



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

Desde a adoção do IVA tripartido, nos anos 60, nunca houve um consenso político tão grande como o que se desenha atualmente em torno da reforma tributária. O Sistema Tributário desenhado pela EC nº 18/65 e corroborado pelas Constituições seguintes, sem meias palavras, está com prazo de validade vencido.

No entanto, a Contribuição sobre Bens e Serviços, tal como proposta pelo governo, não representa uma verdadeira reforma tributária. Trata-se de mera “atualização” de dois tributos já existentes, o PIS e a COFINS. Embora o cálculo por fora, a exclusão de tributos da própria base e a possibilidade de um creditamento mais amplo caracterizem avanços, não há nenhuma mudança estrutural no Sistema Tributário Brasileiro, tão necessária para a retomada da economia brasileira.

A Ordem dos Advogados do Brasil, com o intuito de colaborar no debate a ser realizado no Congresso Nacional, elaborou uma proposta de emenda ao Projeto de Lei nº 3.887/2020, no qual endereça cinco pontos para aperfeiçoamento:

a necessidade de um ajuste redacional para efetivar a adoção do crédito financeiro;

o aumento escalonado da alíquota de CBS devida pelos profissionais liberais de profissão regulamentada até o patamar de 12%;

a possibilidade de excluir as perdas com inadimplência da base de cálculo do imposto, o repasse compulsório no preço aos contratos vigentes;

a adoção de um prazo para o ressarcimento em espécie do crédito eventualmente acumulado;

e, por fim, a extensão da isenção para as entidades previstas no art. 13 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que atuam em prol do interesse público e não têm finalidade lucrativa.

Esses ajustes aprimoram o projeto da CBS, mas a Ordem dos Advogados do Brasil reafirma a sua convicção de que **o momento é propício para a aprovação de uma proposta mais ousada, ampla, que aproxime o país de outros sistemas tributários mais modernos. Devemos buscar a simplificação e, ao mesmo tempo, a justiça fiscal.**

A situação desperta otimismo. O Presidente da Câmara dos Deputados, Rodrigo Maia, tem mostrado extraordinária habilidade na condução dos debates sobre temas espinhosos, sempre buscando a convergência e o consenso democrático, mas com firmeza e senso de urgência. A tributação do consumo não pode ser vista apenas sob a perspectiva



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

da União Federal, sendo fundamental a participação dos estados e municípios na elaboração de um novo sistema tributário.

Temos agora a oportunidade histórica de fortalecer o nosso modelo federativo, aposentando um modelo que produz distorções gravíssimas há tempos. A OAB irá participar ativamente para contribuir para o aperfeiçoamento do projeto de reforma tributária que, ao adotar o IVA (IBS) como a opção mais viável, simplifica e racionaliza a tributação do consumo, representando um avanço significativo do sistema tributário nacional.

JUSTIFICATIVA

As propostas de alteração ao PL nº 3.887/2020 tem como objetivo aperfeiçoar seis pontos que o texto original deixou de observar.

1) Necessidade de modificar a redação do artigo 9º para efetivar a promessa de crédito financeiro.

Segundo a exposição de motivos, na sistemática de apuração da CBS *“a não cumulatividade será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização da atividade econômica. Todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos.”*

Contudo, o dispositivo legal permite a apropriação do *“crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços”*. Uma interpretação mais restritiva do comando legal (e que já foi acatada pela RFB no passado com norma de idêntica redação¹) deixaria dúvidas quanto a possibilidade de se creditar de valores que serão submetidos à incidência da CBS (como aluguéis e

¹ *“CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE. Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O contrato de edição que implica a cessão de direitos autorais não se equipara nem à compra de bens, pois não há transferência de titularidade dos mesmos, e nem ao conceito de prestação de serviços, pois não há qualquer obrigação de fazer. Assim sendo, as contraprestações pagas pela cessão de direitos autorais não podem ser consideradas como insumos do processo produtivo para efeitos do cálculo de créditos de Cofins. Dispositivos Legais: Lei Nº 9.610, de 1998; Art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003; Lei Nº 10.865, de 2004; e IN SRF Nº 404, de 2004.”* (Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 297, de 18.08.2010)



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

licenciamento de *softwares*), mas não se enquadram como “aquisição de bens” ou “prestação de serviços”.

Assim, para evitar questionamentos e novos litígios por parte do Fisco e Contribuintes, sugerimos alterar a redação para permitir o desconto de créditos sobre todos os *dispêndios* incorridos pela empresa, que tenham sido tributados pela CBS.

