

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Liziane Angelotti Meira; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-328-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. . Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar no III Encontro Virtual do CONPEDI.

O direito tributário e financeiro atualmente ganhou importante destaque nos debates acadêmicos, o que se reflete no volume e qualidade de trabalhos apresentados. Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado, com temas que envolvem aspectos primordiais do direito tributário, especialmente: isenção tributária a templos religiosos; assistência mútua em matéria tributária; reforma tributária; tributação oculta e as consequências para a aplicação do princípio da capacidade contributiva; e vedação de privilégios fiscais odiosos.

Uma parte da discussão se voltou a questões especiais da tributação, os artigos e os debates versarem sobre: externalidade ambiental, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e extrafiscalidade; tributação verde, análise da atividade agropecuária e o papel das políticas tributárias sustentáveis para diminuição de externalidades ante as queimadas e desmatamentos crescentes; incentivos fiscais como medida de saúde; o estímulo da redução do imposto autorizada no convênio ICMS no. 153/2019 e sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; mutação constitucional do conceito de mercadoria e circulação de mercaria para a incidência do ICMS.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o processo tributário e o aspecto de transparência entre fisco e contribuintes, abordando trabalhos sobre: impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal; transparência e proteção de dados dos contribuintes: os custos sociais e os limites jurídicos para a implantação da LGPD e do governo digital no âmbito da administração tributária; a privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo; a execução fiscal como instrumento de arrecadação tributária; reflexos dos princípios processuais na atividade probatória do processo administrativo fiscal.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos mais atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas quanto à proteção de dados e à responsabilidade do ente tributante.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Profª. Dra. Liziane Angelotti Meira (FGV-EPPG)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

**APONTAMENTOS SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E O NOVO TRIBUTO
PROPOSTO PELO GOVERNO FEDERAL – CBS.**

**NOTES ON THE TAX REFORM AND THE NEW TAX PROPOSED BY THE
FEDERAL GOVERNMENT - CBS**

Douglas De Oliveira Santos

Resumo

Este artigo tem por objetivo abordar a discussão em cena, decorrente de um consenso que vem sendo formado, de que o Brasil necessita passar por uma forma tributária. Nessa linha de perspectivas, serão destacados os atuais Projetos de Emenda Constitucional que estão em trâmite no Congresso Nacional, discutindo a extinção e criação de novos tributos. O artigo também abordará questões centrais, conceituais e principiológicas, que serão premissas para a realização da Reforma Tributária, seja realizada em fases ou de uma única vez. Por fim, será objeto de análise, o novo tributo proposto pelo Governo Federal, denominado C.B.S.

Palavras-chave: Reforma tributária, Cbs

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to address the discussion on the scene, resulting from a consensus that has been formed, that Brazil needs to go through a tax form. In this line of perspectives, the current Constitutional Amendment Projects that are pending in the National Congress will be highlighted, discussing the extinction and creation of new taxes. The article will also address central, conceptual and principiological issues, which will be premises for the realization of the Tax Reform, whether carried out in phases or at once. Finally, the new tax proposed by the Federal Government, called C.B.S.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax reform, Cbs

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento do presente artigo está alicerçado na análise e apontamentos sobre a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, destacando-se conceitos, princípios e balizas, que devem ser seguidos na elaboração das normas que regulamentarão, em caso de aprovação, um novo sistema tributário, que se espera que seja mais eficaz, menos custoso, transparente, seguro e simples.

Evidentemente, que parase falar em Reforma Tributária, é preciso se ater ao fato de que ela não necessariamente, representará redução da carga tributária, situação que também não significa, que não trará benefícios econômicos para o setor empresarial e para a sociedade de um modo geral.

Notadamente, em se tratando de alteração de aspectos e paradigmas do sistema tributário atual, princípios e premissas também devem ser respeitados e contemplados quando da realização de qualquer modificação legislativa, que é o caminho natural para qualquer reformulação do sistema tributário atual, diante do princípio da legalidade, donde consta previsão de que não haverá tributo, sem Lei que o estabeleça.

