



Quais os principais desafios da reforma tributária?

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, em 20 de dezembro de 2023, para alterar o sistema tributário nacional, cada vez mais se aproxima o momento em que a lei complementar federal que instituirá o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) implementará as alterações promovidas no sistema tributário nacional, dentre outras alterações nos demais tributos.

Em debates acerca da instituição dos novos tributos e a extinção da Contribuição ao PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS, a frase “devemos aguardar a lei complementar para verificar mais detidamente as alterações” é reiterada. Não apenas se fala sobre a instituições de novos impostos e contribuições sociais, mas da necessidade de questionamento dos conceitos e premissas existentes para os atuais impostos e a possibilidade ou não de sua aplicação no contexto dos novos tributos instituídos.

O primeiro desafio a ser enfrentado pela lei complementar se dá no âmbito da não-cumulatividade. Dispõe o artigo 156-A, VIII que o Imposto Sobre Bens e Serviços 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/imaterial ou de serviço”.

Ao analisar as operações com bens materiais/imateriais, a sistemática de creditamento é de fácil compreensão, uma vez que se trata da materialidade do ICMS. Contudo, o mesmo não pode ser dito quanto às operações que tenham como objeto uma prestação de serviço, uma vez que a atual sistemática do ISS não é compatível com o instituto do creditamento.

Afinal, a prestação de serviço não constitui cadeia plurifásica, como é o caso da circulação de mercadorias. A prestação de serviço, como disposta pelo próprio Código Civil é por natureza bilateral, tendo início na celebração do negócio jurídico e fim com a efetiva prestação acompanhada do adimplemento da contraprestação pactuada.

Neste sentido, a existência, ainda que presumida, de uma operação posterior à prestação de serviços para a compensação do tributo recolhido em etapa anterior é incompatível com o próprio instituto jurídico de direito civil — pelo que não se fala em “créditos de ISS para compensação na operação posterior” no atual sistema tributário.

Verifica-se, portanto, que o primeiro desafio da lei complementar será em compatibilizar o sistema de creditamento, próprio da não-cumulatividade, com a incidência do IBS sobre as operações de prestação de serviços em cadeias não-plurifásicas.

Outra significativa alteração do texto constitucional diretamente relacionada ao direito de crédito do contribuinte nas operações sujeitas a incidência de tributos não cumulativos se dá no âmbito do estorno de créditos pelo contribuinte em razão da imunidade ou da não-incidência — circunstância jurídica alterada pela redação da Emenda Constitucional n.º 132/2023 para determinar o estorno de créditos também no caso da isenção em operação posterior da cadeia:



§ 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.

Os reflexos de tais alterações podem significar um aumento da carga tributária arcada pelos contribuintes. Isto porque a isenção é a circunstância mais comumente observada na regulamentação dos tributos que o instituto da não-incidência — este caracterizado pela ausência de previsão legal de incidência sobre determinada materialidade tributária.

Crédito do contribuinte

Até então, o direito de crédito do contribuinte apenas era obstado quando a operação subsequente àquela em que houve a tomada de créditos não estivesse sujeita à incidência do imposto ou fosse a ela imune. A alteração promovida, portanto, é medida mais abrangente, apta a ocasionar a obrigatoriedade de estorno de créditos em uma maior proporção do que a se observava com a não-incidência.

Ainda acerca da compatibilização entre conceitos e premissas próprias do ICMS e do ISS para a instituição do IBS, interessante ressaltar a ideia de “origem/destino” (ICMS) e “local da prestação/local do estabelecimento prestador” para a fixação da sujeição ativa da cobrança tributária.

Nota-se tal incompatibilidade entre os dois impostos vigentes em razão de o ICMS ser devido, ao estado de destino da mercadoria, ao passo em que o ISS é devido ao município do estabelecimento prestador ressalvadas as exceções feitas pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

Inicialmente, diz-se que outro desafio a ser enfrentado pela lei complementar será definir qual o critério a ser utilizado pelos prestadores de serviços para a tributação da sua operação pelo IBS. Afinal, ainda



que a arrecadação do imposto se dê por meio de sistemática unificada, como apontam as notícias até então, alguns dos aspectos necessários à incidência do tributo, como a alíquota fixada deve ser fixada especificamente pelos estados e municípios.

Desta forma, há a necessidade de se estabelecer se, para fins da cobrança do IBS, a alíquota exigida será aquela fixada pelo município em que ocorrer a prestação de serviço em questão ou será devido no local da prestação — e até mesmo, os conceitos de “local da prestação/local do estabelecimento prestador” podem ser equiparados aos conceitos de “origem/destino” próprios do ICMS.

Diminuição de arrecadação

A relevância de tal questionamento é clara: a utilização do critério “origem/destino” para fins de tributação da prestação de serviços pode ocasionar, a curtíssimo prazo, significativa redução de arrecadação de imposto pelos municípios conhecidos como grandes prestadores, como o município de São Paulo.

Com esta alteração de premissa, tem-se que o imposto, que até então era devido ao município em que se deu a prestação, passa a ser devido ao município em que situado o tomador do serviço — em decorrência da lógica utilizada pelo texto da emenda constitucional e a sistemática adotada de tributação devida ao ente federativo de destino para o IBS.

É necessário, portanto, que estes critérios sejam analisados pelo Congresso Nacional durante a elaboração da lei complementar instituidora do IBS, de modo a avaliar se as normativas de repartição de receita previstas constitucionalmente são ou não suficientes para suprir o déficit eventualmente sofrido por alguns municípios durante e após o período de transição da reforma.

Por fim, diversos são os desafios a serem enfrentados até a instituição do Imposto Sobre Bens e Serviços, devendo ser discutida não apenas a eleição de critérios e conceitos instituídos e pacificados no âmbito do ICMS e do ISS, mas também, e principalmente, as consequências jurídicas da utilização destes conceitos herdados para a sistematização do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS).

Meta Fields