

Perguntas e Respostas da CBS

Contribuição sobre Bens e Serviços

(versão 2 – 2021.04)

1. O que é a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS?

A Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) está sendo proposta pelo Governo Federal para substituir a Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em suas diversas modalidades: Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita; Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários; Cofins incidente sobre a receita; Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

2. O que acontecerá com a Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas governamentais?

A Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre receitas governamentais, cobrada das pessoas jurídicas de direito público interno, continuará existindo e, portanto, não será substituída pela CBS.

3. Para onde a receita da CBS será destinada?

A CBS terá as mesmas destinações que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Embora instituída com fundamento de validade no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, ou seja, como uma contribuição para o financiamento da seguridade social, estão mantidas as destinações do art. 239, da Constituição Federal (que recepcionou a Contribuição para o PIS/Pasep). Para a seguridade social, que abrange ações relativas à saúde, à previdência e à assistência social, são destinados 82,02% da arrecadação da CBS; ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), que financia o programa do seguro-desemprego e o abono salarial anual, são destinados 12,95% da arrecadação da CBS; e para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, 5,03% da arrecadação da CBS.

4. Quais as principais diretrizes consideradas na estruturação da CBS?

A CBS foi estruturada com base no que se chama de “[IVA moderno](#)”, ou seja, como um tributo que incide apenas sobre o valor adicionado, de base ampla,

alíquota única, reduzidíssimas hipóteses de isenção ou tratamento diferenciado, não incidente na exportação, mas incidente na importação.

As premissas fundamentais da CBS são:

a) incidência sobre base ampla, procurando capturar qualquer tipo de consumo, sejam bens, serviços, ativos intangíveis, serviços financeiros ou qualquer outra utilidade;

b) incidência sobre as receitas decorrentes de todas as operações de circulação jurídica dos bens e serviços (sem sentido amplo, como definido no item a), não se restringindo a determinadas etapas da cadeia econômica, como ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI));

c) crédito financeiro e imediato: todas as aquisições tributadas geram crédito imediato, inclusive os investimentos, como aquisição de máquinas, equipamentos e quaisquer outros ativos não-circulantes (como ativos intangíveis). Créditos acumulados poderão ser objeto de pedidos de ressarcimento trimestralmente ou poderão ser compensados com quaisquer outros tributos federais, inclusive contribuições previdenciárias e Imposto de Renda na Fonte no pagamento de salários; e

d) alíquota uniforme, ou seja, não há distinção de carga tributária sobre o consumo de bens, serviços ou intangíveis.

São essas premissas que garantem simplicidade para as empresas que recolhem a CBS e transparência para o cidadão-contribuinte, que saberá de fato quanto estará pagando ao governo federal quando do consumo de bens, serviços ou outras utilidades.

5. Quais as vantagens da CBS em relação ao PIS/Pasep e a Cofins?

A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação apresenta problemas jurídicos e econômicos relevantes, tais como:

a) cumulatividade, tanto porque persiste existindo o regime de apuração cumulativa quanto porque as hipóteses de apuração de créditos são limitadas no regime de apuração não cumulativa, e nem todas as situações de créditos acumulados geram ressarcimento ou compensação;

b) complexidade decorrente da necessidade de diversas regras distintas para apuração de créditos a depender do tipo de despesa, além da subjetividade na interpretação do conceito de “insumos” e a quais atividades ele se aplica (se poderia ou não ser utilizado pelo comércio);

c) Deterioração da base de tributação, assimetria de tratamento entre os contribuintes e incremento da complexidade em razão dos mais de 100

dispositivos que ampliam a relação de itens beneficiados com alíquota zero, e mais de 20 regimes especiais que permitem aquisições com suspensão de incidência;

d) falta de transparência sobre o valor efetivamente cobrado, já que a alíquota prevista na lei pode incidir sobre bases muito distintas, há incidência de tributos sobre tributos, além das restrições à não-cumulatividade, de lado, e os créditos presumidos ou ampliados, de outro.