Original	Proposta
<p>Art. 9º A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal <i>relativo à aquisição de bens ou serviços</i>.</p> <p>Parágrafo único. Na hipótese de a CBS ser destacada por valor maior que o previsto na legislação, <i>a pessoa jurídica adquirente dos bens e serviços</i> não poderá apropriar crédito em relação à parcela destacada em excesso.</p>	<p>Art. 9º A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito sobre todos os dispêndios incorridos, no montante correspondente ao valor da CBS destacada no respectivo documento fiscal.</p> <p>Parágrafo único. Na hipótese de a CBS ser destacada por valor maior que o previsto na legislação, a pessoa jurídica que incorrer nos dispêndios não poderá apropriar crédito em relação à parcela destacada em excesso.</p>

2) Escalonamento do aumento de alíquota para profissionais liberais

A alíquota geral de 12% sem qualquer tipo de diferenciação acarretará uma grande elevação da carga tributária para os profissionais liberais. Como se sabe, os profissionais liberais (ainda que reunidos em uma pessoa jurídica) não exercem atividade econômica com organização dos fatores de produção, mas unicamente com o próprio esforço intelectual. Diante disso, tem-se que os profissionais liberais não adquirem insumos tributados para fazer face a um aumento imediato da alíquota na forma proposta (de 3,65% para 12%), e podem ter dificuldades em repassar imediatamente o novo tributo aos clientes, especialmente em relação aos contratos já firmados.

O resultado será um absurdo aumento da carga tributária a ser suportado exclusivamente pelos prestadores de serviços, o que afronta a própria justificativa da CBS, que, segundo a própria exposição de motivos “não objetiva gerar aumento de arrecadação em relação aos níveis atuais.”



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

Neste contexto, propõe-se que a alíquota da CBS para os profissionais liberais seja aumentada de forma escalonada, o que permitiria acrescer o valor do CBS paulatinamente, de modo que os consumidores se familiarizem com a sistemática do cálculo “por fora” (já que há mais de meio século o Brasil adotava o cálculo “por dentro”).

Deste modo, evita-se um brutal aumento de 12% sobre o preço do serviço em um momento de grave crise econômica e retração do consumo (que já vem servindo de justificativa para a redução dos preços previamente pactuados, quando não a inadimplência pura e simples).

Recordamos que a implementação progressiva dos tributos unificados sobre o consumo também foi prevista nas PECs 045 e 110, o que demonstra ser uma medida de prudência que vem sendo observada pelo Poder Legislativo.

Por fim, sugere-se a possibilidade de oferecer as receitas à tributação na medida do respectivo recebimento, o que já era admitido para os optantes do IRPJ pelo lucro presumido (art. 20 da MP 2.158-35/2001²). O regime de caixa para profissionais liberais é medida que compatibiliza o pagamento dos tributos com o efetivo recebimento dos honorários percebidos em razão do trabalho, e que se mostrou eficiente ao longo dos últimos anos.

Original	Proposta
Art. 8º A alíquota geral da CBS é de doze por cento. Art. 9º A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços.	Art. 8º-A Em relação às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 55 da Lei nº 9.430/1996, a alíquota da CBS será a seguinte: I – 4,5% (quatro vírgula cinco por cento) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2021; II – 6% (seis por cento) sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2022;

² “Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.”



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

	<p>III – 7,5% (sete vírgula cinco por cento) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2023;</p> <p>IV – 9% (nove por cento) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2024;</p> <p>III – 10,5% (dez vírgula cinco por cento) para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2025;</p> <p>III – 12% (doze por cento) sobre os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2026.</p> <p>§ 1º Os contribuintes previstos no <i>caput</i> deste artigo também poderão oferecer as receitas à tributação na medida do respectivo recebimento.</p>
--	--

3) A exclusão das perdas com inadimplência

Uma grande crítica dos empresários de todo o País ao PIS/COFINS diz respeito ao fato de tais contribuições incidirem sobre as receitas da empresa, aferidas segunda a emissão da respectiva nota fiscal. Ou seja, vendida a mercadoria ou prestado o serviço, é emitida a nota fiscal e o tributo é recolhido aos cofres públicos.

Contudo, caso o cliente deixe de pagar a empresa pelo bem adquirido ou serviço tomado, não há qualquer possibilidade de estorno do tributo anteriormente recolhido. E, apesar das críticas, a mesma sistemática foi mantida para a CBS.

Em outras palavras, mesmo que a empresa não receba qualquer valor pela mercadoria vendida (ou serviço prestado), a CBS deverá ser recolhida aos cofres públicos. Ocorre que não há qualquer justificativa para se exigir tributo do contribuinte em uma operação que gerou prejuízo.

