos agentes econômicos.

A imposição de tributos sobre renda, consumo, propriedade ou qualquer outra base tributável modifica as relações de custo-benefício das atividades econômicas. A título de exemplo, a tributação de um produto específico eleva seu custo, diminuindo a demanda sobre ele.

Portanto, a tributação inevitavelmente exercerá influência sobre o comportamento dos agentes econômicos.

Por esta razão, foi apropriado o uso da expressão [princípio da neutralidade](#), haja vista que os princípios são aplicados levando em conta as limitações reais e jurídicas.

Isso implica que a Constituição não demandou uma neutralidade absoluta para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), algo que se mostra impraticável. Em vez disso, estabeleceu um mandamento de otimização, pelo qual as normas do IBS devem ser tão neutras quanto possível.

Um dos instrumentos mais eficazes para alcançar essa finalidade é a não-cumulatividade, tema que abordaremos a seguir.

5. – Não cumulatividade

5.1 – Conceito e regra geral

A regra da não-cumulatividade 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.

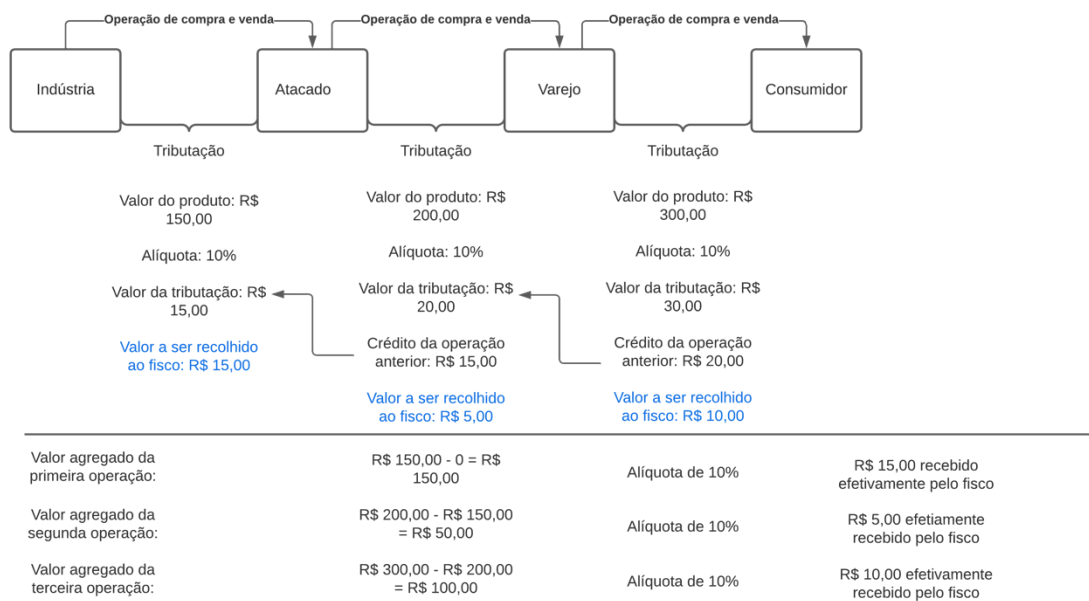
Em resumo, a não-cumulatividade é uma forma de garantir que o imposto sobre o consumo seja justo e proporcional ao valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, sem onerar excessivamente o produto final.



O IBS deve possuir essas características. De acordo com o [inciso VIII do parágrafo primeiro do artigo 156-A](#), o IBS “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”.

Portanto, antes de pagar o “pedágio”, o corredor poderá utilizar o valor recolhido na etapa anterior para abater o valor que ele próprio deverá recolher ao fisco. O gráfico abaixo ajuda na compreensão do tema:



Explicação do gráfico

O gráfico apresentado ilustra o princípio da não-cumulatividade aplicado em um sistema tributário de impostos sobre o consumo, mostrando como o imposto é calculado e repassado em cada etapa da cadeia produtiva, do setor industrial até o consumidor final.