A CBS terá aplicação homogênea de suas regras, as quais foram construídas com base em modelos mais modernos de tributação sobre o valor adicionado. As principais vantagens da CBS em relação às contribuições substituídas são:

a) não cumulatividade plena, ou seja, todas as aquisições tributadas geram crédito da CBS e os créditos acumulados poderão ser ressarcidos ou compensados indistintamente, em qualquer situação;

b) regras homogêneas, aplicáveis a todos os setores econômicos, e independente da forma de organização dos negócios, inclusive do regime de apuração do imposto de renda (neutralidade econômica);

c) isonomia de tratamento entre as empresas, garantindo que haja livre concorrência – condição essencial para que o consumidor adquira bens e serviços melhores e a menores preços;

d) fim dos regimes especiais – antes necessários em razão das muitas restrições que haviam na apuração, devolução e compensação de créditos da Contribuição para o PIS/PASES e da Cofins, com regras uniformes e objetivas que garantem simplicidade, previsibilidade, segurança jurídica e que reduzem drasticamente o contencioso;

e) fim das múltiplas formas de apuração do tributo, o que reduz os custos de cumprimento da legislação, diminuindo também a incidência de erros que geram multas e desgastes aos contribuintes para emissão de certidões negativas;

f) desoneração dos investimentos e das exportações, dado que está garantida a plena apropriação imediata dos créditos e a compensação ou devolução trimestral;

g) transparência para o contribuinte, que saberá que o percentual de tributo destacado notas fiscais será aquele efetivamente pago ao governo.

6. Por que a desoneração de investimentos e das exportações se dá mediante devolução ou compensação dos créditos acumulados e não mediante regimes especiais de suspensão ou diferimento da CBS?

Regimes especiais que suspendem ou diferem o pagamento de tributo visando desonerar determinada etapa de circulação (inclusive importação) de determinados bens geram complexidade e insegurança jurídica. Como em geral eles requerem habilitação do contribuinte e posterior controle para verificação do atendimento a condições, esses procedimentos impõem custos de conformidade e estão sujeitos a interpretações divergentes entre o Fisco e Contribuinte. Essas divergências ensejam Autos de Infração e posteriormente se convertem em processos administrativos ou judiciais, alimentando os terríveis dados atuais que são divulgados sobre o pagamento de tributos e o contencioso tributário no Brasil.

Além disso, esses regimes especiais tornaram-se desnecessários com a sistema de crédito integral e imediato da CBS. A natureza dos bens ou serviços não mais importa. A CBS paga na aquisição de bens do ativo imobilizado (equipamentos e outros bens corpóreos) ou de intangíveis (softwares, sistemas etc.) gera crédito imediato e integral para o adquirente. Esse crédito pode ser compensado com a própria CBS devida, com outros tributos federais (inclusive contribuições previdenciárias ou IRRF de salários pagos aos empregados), ou ressarcido em dinheiro trimestralmente.

7. Como será a transição para a CBS?

A Lei da CBS produzirá efeitos 6 meses após a sua publicação, para que seus benefícios sejam visíveis e concretizados no curto prazo.

Serão respeitadas as isenções referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins que tenham sido concedidas por prazo certo e de forma condicional, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional.

8. Como funcionará a cobrança da CBS?

A CBS é um tributo cobrado das empresas, embora seu contribuinte de fato seja o consumidor final.

Ao vender bens ou serviços (inclusive aqueles relacionados com a economia digital), as pessoas jurídicas devem destacar o valor da CBS na Nota Fiscal (ou documento equivalente, no caso de não haver obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal, como é o caso das locações).

Segundo a regra geral do PL 3.887/20, a CBS destacada na Nota Fiscal é calculada mediante a aplicação da alíquota de 12% sobre o valor dos bens ou serviços vendidos. Não se incluem nesse valor outros tributos incidentes sobre essa mesma operação, ou seja, o ICMS, o ISS e a própria CBS.

Do valor total dos débitos de CBS (somatório dos valores destacados nas Notas Fiscais de vendas) podem ser descontados os créditos de CBS que a pessoa jurídica possui. Esses créditos são apropriados quando ela adquire bens ou serviços de terceiros (somatório dos valores destacados nas Notas Fiscais de compras).

Essa metodologia de confronto entre débitos e créditos garante a não-cumulatividade, ou seja, garante que não haja incidência do tributo “em cascata” (em todas as etapas de circulação dos bens e serviços).

O valor de CBS devido pelas pessoas jurídicas resulta da diferença entre a contribuição incidente sobre as vendas (débitos) e a contribuição incidente sobre as compras (créditos).

Dessa forma, cada pessoa jurídica somente paga a CBS sobre o valor agregado aos bens e/ou serviços que vende.

Observação: para facilitar o entendimento e a objetividade deste documento, os termos “compra” e “venda” não estão sendo usados aqui apenas com seu sentido jurídico-estrito, devendo ser considerado o conteúdo econômico da operação (qualquer forma de transferência de bens ou serviços para terceiros, como venda, permuta, cessão ou licenciamento de direitos etc.)

