

Seminário AASP (Associação dos Advogados de São Paulo) / IASP (Instituto dos Advogados de São Paulo), realizado nos dias 13 e 14 de setembro de 2023: **Reforma Tributária – sugestões ao Senado Federal**

Relatório mesa 4: As leis complementares da PEC 45 – desafios

Palestrantes:

Adriana Stamatto de Figueiredo
Elisabeth Lewandowski Libertuci
Renato Nunes

Relatores:

Susy Gomes Hoffmann
Mário Luiz Oliveira da Costa

Íntegra dos debates em <https://youtu.be/5F-HQtHNpDA>

I. Perguntas formuladas aos palestrantes:

1. (sujeição passiva) A PEC 45 prevê que lei complementar regulará a responsabilidade tributária de quem concorrer para a realização, execução ou pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliado no exterior. Há necessidade ou conveniência em serem alteradas as hipóteses de interesse comum e demais situações já disciplinadas no CTN? O dispositivo fere o princípio da capacidade contributiva e ampliaria em demasia a responsabilização tributária?

2. (saldos credores) A proposta de redação para o art. 134 do ADCT fixa critérios para o aproveitamento dos saldos credores de ICMS “existentes ao final de 2032”. Pergunta-se:

- É conveniente que a CF trate de tantos detalhes sobre a matéria?
- O que deve ser alterado na redação proposta, ou seja, o que deve ser estabelecido na CF e o que deve ser delegado para a LC, eventualmente fixando-se apenas os parâmetros a serem por ela observados?
- E quanto aos saldos credores de PIS, COFINS e IPI?

3. (benefícios fiscais) A PEC 45 prevê que lei complementar definirá critérios e limites para a transição atinente aos atuais benefícios fiscais de ICMS. Deve haver expressa determinação ou garantia constitucional de que seja necessariamente observada razoável equivalência entre os valores atuais

dos incentivos fiscais e a compensação a ser paga aos contribuintes que deles usufruíam?

4. (destino) Deve a Constituição Federal fixar critérios objetivos a serem observados pela lei complementar quando da definição do local da operação e do termo “destino”?

5. (infrações, fiscalização etc.) Vale lembrar que as obrigações acessórias, a fiscalização, processo administrativo e judicial guardam correlação direta com este dispositivo, mas ainda não receberam orientação legislativa. Por fim, as regras estruturais que dispõem sobre o IBS e a CBS (art. 156-A, par. 1º, IV e art. 195, V, par. 15) informam que tais tributos terão uma “legislação única”. A qual espécie legislativa se refere o comando: lei complementar e/ou as demais? Vislumbra-se conflitos? Se sim, como equacioná-los? Tal resposta dependeria da normatização de outros elementos (obrigações acessórias, fiscalização, competência para o processo administrativo e judicial)?

6. (lei complementar única) Em observância ao art. 149-B da PEC/45, o IBS e a CBS deverão possuir o mesmo regramento (fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeição passiva, imunidades, regimes tributários, regras de não cumulatividade e creditamento), neste sentido, há que se regulamentá-los por UMA única lei complementar para evitar qualquer distinção em sua estrutura base, correto? No entanto, o dispositivo da PEC/45 se silencia sobre isto; é necessário alterá-lo? Vislumbra-se interpretação diversa ou o comando do art. 156-A, 1º, IV, seria suficiente para reforçar a instituição de uma única lei (complementar)?

II. Propostas de alteração da PEC 45 consensadas entre os palestrantes:

1. Sujeição passiva:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...)

~~§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.~~

Breve justificativa: Sugere-se a supressão do parágrafo terceiro em questão, ao entendimento de que a vagueza dos termos “concorrer”, “realização”,

“execução” e “pagamento” poderia gerar insegurança jurídica, além de ao menos dois deles (“realização” e “execução”) não serem sequer condizentes, tecnicamente, com a natureza jurídica dos novos tributos de que se cuida (e, sim, com aqueles que serão por eles substituídos), pois incidirão sobre o consumo de bens e serviços. Ademais, são suficientes as disposições constantes do artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN, Lei n. 5.172/1966) que, se o caso, poderão ser aprimoradas em projeto de lei próprio, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal e independentemente de nova disposição constitucional. As mesmas ressalvas e preocupações se aplicam à expressão “ainda que residente ou domiciliado no exterior”, justificando-se, igualmente, sua exclusão, sem prejuízo de eventual regulação em lei complementar, ressalvada a ineficácia de determinações infraconstitucionais sobre a matéria quando não fundamentadas em tratados internacionais.

