

Fato gerador da CBS no mercado interno

02.09.2020 8 minutos de leitura

Desde o anúncio do Projeto de Lei (PL) 3.887/20, trava-se uma discussão teórica entre juristas: afinal, a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) é um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA-Federal), nos moldes internacionais, ou nada mais é do que uma reedição do PIS e da Cofins?

Temos para nós que a CBS, no regime geral, é, sim, um IVA-Federal e representa importante evolução no nosso sistema tributário. Porém, alguns ajustes no PL são recomendáveis para delimitar a materialidade do tributo (o "fato gerador") e reduzir incertezas na sua aplicação.

Modelo de IVA-Federal e o art. 195 da Constituição Federal

Na Exposição de Motivos do PL, consta a intenção de alinhar a legislação brasileira "ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado". O próprio nome do tributo e art. 1º do PL evidenciam o objetivo de criar uma contribuição que incida sobre "operações com bens e serviços".

A CBS pretende ser, assim, um IVA-Federal brasileiro, seguindo as melhores práticas internacionais, em nítido alinhamento com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e com o IVA-Dual que se encontram em discussão no Congresso Nacional.

Contudo, por nascer antes e de forma independente, o PL tem o desafio de aglutinar o conceito do IVA e, ao mesmo tempo, observar os limitadores do art. 195, I, b da Constituição Federal para as contribuições: auferimento de receita ou de faturamento.

Para harmonizar o novo tributo com o modelo de IVA-Federal e com o texto constitucional, os arts. 2º e 7º do PL preveem a incidência da CBS sobre "o auferimento da receita bruta", conforme definida pelo art. 12 do Decreto-lei 1.598/77 (DL), "em cada operação".

O fato gerador da CBS pressupõe, portanto, a combinação de (a) "receita bruta" auferida em (b) "operação" com (c) "bens e serviços".

O PL buscou ser econômico nas palavras, até para capturar novos negócios que venham a se desenvolver no futuro. À luz da cultura brasileira de interpretação da legislação tributária, da ausência de rol expresso de isenções e das experiências com PIS/Cofins, entendemos ser necessário adicionar na lei definições dos vocábulos que compõem o fato gerador da CBS e ainda não estão bem construídos juridicamente – apesar das manifestações dos tribunais superiores.

Definição de "receita bruta" e de "operação"

O art. 12 do DL 1.598/77, a que remete o PL, define "receita bruta" como o produto da venda de bens, o preço da prestação de serviços, o resultado obtido em operações de conta alheia e as demais "receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica". A alteração desse dispositivo pela Lei 12.973/14 buscou mitigar contencioso (como incidência de PIS/Cofins sobre receitas financeiras de bancos), mas trouxe novas controvérsias acerca da determinação da "atividade principal" ou "objeto principal".

Na experiência internacional, como resume a professora especialista, dra. Melina Rocha Lukic[1], o IVA incide sobre o "fornecimento" ("supply") ou "provisão" ("provision") de bens ou serviços.

Essas expressões são de tradução imprecisa para a língua portuguesa e não possuem tradição no Direito Tributário pátrio, mas seu conteúdo econômico pode ser encontrado no vocábulo "operação", trazido pelo PL. Para interpretar essa expressão, podemos utilizar a experiência com o ICMS, já que o art. 155 da Constituição Federal prevê a sua incidência sobre as "operações relativas à circulação de mercadorias".

O STF, ao analisar a incidência de ICMS quando não havia transferência de propriedade, assentou que "operações" presumem um ato mercantil[2]. Em outra oportunidade no STF, o min. Marco Aurélio, apoiando-se na lição de Aliomar Baleeiro, consignou que "o sentido jurídico de operação direciona a negócio jurídico"[3].

No dizer de José Eduardo Soares de Melo[4], também fundado no entendimento de outros doutrinadores[5], "operações configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de um ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou prioridade)".

Assim, "operação" é um termo mais amplo, o qual posteriormente é restringido, para fins de ICMS, pelo complemento "circulação de mercadorias".

Para nós, sem prejuízo de reflexões mais profundas, na CBS, uma "operação" pressupõe, no mínimo, um negócio jurídico, de natureza empresarial, entre duas ou mais pessoas, válido e eficaz, incondicionado, oneroso[6], e que estabeleça obrigação de dar, de fazer ou ambas.

Por essa definição, as "operações" não implicam, necessariamente, transmissão da propriedade plena sobre o seu objeto, abrangendo negócios que transmitam apenas direitos de uso e gozo (como a locação de bens).

Definição de "bens e serviços"

Para que a CBS siga o modelo de IVA-Federal, é importante agregar à "operação" um complemento que remeta a uma atividade empresarial culminando na oferta de algo que seja passível de consumo, em última instância, por pessoa natural.

Voltando ao artigo da professora Lukic, no cenário internacional, o IVA reúne essas características ao definir "serviços" em caráter residual (tudo que não é "venda de bem", ou tudo que não é "bem", dependendo do país).

