

Reforma Tributária em Pauta

Normas gerais dos novos tributos: IBS, CBS e IS

Considerando as repercussões da Reforma Tributária sobre o consumo na forma da Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente após a apresentação do projeto de regulamentação da matéria pelo Poder Executivo, a equipe do **schneider, pugliese**, vem apresentar uma análise de cada um dos pontos relativos às diretrizes da EC nº 132/2023 e às características gerais dos novos tributos: IBS, CBS e IS.

Compreendemos que os debates a serem travados nos próximos meses, antes do início do prazo de transição (2026 a 2032), serão de extrema relevância para a construção do nosso novo Sistema Tributário Nacional, sendo este o momento de a sociedade civil, na qualidade de contribuintes, se fazer ouvida nas mesas do Congresso Nacional a fim de corroborar a um sistema simplificado, transparente e que respeite a isonomia e a capacidade contributiva.

O **schneider, pugliese**, conta com um time de especialistas na tributação direta e indireta e, possui, ainda, atuação *in loco* no Congresso Nacional visando aperfeiçoar as propostas tributárias atualmente em trâmite. Nosso escritório está à disposição para auxiliá-los e para esclarecer quaisquer dúvidas sobre a Reforma Tributária.

Esperamos que tenham uma excelente leitura!

H. Philip Schneider
Eduardo Pugliese Pincelli
Cassio Sztokfisz
Diogo de Andrade Figueiredo
Guilherme Yamahaki

PLP nº 68/2024 – Regulamentação da Reforma Tributária

Normas gerais do IBS e CBS: fato gerador

O Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, apresentado pelo Poder Executivo, visa regulamentar a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, promulgada pelo Congresso Nacional em 20/12/2023.

A proposição institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União. Além disso, o projeto institui o Imposto Seletivo (IS), de competência da União, com natureza regulatória, para desestimular o consumo de bens prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Apesar de não prevista no projeto, foi sinalizado pelo Poder Executivo que a alíquota média do IBS e da CBS será de 26,5%, variando entre 25,7% e 27,3%.

Abordaremos, a seguir, alguns detalhes sobre o **fato gerador, local da operação, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e não-cumulatividade** dos novos tributos, bem como perspectivas para o trâmite da proposta.



FATO GERADOR

O que diz a EC 132/2023?

IBS e CBS incidirão sobre:

- operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;
- 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.



Incidência do IBS e CBS de acordo com o PLP nº 68/2024

- operações onerosas com bens ou com serviços e operações não onerosas expressamente previstas na Lei Complementar;
- doação por contribuinte para parte relacionada, que são aquelas definidas pela legislação de preços de transferência no âmbito do Imposto de Renda;
- fornecimento de brindes e bonificações, desde que não se trate de descontos incondicionais, exceto se o bem dado em bonificação estiver sujeito a alíquota específica por unidade de medida;
- fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal do próprio contribuinte, sócios, acionistas, administradores e empregados dos contribuintes;
- arranjos envolvendo transmissão de participação societária; de bens em decorrência de fusão, cisão, incorporação, bem como integralização e devolução de capital; rendimentos financeiros; operações com títulos e valores mobiliários; e recebimento de dividendos e resultados de participações societárias (regra anti-abuso).



Operação onerosa com bens e serviços: refere-se ao fornecimento de bens ou de serviços e podem decorrer de qualquer ato ou negócio jurídico, tais como: compra e venda; troca; permuta; dação em pagamento; locação; licenciamento, concessão, cessão; empréstimo; doação onerosa; instituição onerosa de direitos reais; arrendamento, inclusive mercantil; e prestação de serviços.

Qualquer operação que não se classifique como operação com bem será considerada **operação com serviço**.

Assim, todo fornecimento que não tenha por objeto um bem material ou imaterial, inclusive direito, será considerado como operação com serviço.

A incidência do IBS e da CBS não alterará a base de cálculo do ITCMD e do ITBI.

