

Antes de nos aprofundarmos ao estudo do IBS e CBS, é bom lembrar que, devido ao paralelismo, consequência do princípio da simplificação, ao se estudar um dos dois tributos, estuda-se o outro.

Algo importante de se mencionar é o previsto no art. 156 - A:

§ 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;

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Observe 2 pontos: cai a diferenciação entre bens e serviços, acabando com os conflitos que envolviam ICMS e ISS, pois agora o fato gerador é bens **E** serviços. Além disso, note que vale tanto para bens materiais quanto imateriais. Por fim, lei complementar definirá expressamente o conceito de serviço, importante para determinar o início e o fim de possíveis fatos geradores.

Note que o final do parágrafo 8 ainda dá uma ideia de definição por exclusão, ou seja, aquilo que não for bem é serviço e poderá ser considerado como fato gerador para a incidência do tributo.

IBS

Princípio da Neutralidade

Segue o princípio da neutralidade (art.156-A), segundo o qual os tributos não deveriam induzir comportamentos dos agentes econômicos, isto é, **não possuir caráter extrafiscal**. É uma noção proveniente da teoria econômica liberal.

Art. 156-A CF

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

Cumulatividade

A regra do sistema tributário é a da não cumulatividade plena. Entretanto, alguns impostos possuem o que pode ser chamado de cumulatividade implícita, como o ISS, que incide em diversas fases da cadeia produtiva dos produtos, e não há nenhuma forma de compensação prevista em lei. Por isso, ele acaba ocorrendo aquela majoração da alíquota na prática que foi explicada no final da aula "Noções gerais sobre o IVA (Imposto sobre Valor Agregado)".

O crédito abate o débito vindo da cadeia seguinte.

Desoneração de Bens de Capital e Créditos

Bens de capital, ou bens de produção, são aqueles bens adquiridos especialmente para a produção de outros bens. São considerados bens de capital, por exemplo, as máquinas de uma indústria.

Como forma de incentivo ao desenvolvimento econômico e produtivo do país, sempre se buscou uma forma de reduzir a onerosidade, especialmente a tributária, sobre os bens de capital. Entretanto, com a reforma, há expressamente uma diretriz para buscar a desoneração da aquisição de bens de capital

Desoneração tributária refere-se a um conjunto de medidas que reduzem ou isentam impostos e encargos sobre atividades econômicas ou setores específicos. Essa estratégia visa estimular o crescimento econômico, diminuir custos para as empresas e incentivar investimentos. Em outras palavras, é uma forma de aliviar a carga tributária para determinados produtos, operações ou atividades sujeitas a impostos.

Uma forma de haver desoneração é através da concessão de créditos. É dessa forma que ocorreu o exemplo da aula "Noções gerais sobre o IVA (Imposto sobre Valor Agregado)".

Antes da reforma, salvo em casos excepcionais, a aquisição de créditos não era permitida. Com a reforma tributária passa a ser permitido.

Nesse contexto, há 3 hipóteses de desoneração: (art. 156-A, V, CF).

1ª hipótese: crédito integral e imediato (alínea a)

Aquele que compra determinado produto (bem de capital) ganha o crédito instantaneamente, e possui a liberdade de utilizá-lo quando for conveniente. Por exemplo, se em determinada aquisição o imposto foi de 100 mil reais, há 100 mil reais de crédito disponível para o adquirente.

2ª hipótese: diferimento (alínea b)

Há um adiamento do pagamento do tributo. Para entender essa vantagem, observe o seguinte exemplo:

Vamos supor que empresa X teve uma aquisição que custou 100 mil reais em tributos, e a mesma está seguindo o regime de diferimento. Como ela deverá pagar só depois, há um débito de 100 mil reais.

Tempos depois, ela produz vendas que geram outro débito tributário de 200 mil reais. Com esse valor, a empresa X já poderia quitar o primeiro débito, e, dependendo das condições previstas em lei (art. 156-A, §5, II, a e b) já possui também alguns créditos disponíveis. Entretanto, por força da hipótese 1, ela paga os 100 mil reais do primeiro débito, mas consegue um crédito desses débitos, recebendo um desconto de 100 mil reais, que pode ser usado no segundo débito.

Note que, nessa situação, a empresa não precisou pagar mais que 200 mil reais. Ou seja, é como se tivesse tido apenas o segundo débito. Estendendo isso para múltiplas aquisições ou vendas, é possível ver que a economia é extremamente considerável.

3ª hipótese: redução de 100% das alíquotas do imposto (alínea c)

O fornecedor do bem de capital reduz a alíquota a zero, permitindo ao comprador aproveitar os créditos.

Devolução do IBS/CBS a pessoas físicas (cashback): art. 156-A, §5, VIII CF

Devido ao princípio da redução da regressividade e da simplicidade:

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;

Nesse sentido, além de outros casos que serão previstos em lei complementar, trata-se de devolução obrigatória: energia elétrica e gás liquefeito de petróleo (art. 156, §13).

