



## Opinião: O projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado

O governo federal apresentou o primeiro bloco de sua proposta de reforma tributária. Trata-se do Projeto de Lei (PL) nº 3887/20, cujo propósito é criar a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), substituindo o PIS e Cofins.



Os debates em torno da proposta têm sido focados,

principalmente, em constitucionalidade, conveniência e efeitos econômicos [1], notadamente o aumento brutal da carga tributária sobre os serviços [2]. Essas questões são fundamentais, porém, não nos ocuparemos delas neste trabalho.

Nosso objetivo é contribuir para o aperfeiçoamento do projeto, durante a tramitação no Congresso Nacional. Nesse sentido, vale registrar que a substituição dos atuais PIS/Cofins e PIS/Cofins-importação pela CBS, aliada ao cálculo por fora desta última e à eliminação dos atuais entraves à apropriação de créditos, seria um importante avanço na direção da racionalização, da transparência e da segurança do microsistema da contribuição social sobre a receita/importação. Entretanto, trata-se de medida paliativa, que não dispensa o debate sobre a reforma do sistema tributário, inclusive no plano constitucional.

### 1) Adequação do nome da contribuição ao seu fato gerador

O projeto institui contribuição social "*sobre operações com bens e serviços*", o que poderia ser considerado inconstitucional, já que somente por lei complementar pode a União instituir contribuição social sobre materialidade não prevista nos incisos do artigo 195 da Constituição Federal, nos termos do §4º do referido dispositivo, bem como da jurisprudência do STF [3].

Entretanto, a análise do fato gerador e da base de cálculo da contribuição demonstra que, na realidade, a tributação recai sobre as *receitas* decorrentes de atividades integrantes do objeto social da empresa (ou entidade equiparada), incluindo acréscimos de multas e encargos (DL nº 1598/77, artigo 12) [4], bem como sobre "*a importação de bens e serviços do exterior*".



Como "a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la (...) a denominação e demais características formais adotadas pela lei" (CTN, artigo 4º, I), pode-se sustentar a validade formal do PL 3887/20, por instituir contribuição previdenciária sobre "a receita ou o faturamento" e "o importador de bens e serviços do exterior", como autorizado pelos incisos I, "b" e IV, do artigo 195 da Constituição.

De todo modo, ainda que se admita tratar-se de contribuição similar aos atuais PIS/Cofins, seria recomendável ajustar a ementa e o artigo 1º do PL nº 3887/20 para refletir a real materialidade do tributo e mitigar discussões quanto ao tema.

## 2) Incidência sobre a receita bruta

Em comparação com os atuais PIS e Cofins, a base impositiva da CBS seria menos abrangente: receita bruta das atividades-fim (ou objeto social) da pessoa jurídica, nos termos do artigo 12 do DL 1.598/1977, e não a totalidade das receitas por ela auferidas como consta do artigo 1º, §1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Com isso, eliminam-se litígios envolvendo receitas de natureza financeira (inclusive JCPs), indenizatória, ganhos de capital e outras que não se incluam no rol de atividades desenvolvidas habitualmente pela pessoa jurídica.

Contudo, para pessoas jurídicas cujo objeto social abranja o investimento em outras sociedades (holdings, bancos etc.), passaria a haver CBS (12% ou 5,8% no caso de instituições financeiras) sobre lucros/dividendos e resultados decorrentes do método de equivalência patrimonial (MEP), diferentemente do que ocorre na atualidade. Seria razoável, portanto, a inclusão de normas que exonerem tais receitas CBS, evitando-se distorções econômicas e elevação da carga tributária.

Com efeito, a desoneração dos lucros e dividendos se justifica por terem origem em receitas que já seriam tributadas pela CBS na órbita da pessoa jurídica investida. A tributação na distribuição de lucros e dividendos geraria duplicação do ônus da CBS, tornando-a cumulativa e desestimulando investimentos. Por outro lado, se houvesse direito de crédito, este só serviria para compensar o débito do mesmo valor, sendo preferível desonerar a receita em questão.

Quanto ao MEP, sua exclusão é de rigor, por duas razões. Primeiro, por se tratar de mera fórmula de avaliação de investimentos. Segundo, por ser formado por lucros da investida [\[5\]](#). De toda forma, se as variações positivas decorrentes de MEP forem tributadas, os resultados negativos deveriam gerar créditos da CBS.

Por fim, deve ser definido o tratamento a ser dado aos JCPs, que, hoje, são tributados mediante alíquotas uniformes nos diferentes regimes de PIS/Cofins e passariam a gozar de alíquotas distintas, a depender do tipo de sociedade envolvida: 12% (*holdings*) ou 5,8% (bancos), em violação ao princípio da isonomia (CF, artigo 150, II). De fato, não haveria justificativa razoável para que os sócios de certa pessoa jurídica ficassem sujeitos a cargas tributárias distintas sobre receitas idênticas (JCPs), pelo simples fato de explorarem atividades econômicas diferentes.