Afinal, como já declarado pelo Decano do STF, Min. Celso de Mello, “a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais: a) que a incorporação dos valores faça-



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.”³

Assim, é necessário que a legislação da CBS observe o princípio da capacidade contributiva (segundo o qual todos devem contribuir com as despesas públicas na proporção de suas riquezas), e permita que o contribuinte possa reaver a CBS recolhida quando sofra a inadimplência em relação a mesma operação.

Registre-se que esta proposta está longe de ser heterodoxa, estando prevista para a apuração do IVA europeu, como se verifica do art. 90 da Directiva IVA⁴:

Disposições diversas

“Artigo 90.º 1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados- -Membros podem derrogar o disposto no n.o 1.”

Por outro lado, caso estes valores inadimplidos venham a ser recebidos no futuro, o contribuinte deverá incluir a receita recuperada na base de cálculo da CBS, evitando o enriquecimento sem causa.

Original	Proposta
Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação. Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor: I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal; II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;	Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação. §1º. Não integra a base de cálculo da CBS o valor: I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal; II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;

³ Voto do Min. Celso de Mello no RE 574706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017.

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=PT>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e IV - da própria CBS.	III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e IV - da própria CBS. §2º Poderão ser excluídos da base de cálculo da CBS os valores recolhidos sobre operações em que foi verificada a inadimplência, total ou parcial, observando a mesma proporção. §3º Caso os valores excluídos na forma do §2º sejam recebidos pelo contribuinte, deverão compor a base de cálculo da CBS no período em que recuperados.
---	--

4) Repasse compulsório

Para justificar o brutal aumento de carga tributária do prestador de serviço, a justificativa da equipe econômica do governo é a possibilidade de repasse ao tomador de serviço, que poderia se apropriar do crédito.

Dessa maneira, para manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos vigentes, é fundamental que a lei disponha a impossibilidade de o fornecedor arcar com o aumento da carga tributária, bem como a obrigatoriedade de acrescer o valor da CBS ao preço contratado, até mesmo para possibilitar o destaque do tributo e sua apropriação como crédito de não cumulatividade.

Nesse mesmo sentido, deve-se incluir previsão de que a CBS será obrigatoriamente adicionada ao preço dos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor da nova contribuição, como forma de garantir que o aumento da carga tributária seja efetivamente repassado ao consumidor final e a não-cumulatividade plena seja respeitada – evitando-se assim que o advento da CBS origine disputas contratuais.

Neste particular, é importante lembrar que este problema já foi enfrentando na entrada em vigor do regime não-cumulativo do PIS/COFINS. Naquela ocasião, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 trouxeram previsão expressa de que os contratos de fornecimento de bens e serviços com prazo superior a um ano continuassem sujeitos ao regime tributário anterior – evitando assim o aumento abrupto da carga tributária sem o repasse deste ônus ao contratante.

No caso da CBS, esta solução deve ser adaptada uma vez que PIS e COFINS serão extintos, impossibilitando que os contratos existentes continuem sujeitos ao



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

regramento anterior, no qual eles se basearam quando foram firmados. Por esta razão, é imperioso que a cobrança da CBS nos contratos de longo prazo existentes seja repassada de forma obrigatória no preço.

Original	Proposta
<p>Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação.</p> <p>Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor:</p> <p>I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal;</p> <p>II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;</p> <p>III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e</p> <p>IV - da própria CBS.</p>	<p>Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação.</p> <p>§1º. A CBS não integrará o preço, devendo ser obrigatoriamente acrescida ao valor da operação e destacada no documento fiscal.</p> <p>§2º. Não integra a base de cálculo da CBS o valor:</p> <p>I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal;</p> <p>II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;</p> <p>III - dos descontos incondicionais indicados no documento fiscal; e</p> <p>IV - da própria CBS.</p> <p>Art. 125. O contribuinte que auferir receitas decorrentes de contratos firmados até o dia imediatamente anterior à data em que esta Lei entrar em vigor deverá, obrigatoriamente, acrescer o custo da CBS ao preço, cujo encargo financeiro será suportado pelo contratante.</p>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D. F.

5) Prazo de ressarcimento

Muito embora o PL nº 3.887/2020 preveja a possibilidade de ressarcimento em espécie do crédito acumulado, não há qualquer previsão de quanto tempo o Poder Público poderá dispor para apreciar o pedido e devolver os tributos.

Por isso, sugere-se a adoção do prazo de 60 (sessenta) dias para depósito em conta corrente do contribuinte, período mais que suficiente para que se faça uma análise prévia quanto a procedência do pedido. Vale destacar que este prazo já é adotado pelo Governo para a devolução de créditos em alguns regimes tributários especiais.

