

16.

CBS: A REFORMA DO PIS E DA COFINS

HUGO FUNARO

Introdução

Reformar significa modificar algo para corrigir ou melhorar o seu funcionamento. Quando se fala em reforma legislativa, busca-se aperfeiçoar o sistema jurídico, de sorte a regular adequadamente as condutas abarcadas pelo ordenamento.

Assim, a atividade legislativa reformadora exige a prévia identificação do que não funciona a contento e de um plano para solucionar o problema, evitando mexer na estrutura; no que está bom. É claro que se se concluir que a estrutura esteja condenada, que não tem conserto, tem-se de colocá-la abaixo e fazer uma nova. Como se faz com uma casa.

No caso do sistema tributário, a estrutura está na Constituição Federal. É nela que se encontram as normas atributivas de competência para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios obtenham as receitas necessárias ao exercício de sua autonomia política, administrativa e financeira. Para tanto, a Constituição descreve os fatos econômicos que podem ser tributados por cada ente, estabelece regras de repartição de receitas e define limites para a proteção dos direitos individuais dos cidadãos. Esse conjunto de normas deve formar um todo harmônico com a legislação infraconstitucional, a fim de possibilitar a arrecadação de recursos necessários à atuação do Estado nas áreas que lhe competem, em dimensão compatível com o desejado desenvolvimento econômico e social.

É necessário, portanto, avaliar se, no plano dos fatos, os efeitos das normas que compõem o sistema tributário idealizado pelo Constituinte são condizentes com os valores que se pretendia assegurar e com os objetivos que se visava alcançar, bem como a existência de eventuais antinomias ou lacunas. Tal avaliação deve ser feita de forma periódica, especialmente porque a sociedade e as relações humanas estão em constante mudança, podendo tornar obsoletas normas que outrora tinham plena aplicação e eficácia, sobretudo em matéria tributária. Exemplo disso é a imunidade “dos livros jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (CF, art. 150, VI, “d”), que, embora criada numa época “pré digital”, “*aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias*”, conforme declarado na Súmula Vinculante nº 57, do Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto, entre as diversas emendas feitas na Constituição Federal para alterar as normas informadoras do sistema tributário – principalmente para ampliar a competência dos entes tributantes, em especial da União¹ (vide, e.g., ECs 20/1998, 27/2000, 33/2001, 42/2003, 103/2019) – foi atribuída competência privativa ao Senado Federal para “avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios” (art. 52, XV, incluído no corpo permanente da Constituição Federal, por meio da EC 42/2003).

Nos termos do Regimento Interno do Senado Federal, cabe à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) daquela Casa proceder anualmente à avaliação da funcionalidade do sistema e desempenho das administrações tributárias e aprovar relatório conclusivo, para posterior envio aos Poderes Executivo e Legislativo da União, dos Estados e do Distrito Federal, encaminhando-se, ainda, resumo executivo aos Municípios (arts. 99-A c/c 393-A a 393-F).

¹ Vide, e.g., ECs 20/1998, 27/2000, 33/2001, 42/2003, 103/2019.

Em relatório de outubro/2017, o Grupo de Trabalho da CAE apontou inúmeras disfunções no sistema tributário nacional². Além da carga tributária elevada para o padrão de desenvolvimento brasileiro, destacam-se as seguintes conclusões:

- (a) tributação elevada do consumo de bens e serviços e reduzida dos lucros e rendimentos, levando à regressividade do sistema;
- (b) concentração da arrecadação tributária na União, especialmente na forma de contribuições (cerca de 45% da arrecadação total de tributos do país, na época);
- (c) complexidade e alto custo para cumprimento das obrigações tributárias;
- (d) excesso de litígios tributários;
- (e) cumulatividade tributária, em prejuízo da competitividade das empresas;
- (f) alta tributação sobre a folha de salários;
- (g) excesso de renúncias fiscais ou gastos tributários;
- (h) guerra fiscal do ICMS, gerando distorções na alocação de recursos;
- (i) necessidade de aprimoramento do sistema para tributar adequadamente os bens intangíveis e os negócios e facilidades digitais.