Fornecimento simultâneo de bens e de serviços sem especificação do valor no documento fiscal: aplica-se as mesmas regras de tributação do fornecimento principal, caso os demais fornecimentos sejam considerados acessórios, isto é, ocorrência depende do fornecimento do principal e represente até 10% do valor do fornecimento principal; ou será aplicada a maior alíquota ou o regime mais oneroso referente aos bens e serviços fornecidos.

Pontos de atenção!



Não há um rol taxativo quanto às operações que são consideradas onerosas para fins de incidência do CBS e IBS;



O IBS e a CBS também incidirão sobre operações de fornecimento ou valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de cônjuges, companheiros ou parentes, consanguíneos ou afins, até o 3º grau do contribuinte pessoa física; sócios, acionistas e administradores da pessoa jurídica; bem como dos empregados dos contribuintes.

Não incidência do IBS e CBS

- fornecimento de serviços por pessoas físicas em função de relação de emprego com o contribuinte ou sua atuação como administrador ou membro de conselhos/comitês do contribuinte;
- transferência de bens entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte, com a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal;
- transmissão de participação societária, incluindo alienação;
- transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de integralização e devolução de capital;
- rendimentos financeiros (exceto regime específico de serviços financeiros);
- operações com títulos ou valores mobiliários, desde que não resultem em fornecimento de bens/serviços (exceto regime de serviços financeiros);
- recebimento de dividendos e resultados de participações societárias, desde que não resultem em fornecimento de bens ou serviços (exceto regime de serviços financeiros).



Momento de ocorrência do fato gerador

- fornecimento ou do pagamento, o que ocorrer primeiro, nas operações com bens ou com serviços;
- nas operações de execução continuada ou fracionada de cada fornecimento de bem ou serviço, mesmo que parcial, ou de cada pagamento, o que ocorrer primeiro; e
- quando se torna devido o pagamento, nas operações:
 - com água tratada, saneamento, gás encanado, serviços de comunicação e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final; e
 - de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término da prestação do serviço, **previstas no regulamento**.



O fornecimento ocorrerá no momento: **(i)** do início do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no país; **(ii)** do término do transporte, na prestação de serviço de transporte iniciado no exterior; **(iii)** do término da prestação, no caso dos demais serviços; **(iv)** em que o bem for encontrado desacobertado de documentação fiscal idônea; **(v)** da aquisição do bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública.

LOCAL DA OPERAÇÃO

Local da operação de acordo com o PLP nº 68/2024

O local da operação varia a depender do objeto do negócio jurídico, sendo definido como:

- **Bem móvel material:** o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário;
- **Bem imóvel, bem imóvel imaterial, inclusive direito, relacionado a bem imóvel e serviço prestado sobre bem imóvel:** o local onde o imóvel estiver situado.
- **Serviço prestado por pessoa física:** local da prestação do serviço;
- **Serviço de planejamento, organização e administração de eventos:** local do evento a que se refere o serviço;
- **Serviço prestado sobre bem móvel material:** local da prestação do serviço;
- **Serviço de transporte de passageiros:** local de início do transporte;
- **Serviço de transporte de carga:** o local da entrega ou disponibilização do bem ao destinatário;
- **Serviço de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio:** o território de cada Município e Estado, ou do Distrito Federal, proporcionalmente à correspondente extensão de rodovia explorada.
- **Serviço de comunicação em que há transmissão por meio físico:** local da recepção dos serviços.
- **Demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos:** local do domicílio principal do destinatário.



O local da operação é definido pelo “destino” da operação para fins de determinação da alíquota aplicável e da distribuição do produto de arrecadação do IBS.

Nas operações com energia elétrica, considera-se como local da operação:

- o local da disponibilização, nas operações destinadas a consumidor final;
- o local do estabelecimento principal do adquirente, isto é, o local onde as suas relações econômicas são mais relevantes, nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição ou comercialização.

BASE DE CÁLCULO



O que diz o PLP 68/2024?