9. A sociedade brasileira será beneficiada pela instituição da CBS?

Com a simplificação e a modernização do sistema tributário brasileiro, todos ganham: as empresas, os cidadãos e o governo.

A substituição da Contribuição ao PIS e da Cofins facilitará a vida das empresas, que passarão a gastar menos tempo e dinheiro com o pagamento de tributos, dedicando-se mais à sua atividade principal.

Além disso, regras gerais aplicadas a todas as empresas indistintamente tornam o ambiente de negócios mais justo, trazem mais segurança jurídica e estimulam a concorrência leal, resultando bens e serviços de mais qualidade e com preços mais baixos.

Um ambiente competitivo estimula as empresas a melhorarem seus processos produtivos, o que resulta em mais emprego e renda para toda a sociedade.

A CBS também estimulará o exercício da cidadania fiscal, pois o seu valor constará de forma destacada e transparente na nota fiscal de compra de bens e serviços. Ao saber quanto paga de tributos, o cidadão passa a atuar de forma mais efetiva no exercício da democracia, exigindo as contrapartidas do Estado e serviços públicos de melhor qualidade. No sistema atual, a carga tributária mostrada na Nota Fiscal é estimada de acordo com premissas controversas, dada a complexidade e especificidade das regras, que variam conforme o tipo e o tamanho da empresa, o fornecedor, o cliente, o tipo de bem ou serviço etc.

10. Como a CBS vai gerar transparência para a sociedade sobre o tributo pago?

O primeiro fator que contribuirá para que os consumidores saibam quanto de carga tributária federal existe nos bens e serviços adquiridos, será a mudança na forma de cálculo da CBS.

A Contribuição ao PIS e a Cofins incidem sobre o preço total dos bens e serviços, incluindo outros tributos incidentes na mesma operação, além das próprias. Sobre o preço fixado pelo vendedor, são adicionados o ICMS (quando mercadorias, energia elétrica e serviços de comunicação), o ISS (quando serviços) e as próprias contribuições PIS/Cofins (chamado “cálculo por dentro”, aplicável também ao cálculo do ICMS).

O exemplo ilustra a diferença entre a atual forma de cálculo do PIS/COFINS e da CBS:

	CÁLCULO ATUAL (POR DENTRO)	CÁLCULO DA CBS (POR FORA)
A. VALOR DA MERCADORIA	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
B. ALÍQUOTA 12%	12,00%	
C. VALOR DEVIDO	R\$ 1.363,64	R\$ 1.200,00
C.1 FORMA DE CÁLCULO	$A * [B / (1 - B)]$	$A * B$
D. DIFERENÇA		-R\$ 163,64
D.1 REDUÇÃO PERCENTUAL		-12,00%

O segundo fator que contribuirá para que a sociedade saiba quanto efetivamente paga de tributos está relacionado à não cumulatividade plena da CBS. De acordo com o mecanismo de débito (nas saídas) e créditos (nas entradas), o tributo não incide em cascata, eliminando a cumulatividade que esconde um aumento de carga tributária. A incidência da CBS sobre as várias etapas de produção dos bens e serviços faz com que a base de cálculo para o tributo seja maior, resultando em mais arrecadação, para além dos 12% identificados na Nota Fiscal de venda ao consumidor final.

11. Quais regimes especiais, benefícios fiscais e isenções serão mantidos e por que?

No Projeto de Lei da CBS todos os benefícios fiscais e regimes diferenciados foram revistos com vistas à adoção de regras uniformes de tributação, nos moldes das recomendações dos organismos internacionais e especialistas em reforma tributária em países em desenvolvimento.

Em razão de ser um Projeto de Lei, benefícios fiscais e regimes diferenciados previstos na **Constituição Federal** não puderam ser modificados. Esse é o caso das (i) pessoas físicas, que não podem ser contribuintes da CBS e, por isso,

criou-se um crédito presumido na aquisição de produtos *in natura* ou na subcontratação do serviço de transporte de carga por transportador autônomo.

Também é a situação (ii) das cooperativas, (iii) das empresas optantes pelo Simples Nacional, (iv) da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, e (v) das entidades beneficentes de assistência social.