Veja-se, portanto, que questão a ser estudada é atual e extremamente relevante, na medida em que após a aprovação da Reforma Trabalhista e da aprovação da Reforma Previdenciária, a Reforma Tributária, que é um tema que já vinha sendo discutido há muitos anos, se tornou ainda mais debatido, passando a ser tratado com maior prioridade tanto pelo Governo, como pelo Congresso Nacional e pela Sociedade Civil, situação que é fruto de um consenso acerca da necessidade de modificar determinados pontos do sistema tributário vigente.

A questão relativa a Reforma Tributária esteve polarizada nos últimos tempos, envolvendo 02 (duas) propostas que estão em discussão no Senado (PEC 110) e na Câmara (PEC 45), sendo que ambas as propostas possuem peculiaridades, contudo, são uníssonas acerca da extinção de vários tributos existentes e da criação de 02 (dois) novos tributos, um incidente sobre a receita bruta dos bens e serviços (IBS) e outro seletivo, incidente sobre produtos que o Governo busca estimular ou desestimular o consumo.

No entanto, recentemente, o Governo Federal apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei 3.887/2020, que propõe a criação de um novo tributo, denominado CBS,

que representa a unificação de outros 05 tributos, e altera substancialmente alguns pontos do sistema tributário atual.

Ao que parece, o Governo Federal posicionou-se de forma a garantir-se na discussão acerca da Reforma Tributária, estabelecendo de antemão premissas que resguardem o recolhimento tributário que interessa a União.

Com efeito, segundo a justificativa apresentada pelo Governo Federal, a proposta de criação da CBS, por meio do Projeto de Lei 3.887/2020, teria como uma das principais funções substituir à atual cobrança das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins, evidente, que a questão deve ser analisada, principalmente diante dos reflexos jurídico-tributários que certamente decorrerão caso a proposta seja aprovada pelo Congresso Nacional.

Para fundamentar a proposta apresentada, o Governo destacou que a pretensão é criar uma alíquota única, com exceção das entidades financeiras, situação que possibilitará que o novo tributo seja calculado e recolhido com maior facilidade, inclusive no que se refere ao cumprimento de suas obrigações acessórias e o pagamento, além de o tributo acabar com a cumulatividade da incidência tributária, mediante a cobrança apenas sobre o valor adicionado.

Nesse mote, o objetivo é a partir de uma análise do contexto da Reforma Tributária, das propostas que já tramitam no Congresso Nacional, e das bases que deverão ser seguidas em seu encaminhamento, verificar e abordar as principais contribuições trazidas pelo Projeto de Lei 3.887/2020, que propõe a criação da CBS, destacando os tributos que serão afetados, as alíquotas, bases de cálculo, incidências, isenções e principais alterações tributárias que podem surgir a partir da aprovação do Projeto.

Igualmente, serão abordados os principais reflexos jurídico-tributários decorrentes de uma possível aprovação da nova contribuição, destacando os principais efeitos que poderão ser irradiados na atividade empresarial e de consumo, sejam pontos negativos ou positivos, decorrentes de uma possível aprovação da proposta, nos termos do texto inicial.

Igualmente, será objeto de análise e estudo, os avanços trazidos pela proposta de criação pelo Governo Federal da CBS, para a discussão acerca da necessidade de se

realizar uma modificação do sistema tributário nacional, com abordagens de algumas das principais questões que tem sido discutidas pela doutrina e nos tribunais, acerca dos reflexos positivos que podem decorrer do aperfeiçoamento do sistema tributário vigente.

Por fim, a partir de meio de pesquisa exploratória e bibliográfica, assentada no método hipotético dedutivo, buscar-se-á compreender as modificações impostas ao sistema tributário atual, em caso de aprovação da nova contribuição.

2. ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Desde a aprovação da Reforma Trabalhista e da Reforma Previdenciária, a Reforma Tributária, que é um tema que já vem sendo discutido há muitos anos, passou a ser ainda mais abordado, além de ser tratado com maior prioridade tanto pelo Governo como pelo Congresso Nacional e pela Sociedade Civil, situação que decorre de um consenso no sentido de que o sistema tributário em vigor necessita de uma reformulação.

A Reforma Tributária vinha sendo discutida até meados do presente ano, por meio de 02 (duas) propostas, uma que tramita perante o Senado (PEC 110) e outra perante a Câmara (PEC 45), sendo certo que nos dois casos, as propostas possuem peculiaridades, contudo, estão em consonância em relação há alguns pontos, como a extinção de vários tributos existentes e da criação de 02 (dois) novos tributos, um incidente sobre a receita bruta dos bens e serviços (IBS) e outro seletivo, incidente sobre produtos que o Governo busca estimular ou desestimular o consumo.

Com efeito, dadas as peculiaridades de cada proposta, é relevante destacar que a PEC 45/2019 propõe a extinção de cinco tributos: três de competência da União (IPI, PIS e Cofins) e dois de estados e municípios (ICMS e ISS). Além desses, a PEC 110/2019 acaba com outros quatro impostos federais (IOF, salário-educação, Cide-combustíveis e Pasep).

A base de incidência do IBS, tributo proposto em ambas as propostas é praticamente idêntica: todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor.

A mudança traria evidentes vantagens, especialmente: simplicidade na cobrança (com o menor número possível de alíquotas e regimes especiais); incidência apenas sobre o consumo; e uniformidade em todo o país.

Com efeito, esse cenário acabou sendo modificado recentemente, diante da apresentação pelo Governo Federal ao Congresso Nacional do Projeto de Lei 3.887/2020, que propõe a criação de um novo tributo, denominado CBS, que representa a unificação de outros 05 tributos, e altera substancialmente alguns pontos do sistema tributário atual.

Assim, se pode entender, que existem atualmente 03 projetos importantes, discutindo o sistema tributário brasileiro, todos eles propondo algum tipo de mudança na forma de tributar no Brasil, situação que é fruto de um consenso de que o sistema tributário atual é ineficiente, e acaba por gerar extraordinários reflexos na vida de todas as pessoas e das empresas, daí porque são importantes os debates e as discussões a respeito dos tipos de tributos existentes no país e a necessidade de se construir uma Reforma Tributária com vistas a atingir um equilíbrio para o desenvolvimento econômico e social Brasileiro.

Nesse mote, é fundamental a participação da sociedade, que precisa ser ouvida e, também deve aprender a questionar as propostas apresentadas, se elas não atenderem às suas reais necessidades e expectativas.

Dentro dessas conjecturas, embora existam 02 propostas de Emenda Constitucional e um Projeto de Lei apresentado pelo Governo Federal, no Congresso Nacional, buscando a alteração do atual sistema tributário vigente, é certo que deve também existir premissas básicas a serem atendidas a partir de uma ideia de reforma tributária, afinal, o que se pretende modificar?

Logo, a ideia no presente artigo não é de destacar o que deve ser feito para que o Brasil tenha uma reforma tributária perfeita, tampouco apresentar a receita certa para isso, mas destacar questões que devem ser avaliadas na proposta de qualquer Reforma Tributária, especialmente, abordando-se a Proposta de Criação da CBS apresentada pelo Governo, seus principais pontos e, igualmente, incrementar a discussão sobre a reforma tributária, deduzindo alguns aspectos que devem ser considerados quando da sua formulação.

A intenção é traçar pontos que devem ser observados no processo de reforma, ressaltando-se já de início, que quando se trata do tema Reforma Tributária, embora muitos passam imaginar uma alteração legislativa para redução da carga tributária, no momento que o Brasil vem passando, é difícil se pensar em diminuição de tributos.