A base de cálculo do IBS e da CBS será o **valor integral da operação** cobrada pelo fornecedor, a qualquer título, inclusive acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação; juros; multas; acréscimos e encargos; descontos concedidos sob condição; valor do transporte (pelo fornecedor ou conta e ordem); tributos e preços públicos, inclusive tarifas, incidentes sobre a operação ou suportados pelo fornecedor e seguros e taxas.



Hipóteses de exclusão

Não integram a base de cálculo do IBS e da CBS:

- O IBS, a CBS e o IPI incidentes sobre a operação;
- Os descontos incondicionais (que conste do respectivo documento fiscal e não dependa de evento posterior);
- Os reembolsos ou ressarcimentos recebidos por valores pagos relativos a operações por conta e ordem ou em nome de terceiros, desde que a documentação fiscal relativa a essas operações seja emitida em nome do terceiro;
- De 1º de janeiro de 2026 a 31 de dezembro de 2032, o ICMS, ISSQN, a contribuição ao PIS e a COFINS.



Hipóteses em que a base de cálculo é indeterminada

- A base de cálculo corresponderá ao valor de mercado dos bens ou serviços na hipótese de: **(i)** falta do valor da operação; **(ii)** operação sem valor determinado; **(iii)** valor da operação não representado em dinheiro; e **(iv)** operação entre partes relacionadas, conforme definidas no § 2º do art. 5º;
- Caso o contribuinte contrate instrumentos financeiros derivativos fora de condições de mercado e que ocultem, parcial ou integralmente, o valor da operação, o ganho no derivativo comporá a base de cálculo do IBS e da CBS;
- O valor da operação será arbitrado pela administração tributária quando não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação.

ALÍQUOTA

% O que diz o PLP 68/2024?

As alíquotas da CBS e do IBS serão fixadas por lei específica do respectivo ente federativo:

- A União fixará a alíquota da CBS;
- Cada Estado fixará sua alíquota do IBS;
- Cada Município fixará sua alíquota do IBS;
- O Distrito Federal fixará sua alíquota do IBS, que corresponderá à soma da alíquota estadual e municipal.

A alíquota do IBS incidente sobre cada operação corresponderá:

- À soma: **(i)** da alíquota do Estado de destino da operação; e **(ii)** da alíquota do Município de destino da operação; ou
- À alíquota do Distrito Federal, quando este for o destino da operação.

SUJEIÇÃO PASSIVA

Quem é o contribuinte de acordo com o PLP nº 68/2024?

É contribuinte do IBS e da CBS:

- O fornecedor que realizar operações: **(i)** no desenvolvimento de atividade econômica; **(ii)** de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou **(iii)** de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada;

Outras hipóteses de atribuição de sujeição passiva:

- O fornecedor residente ou domiciliado no exterior com relação às operações ocorridas no País;
- As plataformas digitais, ainda que domiciliadas no exterior, são responsáveis pelo recolhimento do IBS e da CBS relativos às operações realizadas por seu intermédio, nas seguintes hipóteses: **(i)** em substituição ao fornecedor, caso este seja residente ou domiciliado no exterior; e **(ii)** solidariamente com o contribuinte, caso este seja residente ou domiciliado no País e não tenha se inscrito no cadastro IBS/CBS ou não registre a operação em documento fiscal eletrônico;
- Não são contribuintes do IBS e da CBS as seguintes entidades sem personalidade jurídica: **(i)** condomínio edilício; **(ii)** consórcio; e **(iii)** sociedade em conta de participação.



Hipóteses de atribuição de responsabilidade solidária

São solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS:

- A pessoa que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo;
- O transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa: **(i)** em relação a bem transportado desacobertado por documento fiscal idôneo; e **(ii)** quando efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal;
- Os desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou serviços, em relação a descumprimento de obrigações tributárias do contribuinte, desde que tenham contribuído para o seu uso em desacordo com a legislação tributária;
- O leiloeiro, pelo IBS e CBS devidos na operação realizada em leilão;
- Qualquer pessoa física ou jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de: **(i)** ocultação da ocorrência ou do valor da operação; ou **(ii)** abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial; e
- O entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem: **(i)** destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente; **(ii)** recebido para exportação e não exportado; ou **(iii)** destinado a pessoa diversa daquela que tiver importado ou arrematado.

