



EM ATUALIZAÇÃO

LEI COMPLEMENTAR

Mariz de Oliveira e
Siqueira Campos
ADVOGADOS

ACESSAR MATERIAL COMPLETO



LEI COMPLEMENTAR

A EC 132/2023 delegou diversas atribuições ao legislador complementar, dentre elas: a instituição de novos tributos, a criação do Comitê Gestor do IBS e a padronização de procedimentos tributários. A tendência é que sejam editadas pelo menos três leis complementares, dentro do prazo de 180 dias previstos na emenda constitucional.

PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES CONFERIDAS À LEI COMPLEMENTAR

- Definir as bases do novo sistema por meio da instituição do IBS da CBS e do Imposto Seletivo.
 - O IBS e a CBS terão os mesmos fatos geradores, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de creditamento (não cumulatividade).
- Regulamentar o Comitê Gestor do IBS.
- Garantir a integração da legislação e do contencioso do IBS e da CBS.

- Regulamentar as exceções (regimes específicos, diferenciados e favorecidos) e definir a lista de produtos da cesta básica nacional.
- Regulamentar a distribuição do dinheiro arrecadado.
- Conferir tratamento diferenciado às cooperativas e empresas de pequeno porte.
- Definir as condições em que as atividades desenvolvidas em prol da Administração Pública terão alíquota reduzida.
- Definir as condições para que o ITCMD não incida sobre as transmissões ou doações destinadas a instituições sem fins lucrativos.
- Preservar a arrecadação tributária.
- Manter tratamento diferenciado para combustíveis não fósseis.
- Disciplinar o *Cashback*.
- Instituir o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá e o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais.

- Garantir o reequilíbrio financeiro dos contratos firmados no período pré-reforma.

INSTITUIÇÃO DO IBS PELA LEI COMPLEMENTAR



- A Constituição Federal delimita as competências tributárias e a lei complementar define critérios necessários para a instituição do tributo: material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo.
- A partir das diretrizes definidas na lei complementar, cabe ao ente federado editar a sua própria lei instituidora do tributo.
- Embora a lei local não possa contrariar as balizas definidas em lei complementar, a primeira tem sido o instrumento normativo utilizado para disciplinar uma série de questões procedimentais relativas ao cumprimento das obrigações tributárias.
- No entanto, a Emenda Constitucional n. 132 sugere o rompimento desse “fluxo de positivação”, pois pressupõe que a própria lei complementar será instituidora do IBS e da CBS e disciplinará os procedimentos para cumprimento das obrigações tributárias, de forma que as leis locais somente poderão tratar das respectivas alíquotas.

PONTOS DE ATENÇÃO PARA A LEI COMPLEMENTAR INSTITUIDORA DO IBS E DA CBS

- Garantir a não cumulatividade ampla.
 - A lei complementar não poderá incorrer nos mesmos vícios da Lei Complementar n. 87/96, que tem limitado sistematicamente a não cumulatividade do ICMS.
 - Portanto, a lei complementar não poderá se valer da prerrogativa de disciplinar o regime de compensação do IBS e da CBS para instituir empecilhos de natureza material, temporal, subjetiva ou quantitativa para a não cumulatividade.
 - A lei complementar deve diferenciar com clareza o que se considera de “uso e consumo pessoal”, de modo evitar qualquer limitação ao creditamento de insumos, pois os Estados costumam empregar conceitos imprecisos de matéria-prima, produto intermediário, produto secundário, material de embalagem, bens de uso e consumo e bens do ativo para mitigar a não cumulatividade.

- Definir a materialidade do IBS e da CBS.
 - Um dos principais objetivos da Emenda Constitucional n. 132 foi garantir uma base ampla para o IBS e CBS, de forma que ela não seja limitada a determinados negócios jurídicos.
 - O legislador complementar deverá observar os conceitos existentes no ordenamento jurídico, mutáveis ou não, burilados ou não pela jurisprudência, sob pena de se tributar manifestações de riqueza além do “consumo”.
 - Espera-se que a lei complementar, a pretexto de garantir uma base de incidência ampla, não se valha de termos ou expressões demasiadamente abrangentes para definir o fato gerador (“qualquer saída”, por exemplo), de modo a evitar que a tributação recaia sobre eventos não onerosos ou neutros.
 - Como um dos pilares da Reforma Tributária é a simplificação do sistema tributário, o legislador complementar deve respeitar os parâmetros definidos pela Lei Complementar n. 95 para a redação das normas.