Nesse mote, surge como ponto interessante a ser destacado, o alto grau de carga tributária brasileira, e diante do cenário atual que o Brasil enfrenta, com uma situação de pandemia, recessão financeira e situação fiscal complicada, o espaço para discussão acerca da diminuição de tributos não parece ser campo fértil.

Mas a diminuição do tributo não é a única forma da reforma tributária garantir melhorias para o setor econômico, e isso deve ser evidenciado, pois para o empresário reduzir seu custo, ou o consumidor obter o produto com menor preço, deve haver concentração de esforços para diminuição também da complexidade do sistema tributário, ainda que seja mantida a carga inalterada.

E nessa linha, duas importantes medidas podem melhorar em muito o crescimento e o estímulo econômico, a primeira ligada a simplificação do sistema e diminuição da complexidade e a segunda vinculada a segurança jurídica.

A primeira, como mencionado, está ligada a diminuição da complexidade para o recolhimento tributário, e pode ser aperfeiçoada através de um sistema que permita a diminuição do tempo e dos recursos que são usualmente necessários para que as empresas possam lidar com a burocracia tributária, situação que se melhorada, facilitará o recolhimento tributário e diminuirá o tempo gasto para tal proceder, sobrando assim mais recursos para a atividade produtora.

A segunda, por sua vez, está ligada a segurança jurídica do sistema tributário vigente, posto que atualmente se gasta muito tempo e investimento de recursos em contencioso tributário.

Logo, com a diminuição do contencioso, através da simplificação do sistema de recolhimento e de uma legislação mais clara, haverá um maior grau de previsibilidade dentro do âmbito dos negócios, situação que também acaba por atuar favoravelmente.

Desse modo, no intento de reformar o sistema tributário atual, temos que entender que o Brasil está entre os países mais complexos e ineficientes do mundo no

aspecto tributário, e a simplificação do sistema tributário e o fortalecimento da segurança jurídica, são importantes pilares a serem trabalhados em qualquer ideia de Reforma Tributária, posto que os efeitos positivos nesses casos, são evidentes.

Os dados referentes à quantidade de tempo necessária para o cálculo do imposto devido, os valores demandados em litígios tributários e a demora em seus respectivos julgamentos, a quantidade de novas normas editadas diariamente e a complicada questão federativa são alguns elementos que caracterizam claramente nosso ordenamento tributário, daí porque os mais variados setores clamam por reforma.

Adam Smith, em seu livro *A riqueza das Nações*, apud Lima e Rezende (2017) definiu quatro princípios básicos para um sistema tributário que ele considera ótimo: 1º) Capacidade Contributiva - os indivíduos deveriam contribuir para a receita do estado de acordo com a sua capacidade de pagamento; 2º) Objetividade - o tributo e a forma de pagamento devem estar claros e evidentes para o contribuinte; 3º) Simplicidade - a arrecadação do tributo deve ser feita de maneira que facilite a vida do contribuinte; 4º) Otimização - a arrecadação do tributo deve implicar o menor custo possível para o contribuinte.

Veja-se, que na visão do liberal Adam Smith, o sistema tributário deve ser simples, objetivo e otimizado, justamente para garantir maior efetividade e menor custo para a atividade empresarial.

A necessidade de compatibilizar um sistema tributário efetivo e justo, com a necessidade de recolhimento de tributos para o Estado, é uma tarefa que não é simples.

Isso, porque é evidente a importância do tributo e do Direito Tributário em qualquer sociedade contemporânea, especialmente, porque o recolhimento de tributos é imprescindível para a manutenção do Estado e, isso é indiscutível, sendo claro que o objeto de cobrar tributos é arrecadar, gerando assim receita, posto que para haver tributo, deve existir contribuinte, fato gerador e bem ou serviço que está sendo tributado. Conforme leciona Machado (2007, p.55), a tributação é, indiscutivelmente, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver.