Diante do diagnóstico, o Grupo de Trabalho vislumbrou quatro estratégias possíveis: “i) a suicida, que envolve, paradoxalmente, não reagir ao cenário presente; ii) a conservadora, que passa por realizar mudanças pontuais; iii) a reformista, através da qual pode-se, ao menos, caminhar para onde o resto do mundo se encontra; e iv) a reconstrutora, isto é, modificar todo o sistema tributário.” A recomendação, aprovada pela CAE, foi por seguir a terceira via, mediante a realização de mudanças graduais no sistema tributário nacional, começando pela criação de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e pela reforma do PIS/COFINS.³

² <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>, Acesso em 29/04/2021.

³ O relatório foi aprovado pela CAE em 21/11/2017. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/11/21/distribuicao-da-carga-tributaria-deve-ser-revista-aponta-relatorio-da-cae> Acesso em 29/04/2021.

Essas considerações são importantes Primeiro, por terem sido feitas pelo órgão constitucionalmente competente para a avaliar o desempenho do sistema tributário; segundo, por apontarem as distorções e disfunções do sistema e possíveis caminhos para a sua melhoria.

Nesse sentido, as propostas de reforma tributária atualmente em debate cuidam justamente dos temas indicados como prioritários no relatório da CAE. As Propostas de Emenda à Constituição (PECs) ns. 45/2019 e 110/2019 pretendem criar o IVA; já o Projeto de Lei (PL) 3.887/2020 pretende unificar o PIS e a COFINS numa contribuição sobre operações com bens e serviços (CBS) e tornar mais eficiente o modelo atual de tributação do faturamento/receita.

Tais propostas, frise-se, abordam apenas parte dos problemas indicados no relatório da CAE. Outros projetos deveriam ser apresentados para solucionar as demais patologias constatadas e tornar o sistema tributário funcional, de sorte a promover a justiça fiscal.

Para que o sistema funcione adequadamente, não basta alterar somente a Constituição Federal ou apenas a legislação infraordenada. Temas relacionados à competência para a instituição de tributos e suas limitações, como, por exemplo, o uso indiscriminado de contribuições pela União, ou a tributação de bens intangíveis e os negócios digitais certamente devem ser tratados no plano constitucional. Por outro lado, questões afetas à graduação da carga tributária e sua alocação, à simplificação de obrigações acessórias, à competição fiscal entre as unidades federadas e à redução de litígios dependem da qualidade das leis editadas pelos órgãos legislativos competentes. Afinal, a Constituição não cria tributos, mas apenas define os limites e condições para a sua instituição e cobrança pelos entes políticos.

Portanto, é necessário um esforço conjunto do Congresso Nacional com os demais órgãos legislativos subnacionais a fim de que seja editada a normatização necessária para que, enfim, tenhamos um sistema tributário moderno, eficiente e justo.

1. Interface entre as propostas de reforma tributária (PECs 45 e 110 e PL 3887)

Para além de autorizar a criação de um novo IVA, com regramento mais aderente aos mecanismos aplicados em países desenvolvidos, as PECs 45

e 110 pretendem agrupar nessa rubrica diversos tributos federais, bem como o ICMS e o ISSQN; propõe-se, também, a criação de um imposto seletivo (IS) para desestimular “externalidades negativas”.

A análise aprofundada de tais proposições não é objeto do presente trabalho, mas vale referir que há sérias dúvidas quanto à sua constitucionalidade⁴ e adequação, “seja pelo caráter regressivo, desigual e antifederativo do IBS nelas previsto, seja pela ausência de contornos satisfatórios para o Imposto Seletivo”, como adverte respeitável doutrina⁵.

O que importa salientar, neste momento, é que ambas as PECs propõem a extinção do PIS e da COFINS e a incorporação da respectiva carga tributária ao IVA. Nessa medida, poderia haver relação de prejudicialidade entre tais projetos e o PL 3.887/2020, que também pretende extinguir as referidas contribuições, ou, mais propriamente, consolidá-las no tributo denominado Contribuição sobre operações com Bens e Serviços - CBS, que seria instituído e regulado por uma lei nova, em substituição a diversos diplomas normativos ora vigentes.

Cabe, pois, indagar: convém o Congresso Nacional examinar o PL 3.887/2020 e, eventualmente, aprovar a CBS, se existe a perspectiva de criação, por emenda constitucional, de um IVA que a incorpore?