- Não poderá onerar as exportações.
 - A lei complementar deverá se atentar às hipóteses de exportação indireta e de serviços prestados a destinatários no exterior.
 - É estritamente necessário que a lei complementar atualize o critério atual para caracterização da exportação de serviço – o local do resultado –, pois ele é muito impreciso e tem fomentado um interminável cenário de insegurança jurídica.
 - O Parecer Normativo Cosit n. 1/2018, editado pela Receita Federal, é um referencial importante sobre o assunto, embora ele ainda esteja muito atrelado à ideia de “movimento”, o que não é totalmente compatível com a economia digital.
 - A lei complementar deve ser consentânea com os regimes aduaneiros que viabilizam, por exemplo, a exportação ficta.

- Onerar as importações.
 - Embora o IBS deva ser recolhido ao ente federado de destino da mercadoria, a lei complementar não deve ser imprecisa quanto ao efetivo destinatário da importação, em especial quando a mercadoria é “importada” por um estabelecimento e transferida a outro do mesmo contribuinte, e deve dialogar com as modalidades de importação por encomenda e por conta e ordem, cuja competência para legislar permanece a cargo da União.
 - Como um dos pilares da reforma é a recuperação efetiva dos créditos acumulados, espera-se que o legislador complementar viabilize a sua utilização para pagamento dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.
 - A classificação fiscal dos bens continuará a ser um dos principais motivos de disputa entre o Fisco e os contribuintes, mas o momento é propício para reforçar que os Estados e Municípios não detêm competência para tratar do assunto.

- Garantir que a legislação seja única e uniforme em todo território nacional.
 - A lei complementar deve impedir que a legislação local crie exceções e obrigações acessórias complementares, sob pena de prejudicar um dos principais objetivos da Reforma Tributária, que é a simplificação do Sistema Tributário Nacional.
 - Os conceitos, os procedimentos, a legislação, a interpretação das normas e as decisões administrativas devem ser harmônicos para fins de IBS e CBS, de modo a evitar a complexidade do sistema atual.
- Prever a alíquota de referência do IBS e da CBS para cada esfera federativa.
 - Embora os Estados e Municípios tenham liberdade para definir as alíquotas do IBS, ainda assim elas estarão atreladas às alíquotas de referência para fins de repartição da receita tributária e preservação da arrecadação.

- Definir o sujeito passivo da obrigação tributária.
 - Ainda não está claro se todos aqueles que praticarem negócios jurídicos inseridos no campo de incidência do IBS e da CBS deverão se cadastrar como contribuintes. Critérios atualmente empregados como habitualidade e volume ainda não foram definidos.
 - Embora a Emenda Constitucional n. 132 indique que o legislador complementar poderá prever que qualquer pessoa que concorrer para a realização, execução ou o pagamento da operação poderá ser sujeito passivo do IBS e da CBS, ainda assim ela precisará se atentar aos princípios da capacidade contributiva e da territorialidade.
 - A atribuição de responsabilidade das plataformas digitais não deve ser desarrazoada e elas não devem responder por fraudes cometidas por terceiros. Não faz sentido exigir do intermediador a confirmação se a mercadoria realmente foi entregue no endereço indicado pelas partes ou que ele se responsabilize pela idoneidade de toda a operação durante o prazo decadencial. Isso é papel da fiscalização, que detém poder de polícia.

- Dispor sobre as regras para a distribuição da arrecadação do IBS e da CBS.
 - Ainda não estão claras as diretrizes para a distribuição da arrecadação, pois elas dependem da confirmação de outros aspectos do fato gerador, como a sujeição passiva e a definição do local da operação.
- Definição o destino na operação.
 - É um dos pontos mais sensíveis da Reforma Tributária, pois a tributação sobre o consumo passará a ser orientada pelo Princípio do Destino.
 - Os critérios utilizados pelas Leis Complementares ns. 157/2016 e 175/2020 não se revelaram adequados para esse fim, pois, a pretexto de instituir o Princípio do Destino para determinadas atividades tributadas pelo ISS, foram declarados inconstitucionais pelo STF por promoverem insegurança jurídica (ADI 5835).

- A definição do destino deve ser precedida de uma análise atualizada e contextualizada dos reflexos da economia digital e da propagação de produtos globais. Parâmetros como B2C, B2B, CIF, FOB, circulação física ou jurídica, operações presenciais e operações por conta e ordem (triangulação) devem ser levados em consideração.
- Da mesma forma, devem ser ponderados os formatos de entrega e a potencial intangibilidade dos bens transacionados. Um software pode ser adquirido pela sede de uma empresa, mas utilizado em vários estabelecimentos distribuídos pelo território nacional. O mesmo ocorre com cessões de direitos autorais.
- Se a lei complementar atribuir ao adquirente a obrigação de declarar o seu “destino”, é importante que a fiscalização dessa informação não seja delegada ao fornecedor e que ele não seja responsabilizado por fraudes cometidas pelo primeiro, tal como ocorre com o ICMS (Súmula 509 do STJ).
- Definir regimes especiais de tributação.
 - Um traço marcante da Reforma Tributária foi a definição de determinados segmentos da economia que receberão tratamento especial.