Significa dizer, que sem a tributação, não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. Essa linha de perspectiva, também é defendida por Josiane Minardi (2019, p.21):

O Estado deve captar receitas para custear as necessidades públicas e, com isso, compete à ciência das finanças a investigação dos fatos, explicação dos fenômenos ligados à obtenção e ao dispêndio de dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado. No que se refere ao sistema tributário, oportunas são as lições do Professor Demétrius Nichele Macei, (2012, p.87):

“Todo o sistema tributário gravita entorno do tributo, assim como os planetas do sistema solar em relação ao sol. Esse reúne as normas relativas à instituição do tributo em abstrato, regula a subsunção do fato concreto a essas normas, ou melhor: a incidência dessas normas às hipóteses nelas previstas, estabelecendo os aspectos necessários para a sua cobrança e, por fim, regulamenta a cobrança dos créditos tributários e suas peculiaridades, tais como a sua contribuição, a suspensão de sua exigibilidade, a sua extinção, bem como as garantias e privilégios para sua cobrança”.

Assim, resta claro, que qualquer ideia de alteração do sistema tributário nacional é por demais complexa, e deve contemplar vários pontos, princípios e condições, compatibilizando por exemplo, a necessidade do Estado de arrecadar, com a capacidade contributiva de cada contribuinte, situação que não é tarefa fácil.

Com efeito, nenhuma reforma é simples, e no caso da Reforma Tributária, o caminho é ainda mais tribulado, já que há necessidade de alteração de várias normas Constitucionais, posto que em matéria tributária, a CF trata dos tributos nos artigos 145 a 162, e igualmente o Código Tributário Nacional (CTN) é regulamentado pela Lei 5.172/1966, e conjugadas com outras, essas legislações dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Notadamente, não há como se falar em Reforma Tributária sem contextualizar a relação do Direito Tributário com o Direito Constitucional, em razão de ser a Constituição Federal competente para outorgar poderes aos Entes Federativos para que esses criem e majorem tributos.

Qualquer ideia de Reforma Tributária deve perpassar pela denominada competência tributária, delineada nos limites desse poder de tributar (os princípios constitucionais tributários, imunidades, etc), já que a CF/88 em seu artigo 145 estabeleceu competência para a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Com efeito, além da especial atenção ao aspecto Constitucional, como já destacado acima, quando da discussão e aprovação de qualquer Reforma Tributária, vários princípios de direito tributário e constitucional, devem também ser observados, como o princípio da Legalidade.

Segundo Lenza (2009, p. 684), “*o princípio da legalidade surgiu com o Estado de Direito, opondo-se a toda e qualquer forma de poder autoritário, antidemocrático [e] (...) já estava previsto no art. 4o da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*”.

A análise do princípio da legalidade, em se tratando de reforma tributária, está conjecturada na ideia de que somente a lei pode compelir as pessoas a fazerem ou deixarem de fazer algo, e nessa perspectiva, o princípio da legalidade tributária, é inclusive positivado como norma Constitucional, de modo que, nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado sem que seja por meio de Lei.

Também deve ser observado, quando de qualquer intenção de alteração do sistema tributário, o princípio da capacidade contributiva, que é um princípio que deve orientar todo o sistema tributário, no sentido de que os indivíduos devem contribuir de acordo com a sua capacidade para pagamento, isso significa que quem mais tem, deverá contribuir com uma maior parcela na arrecadação dos impostos do que aqueles que possuem uma menor condição de pagar.

A capacidade contributiva pode ser classificada como quantitativa e qualitativa: a quantitativa evita a tributação em excesso ou o desrespeito ao mínimo existencial do

cidadão; a qualitativa protege o contribuinte de discriminações arbitrárias e de “privilégios odiosos” concedidos a terceiros (Torres, 2005, p. 435).

São pontos que devem ser enfrentados em todas as propostas de alteração do sistema tributário que estão em trâmite no Congresso Nacional, com vistas a garantir maior competitividade, segurança jurídica e diminuir os custos da atividade empresarial.