A resposta é positiva, por duas razões. A primeira é teórica: não se tem certeza de que o IVA virá a ser aprovado, até porque diversas tentativas anteriores de reformar elementos estruturais do sistema constitucional de tributação restaram infrutíferas (e.g., PECs 42/2003, 233/2008). A segunda é pragmática: as PECs 45 e 110, de 2019 estabelecem prazos de transição longos para a completa extinção dos tributos que se pretende

⁴ “Art. 60 (...)”

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.”

⁵ Vide, e.g.: SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto. CARRAZZA, Roque Antônio. *A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I*. Revista Consultor Jurídico, 8 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em 29/04/2021.

substituir pelo IVA (cinco a dez anos), sendo conveniente que, até lá, vigore um regime mais sensato de tributação da receita/faturamento/importação.

Em suma, o PL 3.887/2020 poderá tramitar de forma paralela e independente das PECs 45 e 110, tendo em vista que, no caso de sua aprovação, a CBS vigoraria, ao menos, durante o prazo de transição que venha a ser estabelecido para a sua substituição pelo IVA.

2. Considerações sobre a proposta de criação da CBS

O PL 3.887/2020 é de iniciativa do Poder Executivo. A justificativa para a criação da CBS foi aperfeiçoar “a tributação incidente sobre a receita decorrente de operações com bens e serviços, alinhando-se a um tributo sobre valor adicionado, em substituição às inúmeras formas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, seguindo “as recomendações propostas pela OCDE para melhoria da qualidade do nosso sistema tributário”.

A falta de apoio público do Governo Federal às PECs 45 e 110, aliada à pretendida reforma do PIS/COFINS, sinaliza opção política no sentido de reparar pontualmente os defeitos constatados nas engrenagens do sistema tributário, sem mexer na sua estrutura. Seria uma reforma em etapas (“fatiada”), começando por tributos que têm gerado inúmeros e expressivos litígios entre o Fisco e os contribuintes.⁶

No mérito, a proposição mostra-se adequada, pois as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita, o faturamento e a importação possuem regramento extenso e esparso, envolvendo uma série de regimes fiscais previstos num cipoal de diplomas normativos, com replicação de normas e obrigações acessórias, onerando em demasia as empresas contribuintes.

⁶ No Portal do Supremo Tribunal Federal, há registro de, pelo menos, 19 teses tributárias com repercussão geral reconhecida, envolvendo PIS e/ou COFINS (temas 1, 34, 69, 87, 95, 110, 177, 179, 228, 244, 283, 329, 337, 391, 415, 573, 744, 939, 1.047). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComRG.asp>; Acesso em 29/04/2021. Aliás, a tese 69, que envolve a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições foi alcunhada de “a tese do século”, em razão de seu amplo espectro e elevado valor (RE 574.706//PR).

Note-se que, a despeito de a CBS sugerir uma incidência sobre “operações” (negócios jurídicos) com bens e serviços, o fato gerador continua sendo o “auferimento de receita bruta” e a base de cálculo permanece como “o valor da receita bruta”, porém, até o limite das operações habitualmente realizadas pela pessoa jurídica, o que equivale ao seu “faturamento”⁷. Há, também, a “incidência sobre a importação de bens e serviços”, tendo por base de cálculo o valor aduaneiro do bem e a contrapartida pelos serviços prestados. As destinações da contribuição serão as mesmas atendidas pelo PIS e pela COFINS.

Assim, em substância, a CBS alcança os mesmos fatos econômicos atualmente sujeitos ao PIS/COFINS e se presta aos mesmos fins constitucionais (CF, art. 195, I, b e IV; e art. 239), sendo, portanto, inequívoca a identidade entre as contribuições, nada obstante a mudança do seu *nomen juris*, que, aliás, é irrelevante para determinar a natureza do tributo (CTN, art. 4º)⁸.

Em linhas gerais, o projeto apresenta melhorias no microsistema de tributação da receita/faturamento/importação, podendo ser destacados os seguintes pontos positivos:

a) Simplificação

- Unificação de quatro tributos (PIS, COFINS, PIS-importação, COFINS – importação) em um só (CBS);
- Eliminação de obrigações acessórias em duplicidade, devido à redução do número de tributos a serem informados;

⁷ RE 150755, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993 PP-16322 EMENT VOL-01713-03 PP-00485 RTJ VOL-00149-01 PP-00259; RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215).