Algumas isenções foram inseridas **apenas para fins de esclarecimento**, já que não se trata de operações tributáveis, dado o desenho da CBS como um tributo sobre o consumo. São elas: atividades típicas dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, dos sindicatos, das federações e confederações, dos condomínios edifícios residenciais e dos atos praticados entre as cooperativas e seus associados (atos cooperativos), exceto as cooperativas de consumo.

Até que um programa de devolução do tributo para as pessoas de baixa renda seja implementado, também foi mantida a isenção para os produtos da **cesta básica** (listados no Anexo II do Projeto de Lei) e para os serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.

As vendas de imóveis residenciais novos ou usados para as pessoas físicas estão isentas pela **dificuldade técnica** de cobrança dos tributos sobre o consumo no caso de bens de longuíssima duração. A ideia é que os tributos sobre o consumo não incidam sobre a propriedade dos bens imóveis, mas sobre sua utilização ao longo do tempo. Assim como os alugueis são pagos pela fruição do imóvel de terceiros e representam o consumo de um serviço de habitação, o mesmo deveria ocorrer com o imóvel próprio. A dificuldade no caso dos imóveis próprios é mensurar esse consumo periodicamente, já que a incidência do momento da compra, como ocorre com os demais bens, gera um ônus financeiro representativo.

12. Quais os aspectos positivos de um sistema uniforme de incidência da CBS, sem regimes diferenciados de apuração e creditamento, benefícios fiscais, alíquotas múltiplas e isenções?

Segurança jurídica, redução de litígios, melhora da relação entre Fisco e contribuintes, isonomia, concorrência leal, estímulo à eficiência, produtividade e crescimento econômico, transparência da carga tributária ao contribuinte de fato (consumidor final) e direcionamento eficiente da fiscalização para combate à sonegação.

Quando as regras valem para todos e todos pagam a mesma carga tributária, nem as empresas (contribuintes de direito, que estão obrigadas ao recolhimento do tributo) e nem o Fisco perdem tempo e dinheiro com disputas de interpretação sobre o tratamento aplicável à situação concreta.

A multiplicidade de regimes de apuração, formas de creditamento, alíquotas diferenciadas, alíquotas ad rem e ad valorem, regimes monofásicos e de

substituição tributária, isenções etc., multiplicam exponencialmente as possibilidades de interpretação, sendo fonte constata de divergência.

É essa divergência de interpretação das inúmeras regras diferenciadas que estimula a burocracia, incrementa os custos de conformidade e as dificuldades de fiscalização, prejudica a concorrência leal entre as empresas e gera insegurança jurídica e litígios duradouros.

13. A proposta deixou de incluir isenções tributárias para organizações do terceiro setor, exceto as que são reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social. Essas organizações serão tributadas?

A adoção da “receita bruta” como fato gerador da CBS tornou possível a simplificação da legislação anterior porque tornou desnecessária a especificação de diversas situações em que pessoas jurídicas ou receitas seriam isentas, teriam alíquota zero ou seriam não-tributadas.

Nesse contexto, as receitas auferidas por organizações do terceiro setor que não se caracterizem como contraprestação pela fruição de um serviço ou aquisição de um bem, como é o caso das doações, não serão tributadas.

De outro lado, a exploração de atividade econômica como a venda de bens e a prestação de serviços será tributada, ainda que a contraprestação seja revertida em benefício da associação.

As anuidades e contribuições associativas deverão ser tributadas, porque são contraprestações pelo serviço prestado pela associação, ainda que seja um serviço caracterizado pela disponibilização de determinada estrutura à disposição dos associados.

Isso ocorre porque a CBS é um tributo que onera consumidor de bens e serviços e não as pessoas jurídicas, que apenas recolhem o montante devido ao governo, adicionando-o ao preço.

14. Por que a CBS será cobrada na venda de livros?

A venda de livros e do papel destinado à sua impressão são imunes à cobrança de *impostos*, nos termos do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal. Tal imunidade não se estende às contribuições para a seguridade social, como é o caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em 2014, no entanto, foi concedida isenção legal dessas contribuições sobre a receita decorrente da venda de livros e do papel destinado à sua impressão.

Não existem avaliações sobre que indiquem que houve redução do preço dos livros após a concessão da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Não foi identificada nem correlação entre uma coisa e outra, tampouco

relação de causalidade entre a redução das contribuições e eventual redução do preço dos livros.

Na CBS, todos os benefícios fiscais e tratamentos diferenciados foram revistos com o objetivo de avaliar sua efetividade. Em sendo identificado o benefício para a sociedade (redução dos preços e estímulo ao consumo de bens meritórios), caberia ainda identificar qual a camada da população que estaria se beneficiando.