- Esses regimes devem ser assimilados de modo a garantir a máxima eficácia da norma constitucional.
- A Reforma Tributária delegou ao legislador complementar a responsabilidade de definir quais operações, pessoas ou produtos estarão sujeitos aos regimes de tributação específicos, diferenciados ou favorecidos.
- Para os **regimes diferenciados**, o legislador complementar terá liberdade para definir os critérios qualitativos e quantitativos dos negócios jurídicos sujeitos à redução das alíquotas do IBS e da CBS, desde que sejam uniformes em todo território nacional.
 - Até então, esse papel cabia ao CONFAZ, que se valia de convênios e protocolos para definir os critérios para concessão de benefícios fiscais de ICMS, e aos legisladores federal e municipal, ao dispor sobre PIS, COFINS e ISS, respectivamente.
 - A determinação de uma legislação única e harmônica realmente reduz a complexidade tributária, pois as figuras desonerativas atualmente empregadas não são uniformes e geram consequências jurídicas diversas (o efeito de uma isenção é diverso de um diferimento).

- Espera-se que o Congresso Nacional não delegue essa função a outros órgãos de forma indiscriminada.
- Em relação às pessoas, a lei complementar poderá delimitar a condição do vendedor ou adquirente do produto ou serviço, o que pode ser feito a partir de sua inscrição cadastral (CNAE).
- Em relação aos produtos, o desafio é definir se os produtos serão nominalmente indicados ou se a norma fará referência a critérios técnicos, como, por exemplo, à definição empregada pelos órgãos reguladores ou à classificação fiscal atribuída ao produto.
- Em relação às operações, poderá utilizar como critério a destinação do bem (CFOP) ou o volume transacionado, por exemplo.
- Também caberá à lei complementar definir os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero.

- No que tange aos **regimes específicos** de tributação, a Emenda Constitucional n. 132 adotou um critério híbrido, pois optou por designar determinados serviços financeiros e operações com bens imóveis, mas atribuiu ao legislador complementar algumas prerrogativas, ainda que limitadas.
- Por fim, em relação aos **regimes favorecidos**, o papel do legislador complementar consiste em preservar o diferencial competitivo de determinados produtos (combustíveis não fósseis), pessoas (micro e/ou pequeno empresário e produtor rural) ou regiões (Zona Franca de Manaus e ALC).
- Definir a forma e prazo para ressarcimento de créditos acumulados
 - Como desdobramento do princípio da neutralidade, cabe à lei complementar o papel de garantir que os créditos acumulados (saldos credores) na cadeia sejam ressarcidos com celeridade ao contribuinte.
 - Presume-se que contribuinte não precisará se sujeitar a critérios e procedimentos distintos para recuperação de tributos administrados por entes federados distintos.

- A Emenda Constitucional n. 132 teve o cuidado de empregar os termos “manutenção” e “aproveitamento” ao tratar dos créditos acumulados, o que denota sua preocupação de garantir a monetização em favor do contribuinte. Essa diretriz não pode ser limitada pelo legislador complementar, tampouco inviabilizada por obrigações acessórias desarrazoadas.
- Também caberá à lei complementar definir de que forma serão ressarcidos os saldos credores dos tributos que serão extintos.
- Redução do impacto sobre aquisição de bens de capital
 - A escolha pelo creditamento integral, diferimento ou redução de 100% da alíquota denota a intenção de incentivar a modernização dos meios de produção e prestação de serviços.
- Regimes Aduaneiros
 - O texto da reforma é **minimalista** em relação à tributação aduaneira. Atualmente existem diversas divergências entre o ICMS e os regimes aduaneiros tutelados pelo Fisco Federal. A Reforma Tributária é o momento propício para eliminar essas divergências.



- Diversos regimes aduaneiros estão atrelados ao cumprimento de determinados requisitos procedimentais (SPED), que naturalmente precisarão se adaptar à nova realidade.

**Mariz de Oliveira e
Siqueira Campos**
ADVOCADOS



AUTORES:



Marcos Engel



Silvio Gazzaneo



Rodolfo Paiva