2. Saldos credores:

Art. 134. Os saldos credores relativos aos ~~impostos~~tributos previstos nos ~~artigos~~ 153, IV, 155, II, e 195, I, “b”, da Constituição Federal existentes ao final de 2032 ~~deverão ser~~ integralmente aproveitados ~~ou recuperados~~ pelos contribuintes ~~na forma deste artigo, sem restrições, por meio de procedimento disposto em lei complementar.~~

~~§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujo aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observado o seguinte:~~

~~I — apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá pronunciar-se no prazo estabelecido na lei complementar;~~

~~II — na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.~~

~~§ 2º O disposto neste artigo também é aplicável aos créditos do imposto referido no *caput* deste artigo que sejam reconhecidos após o prazo nele estabelecido.~~

~~§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal:~~

~~I— pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;~~

~~II— em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos demais casos.~~

~~§ 4º O Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto nos arts. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, todos da Constituição Federal.~~

~~§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ou por outro índice que venha a substituí-lo.~~

~~§ 6º Lei complementar disporá sobre:~~

~~I— as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;~~

~~II— a forma mediante a qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;~~

~~III— a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Conselho Federativo do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º.”~~

Breve justificativa: No que respeita ao *caput* do artigo 134, considera-se indispensável a introdução no texto constitucional, como medida de segurança jurídica, para prevenir possíveis litígios e interpretações restritivas ou divergentes, de expressas referências: **(i)** aos saldos credores de IPI, PIS e COFINS (e não apenas de ICMS), vez que serão igualmente extintos; e **(ii)** ao aproveitamento ou recuperação de forma integral, sem restrições (abrangendo plena atualização monetária e os conceitos de cessão, transferência, monetização etc), de modo a afastar a possibilidade de fixação de quaisquer limitações quando do estabelecimento e da regulação, por lei complementar e demais normas infraconstitucionais, dos devidos procedimentos a serem adotados.

Sugere-se, de outro lado, a exclusão de todos os parágrafos propostos para o mesmo artigo, ao entendimento de que seria atécnico e excessivo regular a matéria com tantos detalhes no âmbito constitucional, além de não ser plausível a limitação do aproveitamento apenas a saldos credores ou créditos

previamente “homologados”, o que implicaria aumento da burocracia, lentidão e litigiosidade. Quaisquer irregularidades poderão ser sempre identificadas pelas fiscalizações competentes (antes, durante ou depois do aproveitamento ou recuperação), sujeitando-se às penalidades cabíveis.

3. Benefícios fiscais:

Art. 12. (ADCT) Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

(...)

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o *caput* serão utilizados para compensar **integralmente** a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, suportada pelas pessoas jurídicas em razão da substituição, na forma do parágrafo único do art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, do referido imposto por aquele previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

(...)

~~§ 4º A compensação de que trata o § 1º:~~

~~I — aplica-se aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, observada, se aplicável, a exigência de registro e de depósito estabelecida no art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício;~~

~~II — não se aplica à redução do nível de benefícios decorrente do disposto no art. 3º, § 2º A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.~~

~~§ 5º A pessoa jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.~~

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I – critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II – procedimentos de **apuração e análise**, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º e **dos valores a serem compensados, respeitado o contraditório**.