No Brasil, é discutido se os direitos ("intangíveis") são "bens" ou "serviços" para fins do IBS e, agora, da CBS. O PL gera dúvida ao equiparar "intangíveis" a

"serviços" somente para fins da importação (art. 61, §1º), nada dispondo sobre intangíveis no regime geral de CBS no mercado interno[7].

O Código Civil classifica direitos como espécies de "bens", ora imóveis (art. 80), ora móveis (art. 83), o que poderia sugerir o enquadramento de direitos como "bens" para fins da CBS[8].

Na legislação societária, os intangíveis são espécie de ativo não-circulante e se definem como "direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia"[9]. Contabilmente, o Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) define intangível como "ativo não monetário identificável sem substância física", tais como softwares, patentes e direitos autorais[10]. Os dispêndios com esses direitos podem ser contabilizados como custo de ativos ou como despesa, a depender de alguns fatores.

Sobre o conceito de "serviço", o STF vem ampliando o seu alcance, saindo da visão tradicional de obrigação de fazer e abrangendo obrigações de dar, como ocorreu nos recentes julgados que tratam do ISS sobre planos de saúde e contratos de franquia[11].

Na prática, a diferenciação entre "bens" e "serviços" não parece ser importante, desde que a base de incidência seja ampla. O legislador deve consignar expressamente sua intenção na lei, fazendo constar, por exemplo, que a expressão "bens e serviços" – como um conjunto – abarca "direitos".

Conclusões práticas

Cabem importantes aprimoramentos no PL para delimitar o fato gerador da CBS, acrescentando definições de "operação" e "bens e serviços", nos moldes aqui apresentados, fazendo-se os ajustes necessários nos arts. 1º, 2º e 7º.

Por não constituírem "receita bruta" e/ou por não decorrerem de "operação com bem e serviço", devem estar fora da base de incidência, por exemplo:

- Rendimentos de participações societárias (dividendos, resultados de equivalência patrimonial e JCP, mesmo aqueles auferidos por holdings);
- Receitas financeiras (juros, descontos, abatimentos em renegociações, variação cambial de direitos de crédito e obrigações em moeda estrangeira e resultados de contratos derivativos, com ou sem finalidade de hedge, com a necessária adequação do art. 35 da Lei 10.637, para eliminar a referência à CBS);
- Receitas de avaliação a valor justo (AVJ) e a valor presente (AVP), testes de recuperabilidade (impairment) e provisões;
- Receitas de operações com ativos não-circulante, como a alienação, empréstimo e usufruto de ações; e
- Quaisquer doações, indenizações e subvenções (devendo ser eliminada a referência à CBS no art. 30 da Lei 12.350/10, pois este traz condições desnecessárias para a não-incidência sobre subvenções).

A delimitação dos termos para operações no mercado interno deve ser consistente com aquelas utilizadas para a CBS na importação e para a sistemática de apuração de créditos, atingindo a não-cumulatividade plena

proclamada na Exposição de Motivos[12].

Acreditamos na CBS como um IVA-Federal brasileiro. Consideramos que os aprimoramentos sugeridos no texto do PL, ao mesmo tempo em que preservam o desenho do tributo, eliminam dúvidas de participantes de mercado, aumentam a segurança jurídica e reduzem a potencial litigiosidade, em linha com os objetivos do legislador.

Este artigo foi escrito por nossos sócios Daniel Loira, João Paulo Cavinatto e pela advogada Rafaela Canito, todos da área Tributária. A publicação foi veiculada pelo portal Jota no dia 02/09/2020, clique aqui e confira a matéria na íntegra.

[1] LUKIC, Melina Rocha. Análise e proposta do fato gerador do IBS na reforma tributária do Brasil. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/politicas-tributarias/analise-e-proposta-do-fato-gerador-do-ibs-na-reforma-tributaria-do-brasil-15052020>>. Acesso em 21 de agosto de 2020.

[2] AI 131.941, julgado em 09/04/1991.

[3] RE 158.834, julgado em 23/10/2002.

[4] MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 13-14.

[5] O autor cita: CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170 – inédito., 1981, p. 170 – inédito. São Paulo: Disponível em: . Acesso em 21/08/2020; e GIARDINO, Cleber. ATALIBA, Geraldo. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, V. 25 e 26, p. 104.

[6] Quando se agrega "receita bruta" a "operação", o requisito de onerosidade já está pressuposto.

[7] A intenção do legislador é abranger operações com direitos, como se vê na Resposta 1.16 divulgada pelo Governo Federal, que trata de "item envolvido na operação". Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programa-s/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas.pdf>>. Acesso em 21 de agosto de 2020.

[8] Arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

[9] Art. 178, §1º, II, e art. 179, VI, da Lei 6.404/76

[10] Não entramos no mérito de operações que são contabilizadas como "ativo intangível" em razão da sua essência, mas divirjam dessa natureza sob uma perspectiva jurídica.

[11] Sobre planos de saúde, RE 651.703, julgado em 28/02/2019. Sobre contratos de franquia, RE 603136, julgado em 29/05/2020.

[12] Na redação atual do PL, há uma inconsistência entre a base de débitos (receita bruta auferida "em cada operação", arts. 2º e 7º) e de créditos ("aquisições de bens e serviços", art. 9º), que deve ser corrigida.