⁸ Registre-se que, embora o inciso II do art. 4º do CTN, que considera irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação do tributo para qualifica-lo, tornou-se incompatível com a Constituição de 1988, que conferiu natureza tributária às contribuições e as distinguiu de outras espécies tributárias em função das finalidades para as quais se destina a sua arrecadação (ADI 2925, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005 PP-00010 EMENT VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96).

- Consolidação de textos normativos redundantes ou esparsos (e.g., Leis ns. 9.718/98, 10.637/2002, 10.833/2003, 10.865/2004), num único diploma legal.

b) Neutralidade econômica

- Permissão para creditamento "amplo" da CBS incidente em etapas anteriores;
- Ressarcimento, em dinheiro, de saldos acumulados ao final de cada trimestre calendário.

c) Transparência/ segurança jurídica (redução da litigiosidade)

- Limitação da base de cálculo ao faturamento, líquido dos tributos incidentes na respectiva transação (e.g., ICMS, ISS e a própria CBS);
- Maior clareza quanto aos créditos passíveis de apropriação.

Em contrapartida, há questões que geram perplexidades e deverão ser debatidas de forma aprofundada, conforme a proposição avance no Congresso Nacional. Dentre elas, a que parece justificar maior atenção é a alíquota da CBS, fixada em 12% para as empresas em geral (com poucas exceções), superior à somatória das alíquotas básicas de PIS/COFINS atualmente em vigor para as empresas sujeitas aos regimes de apuração cumulativo (3,65%) e não cumulativo (9,25%).

Na prática, o aumento da alíquota nominal tende a ser economicamente neutro para os contribuintes que já estavam submetidos ao regime não cumulativo de apuração das contribuições, pois haverá limitação da base de cálculo ao faturamento, que compreende apenas as receitas decorrentes das atividades habituais da pessoa jurídica (art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977)⁹, excluindo-se os tributos e outras receitas outrora nela

⁹ "Art. 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."

incluídos (ICMS, ISS, CBS, receitas financeiras, ganhos de capital). Vale dizer, a redução da base de incidência da CBS, em comparação com a do PIS/COFINS, deverá neutralizar o aumento da alíquota para 12%¹⁰.

Entretanto, as empresas sujeitas ao regime cumulativo tendem a sofrer expressivo aumento da carga tributária, especialmente as prestadoras de serviços, cujos créditos passíveis de apropriação certamente não serão suficientes para contrabalancear a maior alíquota da CBS. Isso inclui serviços essenciais, ainda que desenvolvidos em caráter privado, como saúde, educação e transporte, aumentando os preços finais aos consumidores, com impactos sociais e econômicos que devem ser bem ponderados.

Aliás, com a extinção do regime cumulativo de apuração do PIS/COFINS, era de se esperar que houvesse uma calibração da alíquota da CBS considerando, de um lado, o nível de arrecadação anterior e, de outro, o maior número de contribuintes que estariam sujeitos ao regime não cumulativo, a limitação do crédito de PIS/COFINS aos valores “destacados” nas etapas anteriores (eliminando-se, por exemplo, o crédito outorgado de 9,25% nas aquisições tributadas a 3,65%), além da revogação de uma série de desonerações fiscais vigentes.

Disso deveria resultar uma alíquota média da CBS proporcionalmente inferior aos atuais 9,25% de PIS/COFINS, ainda que tenham sido retirados entraves atualmente existentes ao aproveitamento de créditos da contribuição.

No entanto, ao que tudo indica (especialmente a ausência de cálculos oficiais que demonstrem o contrário), a alíquota da CBS foi nivelada “por cima”, o que, se admitido, resultaria em aumento da carga tributária nacional. Até porque, também haverá elevação dos custos de conformidade para as empresas optantes pela sistemática do lucro presumido, na

¹⁰ A inclusão do PIS/COFINS (9,25%) e do ICMS (18%) na base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos corresponde a uma carga efetiva de 11,77% [$9,25\% \times (100+9,25+18)$]. Como a CBS incidirá “por fora”, a alíquota de 12% tende a manter a carga tributária atual para as empresas do regime não-cumulativo, podendo até ser mais vantajosa, considerando que outras receitas que eram tributáveis deixarão de sê-lo. Além disso, poderá haver a apropriação de créditos que outrora não eram admitidos.

medida em que será necessário aprimorar o controle de aquisições de bens e serviços, para viabilizar o aproveitamento dos créditos da CBS.