Os aspectos tributários traçam os destinos de vários seguimentos empresariais, na medida em que empresas acabam por escolher seus centros de distribuição, de produção, com vistas a otimizar os custos tributários, além de dedicar considerável custo com capital de trabalho para fazer frente a burocracia de pagar o tributo, somando-se tais fatos a complexidade da relação tributária, que gera infundáveis discussões no âmbito do processo administrativo ou judicial tributário.

Ainda que não se possa falar em redução de tributos por qualquer das propostas apresentadas, já que não há como se diminuir tributo sem que haja a correspondente diminuição da máquina administrativa, existem outros meios de diminuição do custo tributário, ligados, como dito, a simplificação, eficiência e segurança jurídica em relação ao recolhimento tributário, que podem ser melhorados em qualquer uma das propostas de Reforma Tributária.

3. A NOVA CONTRIBUIÇÃO PROPOSTA PELO GOVERNO FEDERAL – CBS – COMO PROPOSTA DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Feitos os esclarecimentos iniciais sobre o panorama da Reforma Tributária no Brasil, contextualizando-se o atual momento de tramitação de duas propostas de emenda constitucional e um projeto de lei apresentado pelo Governo Federal, faz-se necessário, nesse momento, abordar os principais aspectos da proposta de criação de uma nova contribuição pelo Governo Federal, denominada CBS.

Pois bem, o Governo Federal apresentou um Projeto de Lei que cria uma nova contribuição, a partir da unificação de tributos já incidentes, situação que, como já mencionado acima, acalorou as discussões acerca da Reforma Tributária, especialmente pelo fato de o Governo Federal haver comunicado que a proposta seria uma primeira fase do que o Governo entende que seria relevante para alterar o sistema tributário atual.

Com a apresentação pelo Governo do Projeto de Lei 3.887/2020, que prevê a criação da Contribuição sobre Operações de Bens e Serviços (CBS), em substituição à atual cobrança das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins, as discussões se aprofundaram, pois além de ter destacado que esse seria o primeiro passo de uma reforma maior, a modificação tributária não depende de alteração da Constituição Federal, situação que facilita a tramitação e votação da matéria no âmbito do Congresso Nacional.

A nova CBS proposta pelo Governo Federal, cria um tributo com alíquota de 12%, com exceção das Instituições Financeiras, para quem a alíquota seria de 5,8%, além de implementar um novo modelo de tributação sobre o consumo, que o Governo entende estar mais alinhado aos modernos modelos internacionais.

A nova Contribuição, teria o funcionamento muito parecido com os Impostos sobre Valor Agregado, aplicados atualmente em vários outros países. Neste sistema, cada elo da cadeia credita-se sobre o valor dos insumos que adquire, e recolhe o imposto sobre o valor da venda do produto.

Com uma alíquota única prevista de 12%, com exceção das instituições financeiras, na visão do Governo, o novo tributo tornaria muito mais fácil o cálculo do imposto, além do cumprimento de suas obrigações acessórias e o pagamento.

O texto visa unificar 5 tributos em 1, com a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, tratando-se do Cofins sobre Receitas, Cofins sobre Exportação, Pis/Pasep sobre Receitas, importação e folha salarial.

Para fins de cálculo tributário da CBS, será utilizada a base de cálculo sobre a Receita Bruta e seus acréscimos, como multas e encargos, e não mais todas as receitas, e como não haverá nessa fase, de proposta modificação tributária em relação ao ICMS e o ISS, esses tributos serão destacados no documento fiscal da CBS e a base de cálculo será calculada “por fora”.

ACBS terá sua não cumulatividade operacionalizada da seguinte forma: o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal permitirá o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas posteriores.

Questões também relevantes da proposta, dizem respeito a não tributação sobre exportações, garantida a manutenção dos créditos vinculados, além da incidência sobre

as operações de importação de bens e serviços e o possível aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços correspondentes a própria CBS.