NÃO-CUMULATIVIDADE



O que diz a EC 132/2023?

O IBS e a CBS observarão as mesmas regras em relação a não-cumulatividade e de creditamento:

- O IBS **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;
- 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 na Constituição.



O que diz o PLP 68/2024?

O contribuinte poderá apropriar crédito quando ocorrer o pagamento dos valores do IBS e da CBS incidentes sobre as operações nas quais seja adquirente.

O creditamento pelo contribuinte é vedado na aquisição de bens e serviços considerados de uso ou consumo pessoal:

- Joias, pedras e metais preciosos; obras de arte e antiguidades de valor histórico ou arqueológico; bebidas alcoólicas; derivados do tabaco; armas e munições; e bens e serviços recreativos, esportivos e estéticos, salvo quando forem necessários à realização de operações pelo contribuinte.

Pontos de atenção!



As operações imunes, isentas ou sujeitas a alíquota zero **não permitirão** a apropriação de crédito para utilização nas operações subsequentes (“crédito para a frente”), pois não houve pagamento de IBS e de CBS na operação.



Porém, nas hipóteses de diferimento ou suspensão, o creditamento será admitido somente no momento do **efetivo** pagamento dos tributos.



Em relação ao crédito nas aquisições (“crédito para trás”) as saídas de bens e serviços imunes ou isentos acarretarão a **anulação** do crédito relativo às operações anteriores do fornecedor. Essa regra, porém, não se aplica às **exportações** que, apesar de imunes, têm o crédito das aquisições garantido constitucionalmente.



Caso um fornecedor realize operações imunes ou isentas e também operações tributáveis pelo IBS e pela CBS, a anulação dos créditos “para trás” será **proporcional** ao valor das operações imunes e isentas sobre o valor de todas as operações do fornecedor. No caso de operações sujeitas a alíquota zero, será mantido o crédito relativo às aquisições do fornecedor que realiza tais operações.

Não-cumulatividade em regimes específicos



Combustíveis e lubrificantes

- Nas operações com combustíveis sujeitos à incidência única, será vedado o creditamento nas aquisições destinadas à distribuição, comercialização ou revenda;
- Fica assegurado o creditamento do IBS e da CBS nas demais operações;
- Fica assegurado ao exportador o direito ao creditamento de IBS e da CBS.



Serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos

- Fica vedado o creditamento do IBS e da CBS na aquisição dos seguintes serviços: **(i)** operações de intermediação financeira mediante a captação e o repasse de recursos; **(ii)** operações de câmbio; **(iii)** operações com títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, incluindo a aquisição, negociação, liquidação, custódia, corretagem, distribuição e outras formas de intermediação, bem como a atividade de assessor de investimento; **(iv)** operações de securitização; e **(v)** operações de faturização (factoring).



Serviços de hotelaria, parques de diversão, agências de viagens/turismo, bares e restaurantes, Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional

- Fica vedado o creditamento do IBS e da CBS pelos bares e restaurantes, inclusive lanchonetes, nas suas aquisições e pelos adquirentes de alimentação e bebidas fornecidas pelos bares e restaurantes, inclusive lanchonetes;
- Fica permitido o creditamento de IBS e CBS nas aquisições de bens e serviços pelos prestadores de serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos;
- Fica vedada a apropriação de créditos de IBS e CBS pelo adquirente dos serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos.



Serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário

- Em relação aos serviços de transporte coletivo de passageiros ferroviário e hidroviário urbanos, semiurbanos e metropolitanos, fica vedado o creditamento nas aquisições pelo prestador e pelo adquirente do serviço;
- Em relação aos serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário intermunicipais e interestaduais, fica permitido o creditamento nas aquisições de bens e serviços pelos prestadores dos serviços de transporte, porém fica vedada a apropriação de créditos pelo adquirente dos serviços de transporte.
- Em relação aos serviços de transporte coletivo de passageiros aéreo regional fica permitido o creditamento nas aquisições de bens e serviços pelos prestadores dos serviços de transporte, na proporção de 60% (sessenta por cento) dos valores do IBS e da CBS pagos sobre essas aquisições, bem como permitido o creditamento para os adquirentes dos serviços de transporte.

NORMAS GERAIS DO IMPOSTO SELETIVO



Hipótese de incidência

- O IS incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, tais quais: **(i)** veículos; **(ii)** embarcações e aeronaves; **(iii)** produtos fumígenos; **(iv)** bebidas alcoólicas; **(v)** bebidas açucaradas; e **(vi)** bens minerais extraídos. O IS não incidirá: **(i)** nas exportações; **(ii)** nas operações com energia elétrica e telecomunicações, **(iii)** nos serviços de transporte público; e **(iv)** sobre os bens e serviços com redução de alíquota de IBS e CBS no paramar de 60%.

Fato gerador

- O fato gerador do IS é **(i)** a primeira comercialização do bem; **(ii)** a arrematação em hasta pública; **(iii)** a transferência não onerosa de bem mineral extraído ou produzido; **(iv)** a incorporação do bem ao ativo imobilizado; **(v)** a exportação de bem mineral extraído ou produzido; ou **(vi)** o consumo do bem pelo produtor-extrativista ou fabricante.

Base de cálculo

- A base de cálculo do IS é: **(i)** o valor de venda na comercialização; **(ii)** o valor de arremate na arrematação; **(iii)** o valor de referência na transação não onerosa ou no consumo do bem; ou **(iv)** o valor contábil de incorporação do bem ao ativo imobilizado. Além disso, não integram a base de cálculo do IS **(i)** o montante da CBS, do IBS e do próprio IS incidentes na operação; e **(ii)** os descontos incondicionais.

Alíquotas

- As alíquotas do IS serão estabelecidas em lei ordinária.

Não-cumulatividade

- O IS incidirá uma única vez sobre o bem, sendo vedado qualquer tipo de aproveitamento de crédito do imposto com operações anteriores ou geração de créditos para operações posteriores.

Sujeição passiva

- O contribuinte do IS é: **(i)** o fabricante, na primeira comercialização, na incorporação do bem ao ativo imobilizado, na tradição do bem em transação não onerosa e no consumo do bem; **(ii)** o importador na entrada do bem de procedência estrangeira no território nacional; **(iii)** o arrematante na arrematação; ou **(iv)** o produtor-extrativista que realiza a extração, na primeira comercialização, no consumo, na transação não onerosa ou na exportação do bem.

TRÂMITE LEGISLATIVO

Fase atual

O PLP nº 68/2024 foi apresentado na Câmara dos Deputados no dia 25/04 (quinta-feira) e ainda aguarda a definição pelo Presidente da Câmara, Deputado Arthur Lira (PP-AL), sobre como será o seu trâmite na Casa.

A definição acerca do trâmite de um projeto é essencial a fim de definir as oportunidades em que a matéria poderá ser alvo de sugestões de emendas.

Em entrevista, o Presidente da Câmara, manifestou que o grupo de trabalho destinado a proferir parecer sobre o projeto será anunciado em breve. Emitido o parecer, o texto será remetido ao Plenário da Câmara para análise e aprovação, o que segundo Lira deverá ocorrer no início de julho/2024.



Durante o trâmite legislativo, é possível apresentar sugestões de melhorias ao texto aos parlamentares, que poderão incorporá-las em emendas à matéria.

Perspectivas

Criação de Grupo de Trabalho



Observações

- A Presidência da Câmara dos Deputados pode criar grupos de trabalho temporários para aperfeiçoar os processos legislativo e administrativo;
- De acordo com o presidente da Câmara, o projeto de lei complementar terá a sua relatoria dividida entre os integrantes do grupo de trabalho que será criado para tratar do tema.