De acordo com dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2019 (POF), famílias com renda de até 2 salários mínimos não consomem livros não-didáticos e a maior parte desses livros é consumido pelas famílias com renda superior a 10 salários mínimos.

Neste sentido, dada a escassez dos recursos públicos, a tributação dos livros permitirá que o dinheiro arrecadado possa ser objetivo de políticas focalizadas, assim como é o caso dos medicamentos, da saúde e da educação no âmbito da CBS.

15. Qual o fato gerador da CBS?

A CBS incide sobre a receita bruta decorrente das operações com bens e serviços, tanto no mercado interno como nas importações (artigos 1º e 2º do PL 3.887/20).

A definição de receita bruta consta do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, que a define como produto da atividade de bens e serviços, não se restringindo a um conceito pré-determinado de bem ou serviço (inciso IV). Assim, os serviços financeiros de intermediação, o serviço de leasing, a locação de bens móveis ou imóveis, os serviços de franquia etc., embora possam ter um conceito mais restrito para fins de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), são tributáveis pela CBS.

A importação de serviços inclui as operações com intangíveis, sejam elas cessões ou licenças de direitos de distribuição, de uso de determinado software (aplicativos), serviços de armazenamento (cloud) etc.

16. A CBS incide sobre as receitas financeiras? E sobre os dividendos?

A CBS não incide sobre as receitas financeiras, sejam elas decorrentes de aplicações financeiras, juros sobre capital próprio ou variação cambial positiva, pois não se caracterizam como receita bruta. O mesmo ocorre com outras receitas, como os dividendos ou o resultado positivo de equivalência patrimonial, pois não decorrem de operações com bens e serviços, ainda que sejam interpretados em seu sentido amplo, como pretendido pelo inciso IV do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A CBS foi desenhada sob a lógica econômica de um tributo sobre o consumo, cobrado das várias empresas ao longo do processo de agregação de valor (daí o nome IVA – Imposto sobre Valor Adicionado).

As receitas financeiras e os dividendos, assim como o resultado positivo de equivalência patrimonial não representam, por si só, valor adicionado. O valor adicionado em cada etapa do processo produtivo é representado pelos salários, lucros e juros e aluguéis quando pagos a pessoas físicas.

De fato, se tudo que a empresa adquire pronto e coloca em transformação gera direito de crédito quando for tributado, sobram apenas as pessoas físicas como agentes de transformação que agregam valor naquela etapa do processo produtivo.

Assim, os dividendos, juros sobre capital próprio ou os ganhos em aplicações financeiras serão tributados indiretamente por comporem o “lucro”, que é parcela do valor adicionado. A tributação em separado dessas receitas, além de ensejar uma dupla tributação indevida no campo da CBS, faria retornar a dificuldade para definição de receita, em que se mistura a lógica da tributação da renda com a lógica tributação do consumo.

Observação: não nos esqueçamos que o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define receita bruta para delimitar o lucro operacional das pessoas jurídicas.

17. A CBS incide sobre o “faturamento”, a “receita bruta”, a “receita” ou sobre a “venda de bens e serviços”?

A CBS poderia incidir sobre “o faturamento ou a receita”, nos termos da alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

A incidência da CBS sobre o faturamento identifica-se à incidência sobre a receita bruta, nos termos já consolidados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Desde a época do FINSOCIAL esses termos são debatidos nos tribunais superiores. Os *leading cases* são os Recursos Extraordinários nº 150.755-1/PE e 150.764-1/PE.

No Recurso Extraordinário n. 150.755-1/PE, questionava-se se era possível a incidência da contribuição ao FINSOCIAL sobre a receita bruta das prestadoras de serviços. Ao final, o Supremo Tribunal Federal (STF) definiu que sim, pois a noção de receita bruta existente à época no direito positivo (artigo 12, do Decreto-Lei 1.598/77) e na própria legislação da contribuição ao FINSOCIAL (artigo 22, §§1º e 4º, do Decreto-Lei 1.940/82, com as alterações do artigo 22, do Decreto-Lei 2.397/87) coincidia com a noção corrente de faturamento. Portanto, embora a distinção entre um termo e outro, teoricamente, existisse¹,

¹ Cf. voto do Ministro Sepúlveda Pertence (BRASIL, STF, Recurso Extraordinário, 1992, p. 532).

não encontraria respaldo no que dispunha o direito positivo, pois a noção de receita bruta, entendida nos termos do que dispunha o artigo 22, do Decreto-Lei 2.397/87, estava em consonância com o sentido de faturamento presente na Constituição (noção corrente do termo).