Breve justificativa: Sugere-se a inclusão no texto constitucional, novamente como medida de segurança jurídica, para prevenir possíveis litígios e interpretações restritivas ou divergentes, de expressas referências: **(i)** à compensação “integral” (o que pressupõe, inclusive, plena atualização monetária) dos benefícios de ICMS a serem reduzidos, ainda que limitados àqueles onerosos, concedidos por prazo certo e sob condição; e **(ii)** à necessária observância do contraditório, no procedimento de apuração dos respectivos montantes.

Sugere-se, ainda, a supressão dos §§ 4º e 5º propostos, ao entendimento de que não se mostra tecnicamente adequado regular a matéria, no âmbito constitucional, com tamanho nível de detalhamento. Cabe, tão somente, estabelecer os parâmetros a serem observados pela legislação complementar e ordinária.

4. **Destino:**

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

IV – os critérios **objetivos** para a definição do ~~ente de~~ destino da operação; ~~que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;~~

Breve justificativa: Novamente, mostra-se atécnico e não condizente com a competência constitucional tratar de temas próprios de lei complementar, inclusive com detalhes que, ainda que com o válido objetivo de assegurar alguma segurança jurídica e previsibilidade, podem acabar provocando o oposto e gerar incertezas, divergências e litigiosidade. Cabe à lei complementar fixar critérios claros e objetivos para a definição do destino da operação, com o devido detalhamento, inclusive para prevenir conflitos de competência entre os entes da federação e desequilíbrios concorrenciais (como lhe é próprio, nos termos dos arts. 146, I, e 146-A, da CF). O referido

veículo normativo deverá dispor, por exemplo, sobre os critérios a serem observados, em situações específicas, quanto a dever ser considerado como destino o local da residência do adquirente ou tomador, o local de entrega do bem ou serviço ou o local de aquisição ou pagamento.

5. Infrações, fiscalização etc.:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

(...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

~~b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;~~

eb) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes específicos e diferenciados de tributação previstos nesta

(...)

X – infrações à legislação do imposto e respectivas penalidades aplicáveis.

Breve justificativa: Sugere-se a exclusão da alínea “b” do inciso I do § 5º do artigo 156-A, cujo teor poderia ser erroneamente interpretado no sentido de que autorizaria à lei complementar condicionar a tomada de créditos do imposto à comprovação do tempestivo recolhimento pelo fornecedor do bem ou pelo prestador do serviço. Além de não ser tal condicionamento ou restrição condizente com o entendimento fixado pela doutrina e pela jurisprudência acerca da amplitude da não cumulatividade, a subsistência do referido texto geraria insegurança jurídica e teria elevado potencial de aumento da litigiosidade. Deve-se recordar, ainda, que o inciso VIII do § 1º, do mesmo artigo 156-A, assegura a compensação do imposto cobrado, sendo de todo pertinente a sugestão apresentada pela mesa 2 (Princípio da neutralidade), de substituição do termo “cobrado” por “incidente”, de modo a afastar qualquer dúvida acerca do tema.

A sugestão de inclusão do inciso X, de seu turno, objetiva deixar claro ser a lei complementar – e não lei ordinária – competente para dispor sobre as normas gerais também atinentes a infrações e respectivas penalidades

aplicáveis, o que é de todo recomendável considerando os possíveis interesses distintos ou conflitantes entre os diversos entes da federação envolvidos.

6. Lei complementar única:

Art. 149-B. Os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, **serão regulados por uma única lei complementar e** terão:

(...)

Breve justificativa: Não obstante o artigo 149-B da PEC/45, na redação aprovada pela Câmara dos Deputados, determine que o IBS e a CBS deverão possuir o mesmo regramento (acerca de fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeição passiva, imunidades, regimes tributários, regras de não cumulatividade e creditamento), não há expressa previsão de que tal deva ocorrer na mesma e única lei complementar.

É de todo recomendável introduzir tal determinação no âmbito constitucional, de modo a evitar a regulação dos referidos tributos por leis complementares distintas, o que potencializaria os riscos de antinomia e de interpretações ou aplicações distintas pelos diversos entes da federação, relativamente a uma mesma operação que, como regra, deverá ser objeto de idêntico tratamento em relação a ambos os tributos.