Curiosamente, as instituições financeiras e afins foram submetidas à alíquota de 5,8% e, ainda, com possibilidade de apropriação de certos créditos por algumas delas, “em razão de especificidades que dificultam a tributação do valor adicionado em cada operação”, como exposto na Exposição de Motivos do PL 3.887/2020.

Ocorre que um grupo muito maior de empresas tem as mesmas dificuldades, porém, foi incluído no “regime geral” da CBS, o que não parece condizente com o princípio da isonomia (CF, art. 150, II). Ademais, a proposta veda a apropriação de créditos da contribuição em relação aos valores pagos às referidas instituições, mesmo que necessárias para o regular desenvolvimento de atividades tributadas pelas empresas sujeitas ao regime geral (como, por exemplo, juros de empréstimo bancários), frustrando, em parte, o discurso da não-cumulatividade “ampla” da CBS, que, aliás, tem assento constitucional (CF, art. 195, §12).

Esse quadro recomenda uma análise criteriosa do aspecto quantitativo da CBS pelo Congresso Nacional, seja quanto à razoabilidade da alíquota básica proposta, seja quanto à conveniência do nivelamento da carga tributária para bens e serviços em geral e, ainda, quanto aos tipos de atividades que deveriam ser submetidas a carga tributária menos gravosa. Além, é claro de outras questões específicas que deverão ser tratadas durante a tramitação da proposta.¹¹

Conclusões

O sistema tributário nacional precisa ser reformado para funcionar adequadamente. Para tanto, devem ser feitas mudanças em âmbito constitucional e legal, de modo a atender, pelo menos, os problemas detectados no Relatório elaborado em 2017, pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, que é o órgão competente para avaliar a funcionalidade do sistema, conforme o disposto no art. 52, XV, da Constituição Federal.

¹¹ Confira-se, a respeito: FUNARO, Hugo; ODORIZZI, Douglas Guidini; CARVALHO, Thúlio José Michilini Muniz de. *O projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado*. Revista Consultor Jurídico, 17 de agosto de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/opiniaao-projeto-cbs-aperfeiçoado>. Acesso em 29/04/2021.

A criação do IBS, previsto nas PECs 45 e 110, de 2019, poderá criar condições para racionalizar a tributação do consumo em âmbito nacional, porém, as propostas deverão respeitar as cláusulas pétreas (CF, art. 60) e não prescindem de legislação infraordenada que implemente as novas regras de forma condizente com a vontade do Constituinte Derivado.

Em paralelo, convém que se dê curso ao PL 3.887/2020, o qual pretende unificar as múltiplas incidências de PIS/COFINS sob a nomenclatura “CBS”, promovendo ajustes na legislação para aperfeiçoar a incidência e cobrança das contribuições sobre o faturamento/receita/importação. Ainda que as referidas PECs venham a ser aprovadas, a CBS seria exigível pelo prazo de transição nelas previsto (estimado entre cinco e dez anos).

Vale dizer, havendo a oportunidade de aprovar rapidamente lei ordinária – cujo processo legislativo é mais simples do que o de uma emenda à Constituição – para simplificar obrigações e mitigar litígios, como propõe o projeto que cria a CBS, não há razão para deixar de fazê-lo, independentemente do prosseguimento das discussões em torno das reformas constitucionais. A reforma do PIS/COFINS seria, de fato, um ótimo ponto de partida para a reforma do sistema tributário nacional, visto que a legislação que disciplina as referidas contribuições é uma das mais complexas do país e, talvez, a maior fonte de litígios entre o Fisco e os contribuintes, ao menos no plano dos tributos federais.

O que se espera é que as discussões de todos os projetos de reforma tributária em curso (ou que venham a ser apresentados) sejam aprofundadas e levem em conta as peculiaridades do sistema federativo brasileiro e as características geográficas do país, que possui dimensão continental e significativas diferenças socioeconômicas entre as diversas regiões. Isso significa que não se pode simplesmente aplicar conceitos teóricos sem projetar os seus efeitos práticos, ou importar mecanismos utilizados em países que possuem modelos políticos ou sistemas jurídicos com características completamente diferentes dos nossos, sem que se façam as adaptações necessárias à realidade brasileira.

É nesse sentido que também o ajuste pretendido pelo PL 3.887/2020 deve ser debatido, sobretudo, no que respeita à adaptação da carga tributária aos diversos setores, considerando as peculiaridades de cada um e a sua função social.