

Incidência do IBS e da CBS

No primeiro artigo desta série, que analisa os efeitos e impactos da reforma tributária aprovada em 2023, foi apresentada uma visão geral das principais inovações acrescentadas à Constituição Federal. A partir desse texto, será analisada a regulamentação dos diversos temas.

Mais um passo significativo foi dado na direção à revisão do sistema tributário brasileiro, especificamente no que tange aos tributos incidentes sobre produção, serviços e consumo. Em 24/04/2024, o Poder Executivo enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP 68/2024), que prevê a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, da Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e do Imposto Seletivo – IS, tributos criados pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC 132/2023), marco da recente reforma tributária conduzida pelo Poder Legislativo.

O PLP 68/2024, em sua versão inicial, continha 498 artigos e 24 anexos, sinal de sua complexidade, *vis a vis* outras leis complementares que regulamentaram impostos que serão extintos, nos termos da EC 132/2023. A Lei Complementar no 87/96, que dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), possui 36 artigos, e a Lei Complementar no 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), possui apenas 10. A diferença no número de dispositivos é um indicativo da complexidade do tema e do detalhamento da proposta apresentada pelo Executivo, com abordagem de temas típicos de regulamento, ato normativo que detalha comandos de normas hierarquicamente superiores no ordenamento jurídico.

A análise e discussão da integralidade do texto do PLP 68/2024 demandará esforço e tempo considerável. Por este motivo, o presente artigo abordará, de forma sucinta, apenas os aspectos relacionados aos fatos geradores do IBS e da CBS. Apesar do texto ainda estar sujeito a alterações decorrentes das discussões na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, a análise do projeto de lei evidentemente faz-se útil para a compreensão dos temas em discussão, para a apresentação de sugestões de ajustes do projeto pelas entidades privadas e para o início do planejamento de implantação das novas regras nas operações realizadas pelas empresas.

O art. 149-B da Constituição Federal¹, incluído pela EC 132/2023, determina que o IBS (art. 156-A) e a CBS (art. 195, V) terão as mesmas regras em relação a diversos aspectos, inclusive fatos geradores. A proposta de regramento dos fatos geradores foi apresentada nos arts. 4º a 10 do PLP

¹ 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.

68/2024, nos quais são determinadas, em relação aos dois tributos, as hipóteses de incidência, não incidência, imunidades e momento de ocorrência do fato gerador.

O projeto determina que os dois tributos incidirão sobre operações onerosas com qualquer tipo de bens e serviços e sobre operações não onerosas com alguns bens e serviços indicados no projeto de lei, conforme art. 4º².

Aspecto relevante na discussão acerca da incidência dos tributos a ser analisado é a onerosidade. Conforme dicionário Michaelis, oneroso é tudo aquilo “que impõe, envolve ou se sujeita a ônus, obrigações, impostos etc.” ou “que acarreta despesas e gastos; caro, custoso, dispendioso”. Juridicamente as obrigações contratuais podem ser classificadas em onerosas, quando na relação jurídica as partes têm o intuito de auferir vantagem, com obrigações recíprocas. Nas obrigações não onerosas, apenas uma parte assume o ônus e a outra obtém vantagens.

O PLP 68/2024 determina que qualquer operação onerosa envolvendo bens ou serviços estão sujeitas à incidência do IBS e da CBS. O campo de incidência destes tributos também alcança algumas operações não onerosas, expressamente indicadas na lei.

O texto da proposta não apresenta qualquer restrição acerca do tipo de bem alcançado pela incidência dos tributos, sejam eles bens materiais, como imóveis, automóveis, eletrodomésticos e bebidas, ou imateriais, como direitos de imagem e licenciamento de softwares.

Ao definir as operações com serviços o PLP 68/2024 trouxe uma definição *sui generis*, exótica, determinando que são aquelas operações que não envolvam bens. Com esta conceituação supletiva, o legislador buscou incluir toda e qualquer operação onerosa no campo de incidência do IBS e da CBS.

No §1º do art. 4º do PLP 68/2024, o Executivo apresentou lista exemplificativa de atos ou negócios jurídicos onerosos que podem se caracterizar como fornecimento de bens e serviços que estão sujeitos à incidência do IBS e da CBS: alienação, inclusive compra e venda, troca ou permuta e dação em pagamento; locação; licenciamento, concessão, cessão; empréstimo; doação onerosa; instituição onerosa de direitos reais; arrendamento, inclusive mercantil; e prestação de serviços. Deve-se atentar que outros tipos de negócios onerosos podem ser alcançados pela incidência destes dois tributos, pois a proposta enviada pelo Executivo ao Congresso Nacional elenca hipóteses meramente exemplificativas.

No dispositivo supracitado, o projeto utilizou pela primeira vez o conceito de “fornecimento” apresentado no seu art. 3º, II³ e amplamente utilizado ao longo de seu texto. O entendimento

² Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre:

I - operações onerosas com bens ou com serviços; e

II - operações não onerosas com bens ou com serviços expressamente previstas nesta Lei Complementar.

³ Art. 3º Para fins desta Lei Complementar, consideram-se:

deste conceito é fundamental para interpretar dispositivos relativos à incidência do IBS e da CBS, pois representa mudança significativa das hipóteses de incidência em relação aos tributos existentes sobre produção e consumo. Na legislação atual, o IPI trata de produção, o ICMS de circulação de mercadorias e o ISS de prestação de serviços.