No Recurso Extraordinário 150.764-1/PE reiterou-se a coincidência entre as acepções de *faturamento* e *receita bruta*. Segundo o Ministro Ilmar Galvão, a legislação questionada utilizou para a definir *receita bruta* o mesmo conceito de *faturamento* que existia para efeitos fiscais, qual seja, *o produto de todas as vendas* e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade essa exigida somente nas vendas mercantis a prazo.

Após a instituição da Cofins pela Lei Complementar nº 70, de 1991, o tema voltou ao STF por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1, de 1º de dezembro de 1993 (ADC 1). No julgamento, mais uma vez reconheceu-se que a identidade conceitual dos termos, já que a LC 70/91 definiu *faturamento* como “a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”².

A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e a Lei nº 9.718/98 fizeram o tema novamente ser apreciado pelo STF, pois equiparavam *faturamento* à *receita bruta* e a *receita bruta* à *receita total*.

Decidiu-se, nos autos dos Recursos Extraordinários 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR, que o faturamento se equiparava à receita bruta derivada das operações próprias do negócio das empresas (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços), mas não à receita total, que também incluiria os dividendos, juros sobre capital próprio etc.

O resultado prático da incidência da CBS sobre o faturamento/receita bruta é que a tributação se opera sob a lógica do um tributo sobre valor adicionado, ficando limitada às operações que destinam bens e serviços ao consumidor final, evitando a incidência em cascata por meio da não-cumulatividade.

18. As discussões sobre os conceitos de “bem” e “serviço” são relevantes para a aplicação da CBS?

Os conceitos ontológicos de bens (como coisas corpóreas) de serviços (como obrigações de fazer), que vieram sendo construídos para fins de incidência do ICMS e do ISS não possuem a lógica econômica dos tributos sobre o consumo por detrás de sua interpretação e, por isso, não podem ser aplicados indistintamente na incidência da CBS.

O que dá validade jurídica a essa interpretação é a incidência sobre a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, cujas menções a bens e

² Voto do Min. Moreira Alves (BRASIL, STF. Ação Declaratória de Constitucionalidade, 1993, p. 5).

serviços não estão restritas à definição constitucional de competências de Estados e Municípios. A interpretação ampla dos termos “bens” e “serviços” ficou ainda mais clara depois da alteração do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, para inclusão do inciso IV (atividade ou objeto principal da pessoa jurídica).

19. Como a CBS afeta a tributação de serviços de *streaming*?

A incidência da CBS sobre serviços de *streaming* varia conforme as pessoas jurídicas que fornecem esses serviços estejam domiciliadas no Brasil ou no exterior. Se as pessoas jurídicas fornecedoras de serviços de *streaming* estiverem domiciliadas no Brasil serão contribuintes da CBS como todas as demais pessoas jurídicas domiciliadas no país. Se as pessoas jurídicas fornecedoras de serviços de *streaming* estiverem domiciliadas no exterior, os contribuintes da CBS serão os importadores do serviço. No caso de importadores pessoas jurídicas, caberá a essas o recolhimento. No caso de importadores pessoas físicas, as fornecedoras serão responsáveis pelo recolhimento da CBS.

A inovação trazida pela CBS foi justamente a responsabilização das pessoas jurídicas fornecedoras de serviços de *streaming* e domiciliadas no exterior pelo recolhimento da CBS incidente na importação desses serviços pelas pessoas físicas.

Para que as fornecedoras possam cumprir as obrigações estabelecidas na legislação da CBS, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) disponibilizará cadastro simplificado que pode ser feito pela internet.

A atribuição da obrigação de recolhimento do tributo sobre o consumo pelas empresas fornecedoras de serviços digitais domiciliadas no exterior está em consonância com as [recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico](#) (OCDE) para a adaptação dos sistemas tributários nacionais aos desafios da tributação da economia digital, e já foi adotada por diversos países do mundo.

20. Haverá a possibilidade de creditamento do valor pago por mão de obra?

O valor pago pelo trabalho das pessoas físicas, seja sob a forma de salários, utilidades ou contraprestação por serviços prestados como autônomos, compõe a principal parcela do valor adicionado no processo produtivo.