Evidentemente, que em caso de aprovação, a nova contribuição deverá ser documentada e escriturada por documento fiscal idôneo, para possibilitar a apropriação dos créditos, inclusive eventualmente excedente de crédito poderá ser utilizado em períodos posteriores, com possibilidade de ressarcimento ou compensação em períodos trimestrais.

Com efeito, embora somente documentos idôneos sejam admitidos para lastrear a apropriação de créditos, independentemente de equívocos no documento fiscal, o adquirente de boa-fé que comprove o pagamento do preço e a ocorrência da operação poderá manter seu crédito, conforme preconiza a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça.

Essa forma de apropriação de créditos, conforme destaque em documento fiscal, impede incongruências entre o valor da contribuição incidente e o crédito gerado, e simplifica substancialmente a operacionalização da não cumulatividade, de modo a conferir segurança e rastreabilidade aos créditos apropriados.

Daí porque vários processos de trabalho serão impactados positivamente pela adoção dessa sistemática, como a fiscalização dos créditos acumulados e o seu ressarcimento tempestivo.

Segundo a proposta apresentada pela Presidência, com a CBS será possível acabar com a cumulatividade de incidência tributária, com cobrança apenas sobre o valor adicionado pela empresa, situação que inauguraria um novo modelo que vai melhorar as condições de concorrência entre as empresas, com a completa e total desoneração das exportações, ou seja, na visão do Governo, a proposta não seria só uma reforma de PIS e Cofins, mas a inauguração de um modelo, completamente novo, para corrigir duas contribuições que acabaram sendo distorcidas ao longo das décadas.

O crédito da CBS será permitido inclusive nas aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que apuram a contribuição na forma favorecida estabelecida pela Lei

Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, exceto nas aquisições perante Microempreendedores Individuais - MEI.

Nada obstante, a Proposta concedeu isenção da CBS para as receitas decorrentes da prestação de serviços de saúde pagas pelo Sistema Único de Saúde – SUS, decorrentes da venda de produtos integrantes da cesta básica e da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.

Segundo a proposta do Governo, a simplificação pode ser melhor mensurada em números, a partir de uma avaliação de que com a nova CBS, as empresas terão que preencher apenas 9 (nove) campos em suas notas fiscais, em vez dos 52 (cinquenta e dois) campos atuais.

Os campos preenchíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) também seriam reduzidos de 1.289 (mil duzentos e oitenta e nove) para 230 (duzentos e trinta).

Na mesma justificativa apresentada, o Governo Federal encabeçou a proposta a partir do lema de que “quando todos pagam, todos pagam menos”, e a proposta de criação da CBS, seria, portanto, a primeira fase da Reforma Tributária, que o Governo afirmou que realizaria em fases.

Logo, é consenso doutrinário que o Brasil precisa modernizar ou até mesmo substituir o atual sistema tributário, que é caro e complexo, por mecanismos modernos, para estimular a produtividade e o crescimento econômico.

O Governo entende que a proposta da CBS, não se trata de uma terceira via à reforma tributária em discussão do Congresso Nacional, tratando-se de uma proposta aderente e convergente às PECs 45 e 110, já em tramitação no Congresso.

Essas duas Propostas de Emenda à Constituição sugerem alterações no Sistema Tributário Nacional, de modo que o texto apresentado pelo Governo busca enriquecer o debate sobre o tema, auxiliando na construção de um novo sistema tributário mais justo, explicou o secretário especial.

É fato incontroverso que a legislação do PIS/Cofins é uma das mais complexas em vigência no sistema tributário nacional, com sua normatização tendo mais de 2 mil

páginas. As bases de cálculo e fatos geradores dos dois tributos foram sendo sucessivamente alterados nas últimas décadas, gerando mais de 100 regimes especiais de recolhimento, causando uma quantidade gigantesca de discussões judiciais acerca tanto de suas hipóteses de incidência quanto das alíquotas aplicáveis.