No caso da incidência dos tributos sobre as operações não onerosas o PLP 68/2024 apresentou no art. 5º lista taxativa⁴, limitando o campo de incidência a operações expressamente indicadas no seu texto. Neste dispositivo também são indicadas operações onerosas que tenham sido realizadas com valor inferior ao de mercado, ou seja, ao invés de tratar deste tema na base de cálculo dos tributos, a técnica utilizada é a de tributar a parte supostamente desonerada da operação de fornecimento.

O art. 6º da proposta apresenta regras para o caso de fornecimento simultâneo de bens e de serviços sem que haja especificação do valor de cada operação no documento fiscal⁵. Nestes casos, foram introduzidos os conceitos de fornecimento principal e fornecimento acessório. Se for caracterizada a ocorrência de fornecimentos acessórios, nos termos do parágrafo único do art. 6º, a regra de tributação do principal se estenderá aos outros fornecimentos. Se não for possível efetuar esta caracterização, deve-se aplicar a tributação mais onerosa.

...

II - fornecimento:

- a) entrega ou disponibilização de bem material;
- b) instituição, transferência, cessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;
- c) prestação de serviço;

⁴ Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações, ainda que não onerosas:

I - fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal:

- a) do próprio contribuinte, quando este for pessoa física;
- b) das pessoas físicas que sejam sócios, acionistas, administradores e membros de conselhos de administração e fiscal e comitês de assessoramento do conselho de administração do contribuinte previstos em lei;
- c) dos empregados dos contribuintes de que tratam as alíneas “a” e “b”;

II - fornecimento de brindes e bonificações;

III - transmissões, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenha permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte; e

IV - demais fornecimentos não onerosos ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços por contribuinte a parte relacionada.

⁵ Art. 6º Nas operações em que haja o fornecimento simultâneo de diferentes bens e serviços, sem a especificação do valor de cada fornecimento no documento fiscal:

I - serão aplicadas as mesmas regras de tributação do fornecimento principal, caso os demais fornecimentos sejam considerados acessórios; ou

II - será aplicada a maior alíquota ou o regime mais oneroso referente aos bens e serviços fornecidos, nos demais casos.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, consideram-se fornecimentos acessórios aqueles:

I - cuja ocorrência suponha a do fornecimento principal; e

II - que representem até 10% (dez por cento) do valor do fornecimento principal.

Este tipo de operação poderá ser objeto de planejamento tributário pelos contribuintes, impactando, inclusive, na formação dos preços de fornecimento de bens e de serviços visando resultar na menor carga tributária possível e, conseqüentemente, de controvérsias com as administrações tributárias.

Algumas operações foram excluídas do campo de incidência do IBS e da CBS, seja por meio do instituto da imunidade seja por meio da não incidência. As imunidades indicadas nos arts. 8º e 9º do PLP 68/2024 estão em linha com as limitações ao direito de tributar indicadas no art. 150, VI, no art. 156-A, §1º, III e XI, e no art. 153, §5º, todos da Constituição Federal, que restringem a tributação sobre operações realizadas pelos entes federativos; por entidades religiosas e templos de qualquer culto; por partidos políticos; de entidades sindicais de trabalhadores; com livros jornais e periódicos; com fonogramas e videogramas musicais; destinadas ao exterior; com radiodifusão de som e imagem gratuitos; e com ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial.

As hipóteses de não incidência estão elencadas no art. 7º do PLP 68/2024, envolvendo operações tais como fornecimento com relação de emprego, transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, transmissão de bens em operações decorrentes de alienação ou reestruturação societária, e algumas operações financeiras não indicadas como tributadas em capítulo específico da proposta acerca de serviços financeiros.

O último ponto analisado neste artigo é o momento de ocorrência do fato gerador, disposto no art. 10 do PLP 68/2024⁶. A proposta inovou ao considerar a ocorrência do fato gerador em dois momentos distintos, podendo ocorrer no fornecimento ou no pagamento, o que ocorrer primeiro. Tal regra exigirá especial atenção das áreas financeiras e fiscal das empresas, principalmente na parametrização de sistemas de faturamento, financeiro e fiscal.

O entendimento do campo de incidência do IBS e do CBS, com as inovações apresentadas pela EC 132/2023 e pelo PLP 68/2024, e o enquadramento das diversas operações de fornecimento realizadas pelos contribuintes, serão desafiantes para o gestor tributário, pois exigirá atenção às evoluções legislativas e à edição de normas regulamentadoras, além de acompanhamento constante das interpretações doutrinárias, das respostas a consultas a serem apresentadas pelas administrações tributárias e da jurisprudência inaugural acerca de cada tema relacionado aos novos tributos.

⁶ Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento:

- I - do fornecimento ou do pagamento, mesmo que parcial, o que ocorrer primeiro, nas operações com bens ou com serviços, ainda que de execução continuada ou fracionada;
- II - em que se torna devido o pagamento, nas operações de execução continuada ou fracionada em que não seja possível identificar o momento de entrega ou disponibilização do bem ou do término do fornecimento do serviço, como as relativas a água tratada, saneamento básico, gás encanado, serviços de telecomunicação, serviços de internet e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final; e
- III - em que se realiza o pagamento, nas aquisições de bens e serviços pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, que estejam sujeitas ao disposto no *caput* do art. 41 desta Lei Complementar.

Original elaborado em: 18/11/2024