São as pessoas que transformam bens em outros bens, serviços em outros serviços, usam bens em prestações de serviço e usam serviços para a venda de bens. Excetuando o trabalho, o lucro do empresário e eventual renda do capital auferida por locador ou mutuante pessoa física, todo o resto são insumos envolvidos (economicamente, e não fisicamente) no processo de transformação dos bens ou serviços.

Neste sentido, o creditamento pelo pagamento de mão-de-obra só seria possível mediante a criação de um crédito presumido cujo montante representaria enorme subsídio no âmbito de um IVA.

O crédito financeiro é uma forma de operacionalizar a tributação do consumo ao longo das etapas do processo produtivo, evitando que o tributo incida em cascata. Quando os bens e serviços já tributados geram crédito integral e imediato para seus adquirentes, só resta o valor adicionado pelo trabalho ou capital a ser tributado.

Isso não significa que a CBS tribute mais ou tribute menos a força de trabalho. A tributação do valor adicionado é apenas uma técnica que permite a cobrança do tributo sobre consumo ao longo do processo de produção e circulação de bens e serviços. Isso traz eficiência arrecadatória ao tributo, evitando sonegação, sem complicações excessivas para as empresas.

O valor arrecadado com a tributação do valor adicionado, operacionalizada mediante o sistema de créditos e débitos da CBS, representa exatamente o valor que está sendo pago pelo consumidor final na aquisição de bens e serviços, conforme demonstra o exemplo abaixo:

CBS – alíquota de 10%



$$\text{CBS} = 10 + 2.000 = \text{R}\$ 2.010$$

Incidência indevida em cascata, aumenta a tributação de forma indevida.

CBS como tributo sobre o consumo deve ser **R\$ 2.000** e não **R\$2.010**

Isso é viável pela aplicação da técnica da não-cumulatividade



$$\text{CBS} = 10 + 1.990 = \text{R}\$ 2.000$$

Neste modelo, as empresas apenas arrecadam o imposto, mas quem efetivamente paga é o consumidor final.

21.A apropriação de créditos da CBS na contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços pode aumentar o fenômeno da “pejotização” e inibir ainda mais a contratação de trabalhares pelo regime CLT?

Não. O crédito da CBS decorre da CBS paga na contratação de pessoas jurídicas. Ou seja, o crédito decorre da oneração da pessoa jurídica com a incidência da CBS. A pessoa jurídica contratada, diferente da pessoa física, será contribuinte da CBS e deverá adicioná-la ao valor da sua contratação. A incidência dos 12% de CBS sobre a prestação de serviços onera apenas as pessoas jurídicas e por isso gera direito de crédito para o contratante.

A escolha pela contratação de uma pessoa jurídica ou uma pessoa física para a prestação de serviços pode ser influenciada pela incidência de outros encargos (trabalhistas e previdenciários, por exemplo), mas não pela CBS. A CBS é neutra caso a escolha seja por uma pessoa física (sem incidência de CBS) ou uma pessoa jurídica (com incidência da CBS e seu respectivo crédito).

Ainda, a reforma tributária não altera a aplicação das regras da relação trabalhista entre contratante e contratado.

22. A aquisição de intangíveis, inclusive direitos de uso, direitos de distribuição etc., também permitirá o creditamento da CBS?

Sim. Uma das premissas fundamentais da CBS é a concessão de crédito financeiro. Quaisquer aquisições tributadas darão direito de crédito ao adquirente. O adquirente deverá obter e manter a guarda do documento fiscal ou equivalente relativo à operação para que sejam possíveis o controle e a fiscalização por parte da Administração Tributária.

Assim como o conceito restrito de serviços ou bens não se aplica ao fato gerador da CBS, não pode ser aplicado ao creditamento. A impossibilidade de creditamento de serviços que se caracterizem como obrigações de dar, de bens intangíveis, cessões ou licenças de direito geraria cumulatividade, contrária à lógica da CBS.

23. As pessoas jurídicas que vendem produtos da cesta básica poderão manter os créditos apropriados na aquisição de bens ou serviços vinculados às receitas isentas?

As receitas isentas da CBS não permitem que a pessoa jurídica aproprie créditos em relação aos bens e serviços adquiridos e vinculados à receita isenta. Essa é a regra geral, aplicável aos produtos da cesta básica.

Esta regra foi permitida que o benefício fique restrito às fases posteriores à colheita e/ou industrialização dos bens, diminuindo o valor da renúncia fiscal e, consequentemente, evitando o aumento da alíquota padrão da CBS para os demais bens e serviços.