### 3) Regime monofásico e operações com sujeitos passivos equiparados

Propõe-se a adoção do regime de incidência monofásica da CBS para combustíveis e cigarros/cigarrilhas, como autorizado pelo artigo 149, §4º, da CF. A medida se justifica em face da maior propensão desses mercados a desequilíbrios concorrenciais decorrentes de procedimentos sonegatórios (falsificação, contrabando, subfaturamento).

Provavelmente com o intuito de coibir procedimentos elisivos, foram equiparados a importador e a produtor, respectivamente, o encomendante de mercadoria estrangeira e a pessoa jurídica vinculada ao fabricante ou importador (assim como o comerciante de álcool). Isso, para evitar a "interposição de terceiros" com o objetivo de "quebrar" a cadeia da contribuição e, assim, reduzir o valor da receita tributável.

Ocorre que, em relação aos combustíveis, a medida se afigura inócua, pois são cobrados valores fixos (*ad rem*) por quantidade de produto, de modo que tanto faz a contribuição recair sobre o produtor/importador ou empresa equiparada: o valor da CBS será sempre o mesmo. Assim, parece inadequado submeter o "equiparado" ao cumprimento de obrigações tributárias que poderiam ficar restritas aos produtores/importadores, seguindo as diretrizes de simplificação que norteiam o projeto.

Com relação aos cigarros, o cálculo da CBS possui uma parcela fixa (*ad rem*) e outra móvel (*ad valorem*), o que torna a apuração complexa e suscetível a "subfaturamento", justificando a equiparação de terceiros a produtor ou importador. O mais adequado, porém, seria estabelecer apenas valores fixos, de modo a eliminar a possibilidade de manipulação do valor da CBS, a exemplo do que ocorre com os combustíveis. Em se optando, porém, por manter a parcela variável, as equiparações de terceiros deveriam restringir-se somente aos cigarros/cigarrilhas.

Em qualquer caso, é necessário disciplinar a apuração da CBS quando haja a participação, na cadeia circulatória, de pessoa equiparada a industrial ou importador. O projeto não deixa claro se, nesses casos, o pagamento da contribuição competirá unicamente ao equiparado (desobrigando-se o produtor/importador original), ou se haverá dupla incidência da contribuição (no produtor/importador e no equiparado), hipótese em que deverá ser assegurado ao equiparado o direito a crédito da CBS, para viabilizar a não-cumulatividade.

### 4) Simples Nacional: há lacuna no projeto

Consta do PL que o Comitê Gestor do Simples disciplinará a forma como a pessoa jurídica optante "*efetuará, em documento fiscal, o destaque da CBS efetivamente incidente sobre a operação, exclusivamente para fins de creditamento pela pessoa jurídica adquirente*". Isso sugere que o PIS e a Cofins seriam substituídos pela CBS também no regime simplificado, gerando crédito equivalente ao valor exato dessa contribuição.

Contudo, o regramento do Simples exige lei complementar (CF, artigo 146, III, "d"), não podendo o legislador ordinário simplesmente "revogar" o PIS/Cofins e determinar sua automática substituição pela CBS no tocante àquele sistema, pois, nele, a cobrança do novo tributo depende de lei complementar. De outro lado, a cobrança de PIS/Cofins no regime simplificado também não poderia permanecer, já que as leis instituidoras de tais contribuições seriam revogadas.



Em suma, embora a exposição de motivos afirme que "*apenas o montante que já seria recolhido conforme o regime de apuração simplificado... mantém-se sendo exigido*", não há qualquer norma no projeto que assegure a cobrança da CBS com a mesma carga tributária atualmente aplicada ao PIS/Cofins, o que exigiria a alteração da LC 123/2001 (SIMPLES).

### **5) CBS na reimportação de itens nacionais/nacionalizados**

O PL equipara bens nacionais/nacionalizados aos estrangeiros, sujeitando-os à CBS-importação quando de seu retorno ao país, o que inclui equipamentos e afins adquiridos no mercado interno e exportados por empresas nacionais de engenharia, para execução de obras no exterior.

Todavia, pela leitura conjunta do artigo 195, IV, com o artigo 149, §2º, II e §4º, contribuições não incidem sobre quaisquer itens, apenas sobre a "produtos estrangeiros", ainda que a Constituição se refira à CBS como contribuição "do importador de bens ou serviços do exterior". Aliás, interpretação diversa levaria ao absurdo de a CBS incidir no retorno de bens nacionais ou nacionalizados ao país, quando o mesmo não ocorre com o imposto de importação (STF) [\[6\]](#).

### **6) Ilegitimidade da responsabilidade imputada às plataformas digitais e aos fornecedores estrangeiros**

O PLS imputa responsabilidade tributária às plataformas digitais, assim entendida "*qualquer pessoa jurídica que atue como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações de venda de bens e serviços de forma não presencial, inclusive na comercialização realizada por meios eletrônicos*".