A ideia do cashback busca dar maior efetividade para a regressividade em comparação com outras medidas. Por exemplo, aplicar uma alíquota reduzida ou mesmo uma isenção a certos produtos, como os da cesta básica, apesar de beneficiar os mais pobres, acaba beneficiando os mais ricos, por serem produtos que as classes abastadas também consomem. Dessa forma, além de não ser um apoio efetivo para a diminuição das desigualdades, ainda prejudica a arrecadação.

Com o cashback, condicionado a inscrição do contribuinte em bancos de dados, como o CadÚnico, é possível ter uma ação mais direcionada, efetivando os objetivos do programa.

Uma (possível*) diferença entre IBS e CBS: a regulamentação da devolução do IBS será feita por lei complementar (art. 156-A, § 5), enquanto a do CBS será por lei ordinária (art. 195, V, §18).

Pode ser um “erro” na dicção normativa. Há entendimento de que ambas serão regulamentadas por lei complementar.

Observações importantes

A isenção e a imunidade tributárias "mutilam" a cadeia, não permitindo o aproveitamento de créditos. É uma técnica para aumentar a arrecadação. O mesmo não acontece com a redução de 100% da alíquota, que ainda permite créditos a serem recompensados:

Art. 156-A, § 7º, CF. 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.

Isso significa que, para o aproveitamento do crédito, é requisito ocorrer uma **dupla oneração**, ou seja, incidência tanto na entrada dos bens quanto na saída deles do patrimônio da empresa.

A forma e o prazo do ressarcimento dos créditos serão regulamentados por lei complementar (art. 156-A, § 5, III CF).

Uma estratégia do fisco: vincular o crédito ao pagamento (art. 156-A, §5, II, a e b)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

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: (Incluído por Emenda Constitucional nº 132 de 20/12/2023)

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou (Incluído por Emenda Constitucional nº 132 de 20/12/2023)

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

Administração tributária

A administração tributária, em resumo, diz respeito ao controle e fiscalização do sistema tributário por parte da administração pública. Em uma análise mais objetiva, seriam os órgãos do poder público responsáveis por fiscalizar os tributos.

Obrigações Acessórias

Uma das formas mais eficazes de se fiscalizar são as obrigações acessórias, ou seja, aquelas obrigações que não consistem no próprio pagamento do tributo (obrigação principal) mas que envolvem ou estão relacionadas com o tributo.

Obrigações acessórias geralmente são mais fáceis de rastrear. Exemplos: demonstrações contábeis, notas fiscais, declarações de imposto de renda de pessoa física (DIRPF), etc.

Obrigações acessórias também podem ser chamadas de deveres instrumentais. Serão regulamentadas por lei complementar (art. 156-A, §5, IX).

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

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

Comitê Gestor

No caso do IBS e da CBS, para permitir a plena administração destes novos tributos, será instituído um Comitê Gestor para realizar as principais funções administrativas, além de efetivar a nova competência compartilhada.

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

§ 2º Na forma da lei complementar:

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

O objetivo do reformador constituinte é o de conciliar a administração do IBS e da CBS, permitindo o compartilhamento de informações e incentivando a cooperações dos gestores dos dois tributos (princípio da simplificação), além de cuidar de possíveis conflitos envolvendo competência.

É possível, inclusive, a integração do contencioso administrativo, através do compartilhamento de informações entre os entes federativos, o que será regulado por lei complementar.

CBS

Art. 156-A § 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;

O objetivo do CBS é ter uma base ampla de fatos geradores, justamente para abarcar todas as formas de manifestação de riqueza. Inclusive, note que incide também nas importações.

São considerados bens materiais: roupas, videogames etc. Por outro lado, são bens imateriais: programas de software, patentes. Todos os tipos de bens serão tributados pelo CBS

Imunidade

Serão observadas as mesmas regras de imunidade para o ICS e para a CBS

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

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

Art. 195. § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

E o poder público?

Inicialmente cabe lembrar que é proibido um ente do poder público (União, estados, municípios e DF) instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Isto é a chamada imunidade recíproca (art. 150, VI CF).

Porém:

1. Poder público como vendedor

Quando o poder público age como vendedor, ele é considerado contribuinte de direito da relação tributária. Nesse caso, ao realizar atos e serviços destinados a atender sua atividade fim (suas funções públicas ou custear suas próprias operações), terão imunidade. Porém, se fizerem atividades com fins lucrativos, não serão imunes.

Ou seja: só não terá a imunidade tributária se explorar atividade econômica.

2. Poder público como comprador

Súmula 591, STF. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

A regra é que não possuem imunidades como compradores. São consideradas contribuintes de fato.

Exceções: entidades religiosas e partidos políticos, incluindo suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Todos esses serão imunes.

Imunidades em relação a produtos

Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, bem como e-books e aparelhos e-readers (súmula vinculante nº 57); fonogramas e videogramas musicais de artistas brasileiros. Essas imunidades são medidas pensadas para proteger bens culturais.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

Frise-se, novamente, que as imunidades que incidem tanto sobre o IBS quanto a CBS são as **imunidades de impostos (Art. 149-B, parágrafo único) não se aplicando as imunidades de contribuições.**