De qualquer modo, o benefício está sendo avaliado pelo Ministério da Economia, dado que a [evidência](#) indica que a maior parte das reduções de IVA são apropriadas pelos varejistas, não sendo repassadas ao preço para o consumidor final.

Por fim, reitera-se que parcela majoritária dos estudos acadêmicos apontam os subsídios governamentais diretos, e não as desonerações tributárias, como melhores formas de distribuição de renda.

24. Como funciona a cobrança da CBS sobre as instituições financeiras?

A CBS prevê uma sistemática de apuração própria para as instituições financeiras:

- a) o fato gerador é mensal;
- b) a base de cálculo é o valor da receita bruta mensal deduzida das exclusões de base de cálculo permitidas expressamente;
- c) não poderão apropriar créditos em relação às suas aquisições; e
- d) os adquirentes dos serviços dessas instituições financeiras não poderão apropriar créditos da CBS.

As regras adotadas pela CBS para tributação das instituições financeiras são as mesmas adotadas para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Não houve redução e nem aumento da carga tributária para as instituições financeiras, mas a nova alíquota reflete a nova forma de cálculo da contribuição, em que se excluem da base de cálculo outros tributos sobre consumo e a própria contribuição.

A definição dessa sistemática própria para as instituições financeiras ocorre porque as atividades que elas desenvolvem, precipuamente a intermediação financeira, não encontram semelhança nas atividades das demais pessoas jurídicas.

O IVA baseia-se em destaque do imposto na nota fiscal: compras geram crédito, vendas geram débito--o contribuinte recolhe a diferença (débito menos crédito). Esse método funciona bem na indústria, no comércio e nos demais serviços, mas não funciona na intermediação financeira, que é baseada em spread. Funciona sim em instituições financeiras para os serviços remunerados por tarifa: por exemplo, cobranças pela manutenção de contas-correntes de depósito, por operações de câmbio etc.

Como o sistema de débito e crédito (notas fiscais) não funciona para o spread, os países da União Europeia e quase todos os países do mundo que têm IVA sujeitam ao IVA as tarifas (cobradas por serviços específicos, como assessoria financeira, aluguel de cofres etc.) e isentam o spread. Os créditos só podem ser aproveitados na proporção dos débitos. Isso gera cumulatividade, mas a cumulatividade seria muito maior se os bancos pagassem IVA sobre o spread, já que bancos não emitem notas fiscais e, portanto, os clientes dos bancos não

poderiam recuperar, como em toda operação B2B, o IVA pago. A preocupação de limitar a cumulatividade é não onerar o custo do crédito para os tomadores.

Vale a pena mencionar duas variantes. Um é o modelo de Israel, mais gravoso: o banco é isento de IVA mas paga um imposto especial calculado sobre o valor agregado (base = total de receitas menos total de despesas). A CBS sobre instituições financeiras assemelha-se ao regime israelense.

Outro é o modelo da Nova Zelândia: as tarifas são tributadas, o spread é isento, mas todo o IVA pago nas compras é creditável. Neste modelo, os bancos recebem todo mês, tal qual exportadores, restituições de IVA.

25. A CBS de 12% significa aumento de benefício fiscal para montadoras instaladas no Nordeste?

O regime automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste está previsto nos arts. 11-B e 11-C da Lei nº 9.440, de 2007. O benefício consiste em crédito presumido do IPI, calculado pela aplicação da alíquota conjunta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas de veículos no mercado interno, em cada mês. Este valor é, então, multiplicado por um fator que diminui com o passar do tempo, chegando-se ao montante do crédito presumido de IPI. É o que determinam o § 2º do art. 11-B e o § 2º do art. 11-C da mencionada Lei.

Conforme consta da redação atual do § 2º do art. 11-B e do § 2º do art. 11-C da citada Lei nº 9.440, de 1997, os mencionados créditos presumidos de IPI são calculados atualmente mediante aplicação das alíquotas monofásicas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à venda de automóveis, quais sejam 2% e 9,6%, respectivamente (art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002), somando 11,6%.

Considerando que no PL 3.887 os veículos não estão sujeitos ao regime monofásico de cobrança da CBS, estabeleceu-se que a alíquota aplicável ao cálculo dos referidos créditos presumidos de IPI será a alíquota geral da CBS, qual seja, de 12%.

Por fim, é importante ressaltar que, por se tratar de benefício referente ao IPI, ele será objeto de avaliação, análise e revisão quando da discussão sobre o destino deste imposto no âmbito da reforma tributária.