Posteriormente, no prazo de 5 (cinco) anos, a Administração Tributária deverá solicitar todos os documentos que entender necessários para fazer uma análise aprofundada e, então, proferir uma decisão sobre o pleito do contribuinte. Evidentemente, em caso de indeferimento, o contribuinte deverá interpor os recursos cabíveis na legislação para o processo administrativo tributário.

Original	Proposta
<p>Art. 14. O saldo de créditos existente ao término do trimestre calendário poderá ser utilizado para:</p> <p>I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; ou</p> <p>II - solicitação de ressarcimento.</p> <p>Parágrafo único. Ficam vedadas as utilizações de que trata o caput quando houver saldo devedor da CBS.</p>	<p>Art. 14. O saldo de créditos existente ao término do trimestre calendário poderá ser utilizado para:</p> <p>I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, na forma do art. 74 da Lei 9.430/1996; ou</p> <p>II - solicitação de ressarcimento na forma do art. 73 da Lei 9.430/1996.</p> <p>§1º. Ficam vedadas as utilizações de que trata o caput quando houver saldo devedor da CBS.</p> <p>§2º O valor objeto da solicitação prevista no inc. II será creditado na conta bancária do contribuinte no prazo máximo de 60</p>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

	<p>(sessenta) dias a contar da respectiva apresentação.</p> <p>§3º A devolução de que trata o §2º não implica o deferimento do pedido, que permanecerá sob condição resolutória de sua ulterior homologação pelo prazo de 05 (cinco) anos.</p> <p>§4º Em caso de não homologação da solicitação de ressarcimento, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar o pagamento dos valores antecipadamente devolvidos na forma do art. §1º, acrescido dos encargos moratórios previstos na legislação federal e da penalidade prevista no art. 88, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência do ato que não a homologou.</p> <p>§5º Em caso de não pagamento no prazo previsto no §4º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União.</p> <p>§6º No prazo previsto no §4º, é facultado ao sujeito passivo apresentar os recursos administrativos contra o ato de não homologação do ressarcimento, previstos no §§ 9º, 10 do art. 74 da Lei 9.430/1996, aplicando-se ainda o disposto no §11 do mesmo artigo.</p>
--	--

6) Isenção para entidades representativas das categorias profissionais ou econômicas

Em derradeiro, o PL 3887/2020 deixa de mencionar as entidades sem fins lucrativos, como associações e fundações, no rol das pessoas isentas da CBS (artigo 21). Ocorre que, historicamente, essas entidades gozam de isenção da COFINS e recolhem o



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

PIS pela alíquota diferenciada de 1% sobre a folha de salários (artigos 13 e 14, inciso X da MP 2.158-35/2001).

Tais entidades não auferem receitas, mas possuem ingressos, além de serem agentes imprescindíveis ao Estado Brasileiro, de forma que a ausência de previsão expressa no projeto poderá acarretar uma desnecessária judicialização do tema, o que será extremamente pernicioso, tanto para o Terceiro Setor, como para o próprio Governo.

O CFOAB pede, portanto, que o PL 3887/2020 contemple, não apenas os indicados no artigo 21, mas todos aqueles constantes do artigo 13 da MP 2.158-35/2001:

Original	Proposta
<p>Art. 21. São isentos da CBS:</p> <p>I - os templos de qualquer culto;</p> <p>II - os partidos políticos, incluídas as suas fundações;</p> <p>III - os sindicatos, federações e confederações; e</p> <p>IV - os condomínios edifícios residenciais.</p> <p>Parágrafo único. As isenções estabelecidas no caput não se aplicam às receitas decorrentes do exercício de atividade econômica contraprestacional com habitualidade ou em volume que caracterize intuito empresarial.</p>	<p>Art. 21. São isentos da CBS:</p> <p>I - os templos de qualquer culto;</p> <p>II - os partidos políticos, incluídas as suas fundações;</p> <p>III - os sindicatos, federações, confederações;</p> <p>IV - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997;</p> <p>V - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no 9.532, de 1997;</p> <p>VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;</p> <p>VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;</p> <p>VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;</p> <p>IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e</p> <p>X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no</p>



Ordem dos Advogados do Brasil

Conselho Federal

Brasília - D.F.

	<p>art. 105 e seu § 1o da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.”</p> <p>Parágrafo único. As isenções estabelecidas no caput não se aplicam às receitas decorrentes do exercício de atividade econômica contraprestacional com habitualidade ou em volume que caracterize intuito empresarial.</p>
--	--

Aproveito o ensejo para renovar protestos de elevada estima e distinta consideração.

Atenciosamente,

Felipe Santa Cruz
Presidente Nacional da OAB

Luiz Gustavo Bichara
Procurador Especial de Direito
Tributário do CFOAB

Eduardo Maneira
Presidente da Comissão Especial
de Direito Tributário do CFOAB