1. Indústria: A indústria produz um bem e o vende ao setor atacadista. O valor do produto é de R\$ 150,00 e o imposto é de 10%, resultando em um valor de tributação de R\$ 15,00. Esse valor é o que a indústria precisa recolher aos cofres públicos, representando o valor agregado por ela.
2. Atacado: O atacadista compra o produto da indústria e o

revende ao varejo. O valor do produto agora é de R\$ 200,00. Com a alíquota de 10%, o valor do imposto é R\$ 20,00. No entanto, o atacadista tem um crédito tributário de R\$ 15,00, que é o valor que a indústria já pagou de imposto. Assim, o atacadista só precisa recolher R\$ 5,00, que é o valor agregado por ele (R\$ 20,00 - R\$ 15,00)

3. Varejo: O varejista adquire o produto do atacadista e o vende ao consumidor final. O valor de venda é de R\$ 300,00. Se aplicarmos a mesma alíquota de 10%, o valor do imposto é de R\$ 30,00. No entanto, como o varejista já tem um crédito tributário de R\$ 20,00, o valor a ser recolhido efetivamente é de R\$ 10,00, que é o valor agregado pelo varejo (R\$ 30,00 - R\$ 20,00).

O que o gráfico mostra é que, ao longo da cadeia produtiva, cada participante paga apenas o imposto sobre o valor que ele agregou ao produto. Isso garante que o mesmo produto não seja tributado várias vezes pelo mesmo imposto, o que é o cerne da não-cumulatividade. No final, o imposto total recolhido pelo fisco é a soma dos valores agregados em cada etapa.

No entanto, a não cumulatividade não é uma regra absoluta. Há casos em que a não cumulatividade não se aplica.

Vejamos essas situações.

5.2 – Exceções

A **primeira exceção** à regra da não cumulatividade é estabelecida no mesmo inciso que apresenta sua definição. O inciso VIII do parágrafo primeiro do artigo 156-A estipula que não existe direito à compensação em relação a bens, direitos e serviços considerados de uso ou consumo pessoal, conforme especificados em lei complementar.

A **segunda exceção** são as hipóteses em que a própria constituição, ao criar regimes específicos de tributação, autorizou a não aplicação da regra da não cumulatividade.

A **terceira exceção** se verifica quando o vendedor é isento ou possui imunidade em relação ao IBS. Nessa situação, de acordo com o parágrafo sétimo, inciso II, os créditos relativos às operações antecedentes são anulados.

Exemplo de situação que enseja a anulação dos créditos

1. Fábrica (Não Isenta): Uma fábrica produz um produto e paga R\$ 100 de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Ao vender o produto para um distribuidor, ela gera crédito tributário equivalente a esse valor.
2. Distribuidor (Não Isento): O distribuidor compra o produto da fábrica e vende para um varejista. Na venda, ele deve R\$ 150 de IBS, mas utiliza o crédito de R\$ 100 da operação anterior, pagando efetivamente R\$ 50 de imposto.
3. Varejista (Isento ou Imune): O varejista, por alguma particularidade legal, é imune ou isento de IBS. Quando ele vende o produto ao consumidor final, ele não gera IBS a pagar.

Efeito da Isenção ou Imunidade: De acordo com a regra do parágrafo sétimo, inciso II, quando o varejista isento ou imune vende o produto, os créditos de IBS da operação anterior (neste caso, os R\$ 150,00 reais de tributos da operação promovida pelo distribuidor) são anulados. Isso significa que esses créditos não podem ser utilizados por mais ninguém na cadeia e o benefício fiscal do varejista não se estende para trás na cadeia produtiva.

No entanto, nem sempre isso ocorre.

A Constituição criou duas situações em que, mesmo quando o contribuinte for isento ou imune, poderá aproveitar os créditos das operações anteriores: a **primeira** é quando a imunidade do IBS decorrer da exportação de bens e serviços. Nesse caso, assegura-se ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bens, direitos e serviços. A **segunda** é quando,

com relação a outras hipóteses de imunidades tributárias, a própria lei complementar determina a possibilidade do aproveitamento de créditos.