Em princípio, a atribuição de tal responsabilidade seria possível em relação à CBS devida sobre a receita auferida pelos fornecedores de produtos e serviços comercializados por intermédio de plataforma digital no mercado interno, por haver vinculação entre esta e o fato gerador do tributo (receita decorrente da operação intermediada), nos termos do artigo 124, II c/c artigo 128 do CTN.

É de constitucionalidade duvidosa, porém, a hipótese de responsabilização prevista no artigo 5º do projeto, cuja aplicação está condicionada à falta de emissão de documento fiscal eletrônico pelo vendedor. Neste caso, a sujeição passiva da plataforma é subsidiária, na medida em que decorre do descumprimento de obrigação acessória por terceiro (emissão de nota fiscal). Assim, mesmo que o fornecedor pague a CBS (a despeito de não emitir nota fiscal), subsistiria a obrigação da plataforma digital de recolher o mesmo tributo, permitindo *bis in idem* vedado pela Constituição.

Além disso, o CTN só admite a transferência de responsabilidade a terceiros pelo cumprimento de obrigação principal, jamais em virtude do descumprimento de obrigação acessória, como pretende o projeto (CTN, arts. 113, 121, 122, 124 e 128 a 134). Ainda, é desarrazoado impor à plataforma digital a obrigação de fiscalizar a emissão de notas fiscais pelos terceiros que usam seus serviços e aplicar-lhe "penalidade" pelo descumprimento de tal obrigação acessória equivalente ao valor da CBS. O tributo não pode ser *sanção de ato ilícito* (CTN, artigo 3º).



Com relação aos bens importados por meios digitais, o projeto imputa responsabilidade solidária ao importador e à plataforma localizada no exterior pelo recolhimento da CBS-importação. Já para os serviços importados por pessoas físicas, a responsabilidade seria exclusiva dos fornecedores e plataformas digitais localizados no exterior, sendo-lhes exigido cadastro junto à Receita Federal. Acontece que a imputação de obrigações tributárias principais ou acessórias a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior pode esbarrar em problemas de *enforcement*, já que as autoridades brasileiras não teriam jurisdição para assegurar o seu cumprimento, na ausência de tratado com o país do fornecedor/plataforma.

Assim, para evitar desequilíbrios econômicos e concorrenciais resultantes da possível ineficácia da sistemática de recolhimento da CBS, notadamente em relação aos serviços adquiridos no exterior por meio digital, melhor seria que o tributo fosse recolhido por pessoas residentes no país, sem prejuízo atribuir-se a condição de substituto tributário a plataformas digitais ou instituições financeiras brasileiras responsáveis pelo pagamento de transações internacionais.

### **7) Multa desproporcional**

As multas previstas no PL, em geral, são compatíveis com as aplicáveis aos tributos federais. Entretanto, para o destaque de CBS nas situações em que se presume a apropriação de créditos indevidos pelo adquirente, está prevista multa de 150%, cuja constitucionalidade pende de apreciação pelo STF (RE 736.090 – RG). Diante disso, seria recomendável limitar a multa a 100% da CBS, como admitido pelo STF (ADI 551/RJ).

De outro lado, se a CBS for compensada com outros tributos antes de encerrado o trimestre-calendário, haveria multa de 80% do crédito utilizado. Ocorre que a situação descrita equivaleria à mera antecipação do exercício de direito legalmente admitido, podendo gerar, quando muito, a postergação do pagamento do tributo "indevidamente" compensado. Como o pagamento a destempo de tributos está sujeito à multa de mora de 20%, seria razoável aplicar a mesma penalidade no caso de compensação "antecipada" dos créditos de CBS. Até porque a de multa de 80% praticamente esvazia a substância econômica do crédito, beirando o confisco.

Portanto, recomenda-se a redução das penalidades indicadas, em atenção ao princípio da proporcionalidade da pena, de modo a evitar contencioso sobre a questão.

### **Conclusão**

São esses, em síntese, os principais pontos do PL nº 3887/20, que entendemos devam ser aperfeiçoados para tornar a CBS mais simples, justa e com menor potencial de litigiosidade, possibilitando a melhoria do ambiente de negócios.

[1] <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/texto-da-reforma-tributaria-resolve-antigos-problemas-mas-pode-criar-novos-litigios-avaliam-tributaristas/>, acesso em 3/8/2020.



---

[2] [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/deja-vu-no-pis-cofins-x-cbs-27072020](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/deja-vu-no-pis-cofins-x-cbs-27072020), acesso em 3/8/2020.

[3] RE 166.772-9/RS – Rel. Minº Marco Aurélio – DJ: 16/12/1994; ADI 1102/DF – Rel. Minº Maurício Corrêa – DJU: 17/11/1995; ADI 1.103/DF – Rel. Minº Maurício Corrêa – DJ: 25/4/1997; RE 595.838 – Rel. Minº Dias Tóffoli – DJe: 8/10/2014.

[4] "Artigo 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III".

[5] Cf. PEDREIRA, Bulhões. Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, Justec, 1979, vol. I, ps. 278/279.

[6] ARE 1013567 – Rel. Minº Marco Aurélio – DJe: 31/01/2019.

**Date Created**

17/08/2020