Quase 20% dos processos em discussão administrativa na Receita Federal versam sobre PIS/Cofins, e no Poder Judiciário as discussões também se estendem: 25% dos processos em que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atua junto ao Superior Tribunal de Justiça tratam dessas contribuições.

Além do mais, a alíquota única, diminuiria substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. Caso ocorra aprovação, a nova legislação entrará em vigor em 06 meses a contar da data de sua publicação.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Presente trabalho teve por escopo analisar a questão afeta a reforma tributária no Brasil, não com a finalidade de esgotar o tema, mas de trazer apontamentos e reflexões que devem ser considerados na perspectiva de aprovação de um novo sistema tributário no Brasil.

Nesse mote, considerando a existência de duas propostas de emenda constitucional em discussão no Congresso Nacional, com vistas a alterar o sistema tributário Brasileiro, assim como o projeto de lei recém proposto pelo Governo Federal, o que se evidencia, é a existência de um consenso de que o sistema tributário Brasileiro precisa ser alterado, contudo, diante da complexidade da questão, a situação deve ser debatida a exaustão, pois os reflexos de qualquer alteração serão irradiados perante toda a sociedade.

Alguns pontos devem ser observados quando se trata de reforma tributária, especialmente o princípio da legalidade, a segurança jurídica e a justiça contributiva, além

da necessidade premente, de simplificação do sistema atual, questões que se obedecidas, tendem a garantir uma redução de custo no sistema tributário, sem que isso necessariamente represente redução de tributo.

Por fim, não se pode deixar de considerar que a proposta apresentada pelo Governo Federal de criação de um novo tributo, embora possa se mostrar de antemão, como a intenção de já se posicionar sobre as fatias tributárias que lhe cabe, traxa no aspecto da simplificação do sistema, importantes perspectivas, que em caso de aprovação, de fato poderão otimizar a tributação em relação ao atual modelo da Cofins e do Pis/Pasep.

REFERÊNCIAS BRASIL.

Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. BRASIL Senado Federal. Código Tributário Nacional, 1966. Brasil, Projeto de Lei 3.887/2020 <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>, Visto em 15 de dezembro de 2020. Brasil, Projeto de Emenda Constitucional. PEC 45/2019, <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>, Visto em 15 de dezembro de 2020. Brasil, Projeto de Emenda Constitucional. PEC 110/2019, <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>, Visto em 15 de dezembro de 2020. Demetrius Nichele Macei. O princípio da verdade material no processo tributário. <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5821/1/Demetrius%20Nichele%20Macei.pdf> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007. LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. 2019 Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/inter/v20n1/1518-7012-inter-20-01-0239.pdf>> Visto em 15 de dezembro de 2020. LENZA, P. Direito constitucional esquematizado. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009 MINARDI, Josiane. Manual do Direito Tributário. 6ª edição. 2019 Editora Jus Podivm. OLIVEIRA, Dyogo et al. Uma Proposta da Tributação Bifásica: Simplificação, Agilidade e Diminuição do Contencioso Tributário. In: Reforma Tributária: IPEAOAB/DF/Organizadores:

SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrilho Santos.- Rio de Janeiro: IPEA, OAB/DF, 2018. Disponível em: Visto em 15 de dezembro de 2020. PORTELLA, André. Legislação Tributária. –Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação à Distância, 2018. Disponível em: Visto em 15 de dezembro de 2020. SABBAG, Eduardo. Código Tributário Nacional Comentado. 2ª Ed. RJ: Forense; São Paulo: Método, 2018. Reforma Tributária – IPEA – OAB/DF - C:/Users/Douglas/Downloads/Reforma%20tributária_IPEA-OAB_DF.pdf. Visto em 15 de dezembro de 2020. TÔRRES, H. T. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 3, n. 14, p. 23-50, mar./abr. 2005a.

https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/a_importancia_da_reforma_tributaria_brasileira_artigo_cientifico_correcoes_feitas_2.pdf Visto em 15 de dezembro de 2020.