Nestes contextos, o contribuinte pode até requerer o ressarcimento dos créditos acumulados, conforme os critérios estabelecidos pela lei complementar (inciso III do parágrafo quinto da Constituição).

Para exemplificar a hipótese do exportador em relação à não cumulatividade do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), vamos considerar o seguinte cenário:

1. Produtor de Matéria-Prima (Não Isento): Um produtor nacional de matéria-prima vende seu produto a uma fábrica e paga R\$ 10.000 de IBS. Este valor se torna um crédito tributário que a fábrica poderá utilizar posteriormente.
2. Fábrica (Não Isenta): A fábrica utiliza a matéria-prima para fabricar um equipamento e, ao final do processo, tem um IBS de R\$ 30.000 para recolher. Ela aproveita o crédito de R\$ 10.000 do produtor de matéria-prima, recolhendo, portanto, R\$ 20.000 de IBS.
3. Exportador (Imune ao IBS): A fábrica vende o equipamento para uma empresa exportadora. De acordo com a Constituição, a exportação de bens e serviços não está sujeita ao IBS, garantindo à empresa exportadora a imunidade tributária. Normalmente, isso impediria a fábrica de aproveitar qualquer crédito do IBS pago na compra da matéria-prima.

Efeito da Imunidade na Exportação: No entanto, para evitar a desvantagem competitiva no mercado internacional e fomentar as exportações, a Constituição permite que, mesmo sendo imune ao IBS por exportar, a empresa exportadora mantenha e utilize os créditos de IBS das operações de compra de bens, direitos e serviços. Assim, a empresa exportadora pode acumular esses créditos e até solicitar o ressarcimento ao fisco. Por exemplo, a

empresa exportadora poderá usar os créditos acumulados de R\$ 20.000 para abater de outros tributos ou pedir a restituição desse valor.

Esse mecanismo promove a competitividade das empresas nacionais no mercado externo, uma vez que não sofrem a incidência do IBS nas exportações e ainda podem recuperar créditos tributários gerados em etapas anteriores da produção.

Por fim, cumpre mencionar outra hipótese relevante, que não configura propriamente uma exceção ao princípio da não cumulatividade, mas que merece atenção pelo fato de ser expressamente citada na Constituição. Tal situação ocorre quando alguém adquire um bem que não foi tributado pelo IBS. Neste caso, evidente que o adquirente desses bens não possui créditos a compensar, pois não houve incidência tributária na etapa anterior. Para prevenir qualquer dúvida, a Constituição optou por delinear claramente essa condição no inciso I do parágrafo sétimo.

5.3 – (Ir)relevância do recolhimento do tributo por parte do agente anterior da cadeia produtiva

A não cumulatividade independe, como regra, do efetivo recolhimento do tributo na etapa anterior da cadeia produtiva. Isso porque, o adquirente deve exigir a emissão de nota fiscal e o destaque do tributo no documento; porém, não tem condições de exigir o efetivo pagamento. Portanto, se o adquirente exigir a nota fiscal e o tributo for destacado pelo vendedor, o adquirente não deve ser penalizado com a perda dos créditos na hipótese de inadimplemento do vendedor quanto ao pagamento do imposto.

No entanto, essa regra, de irrelevância do efetivo recolhimento para fins de aproveitamento do crédito, não é absoluta. O [inciso II do parágrafo quinto do artigo 156-A da Constituição](#) prevê que a Lei Complementar pode dispor sobre situações em que o direito à compensação esteja vinculado à comprovação do recolhimento efetivo

do tributo incidente, desde que: a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação.

Nessas situações, a empresa adquirente retém na fonte o IBS e recolhe a quantia para o fisco. Logo, diferente das situações ordinárias, possui a aptidão e a responsabilidade de assegurar que o imposto devido na operação seja efetivamente entregue ao Estado.