



**BOLETIM
DO OBSERVATÓRIO
DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

AGOSTO DE 2024

DIRETOR TITULAR DO DEPARTAMENTO JURÍDICO

Flávio Henrique Unes Pereira

COORDENADORES DO OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Flávio Henrique Unes Pereira

João Paulo Bachur

SUPERVISORES

Melina de Souza Rocha

Eurico Marcos Diniz Santi

Igor Lopes Rocha

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

COLABORADORES

Isabela Maiolino

Gabriela Santos Argôlo

O Observatório da Reforma Tributária é uma iniciativa desenvolvida pelo Departamento Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp) e pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), com apoio da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e colaboração do Tribunal de Contas da União (TCU), que atua como observador técnico.

A finalidade do Observatório é fomentar debates técnicos para que a reforma tributária brasileira seja regulamentada de forma justa e isonômica, proporcionar um entendimento profundo sobre temas relevantes e atuais que impactam o setor industrial, e colaborar para a melhoria das propostas de regulamentação em tramitação no Congresso Nacional.

O Boletim do Observatório da Reforma Tributária tem como objetivo divulgar as discussões e análises técnicas realizadas pelo Observatório, proporcionando a leitura do resumo expositivo dos encontros semanais, que ocorrem todas às quartas-feiras, das 8h às 9h30. A compilação didática dos pontos discutidos e a organização das atas são feitas com base nas contribuições dos participantes, refletindo os principais temas e preocupações levantados. Nessas reuniões são debatidos temas cruciais relacionados à reforma tributária, especialmente os Projetos de Lei Complementar nº 68/2024 e nº 108/2024.

Uma boa leitura!

FLÁVIO HENRIQUE UNES PEREIRA

Diretor Titular do Departamento Jurídico da Fiesp

SUMÁRIO

<i>7ª ata de reunião – 07/08/2024: Impactos do IBS no fluxo de caixa das empresas</i>	<u>5</u>
<i>8ª ata de reunião – 14/08/2024: Modernização do Processo Administrativo Disciplinar (PAF) e Penalidades no PLP 108/2024</i>	<u>12</u>
<i>9ª ata de reunião – 21/08/2024: Aplicação da Substituição Tributária no IVA dual IBS/CBS</i>	<u>21</u>
<i>10ª ata de reunião – 28/08/2024: Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio</i>	<u>34</u>

7ª ATA DE REUNIÃO DO OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TEMA

Impactos do IBS no Fluxo de Caixa das Empresas

DATA

07/08/2024, pela plataforma *Zoom*

EXPEDIENTE

Observatório da Reforma Tributária é um fórum de discussão técnica com o objetivo de fomentar debates para que a Reforma Tributária brasileira seja regulamentada de forma justa e isonômica. Trata-se de parceria entre a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e o Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), com apoio da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a colaboração do Tribunal de Contas da União (TCU) como observador técnico.

COORDENAÇÃO

Flávio Unes, Diretor Jurídico da FIESP e João Paulo Bachur, professor do IDP.

SUPERVISÃO

Eurico Santi, professor da FGV, e Melina Rocha, professora da FGV.

CONVIDADO

Rodrigo Frota da Silveira, Auditor Fiscal da Receita Estadual, membro do Comitê Técnico da FEBRAFIT, Professor, Mestre em Administração (FEA-USP).

GRAVAÇÃO

A gravação desta reunião está disponível na página eletrônica de *link*:
<https://www.youtube.com/watch?v=-SB7lh8nqbE>

1. PARTICIPANTES

- Ângelo de Angelis, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Bento Maia, Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
- Cristiane Schmidt, Presidente da Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul (MSGÁS); FGV
- Eurico Santi, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Isabela Maiolino, Departamento Jurídico (DEJUR)/FIESP
- Isaías Coelho, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Maria Carolina Gontijo, Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER)
- Melina Rocha, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Thiago Marques, Tribunal de Contas da União (TCU)
- Rodrigo Frota, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV

2. PAUTA

Trata-se da Sétima Reunião do Observatório, com continuação da discussão sobre pontos da Reforma Tributária. O professor e pesquisador do NEF/FGV, Rodrigo Frota da Silveira, foi convidado para falar dos impactos da mudança proposta no PLP 68/2024 com a Introdução do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) no Fluxo de Caixa das Empresas.

O encontro aborda como o novo modelo de apuração, crédito e pagamento de tributos, especialmente o IBS, impacta a gestão financeira das empresas, alterando marcos temporais de crédito, a compensação de débitos, a apuração contínua, e introduzindo novos conceitos como o *split payment*.

A reunião foi iniciada por Melina Rocha às 08:00h, na plataforma *Zoom*, com transmissão ao vivo pelo canal do YouTube "Projeto Tributação no Século XXI".

2.1. Exposição sobre os Impactos do IBS no Fluxo de Caixa das Empresas

Rodrigo Frota inicia sua fala apresentando como o PLP 68/2024, que propõe a substituição do ICMS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), impacta o fluxo de caixa das empresas. Aduz que a reforma introduz mudanças relevantes nos prazos para aproveitamento de créditos, na compensação de débitos e na sistemática de apuração.

2.1.1 Novidades em relação ao ICMS

A primeira mudança é em relação ao **marco temporal do crédito**: no sistema atual, o crédito do ICMS só pode ser aproveitado quando a mercadoria ou o insumo chega fisicamente ao estabelecimento. No modelo do IBS (art. 28, PLP 68/2024), o crédito estará disponível a partir da data da compra do bem ou serviço, independentemente da entrega. Essa mudança beneficia empresas que enfrentam longos períodos de trânsito de mercadorias, especialmente em operações interestaduais.

Em relação ao **pagamento via transferência eletrônica e *split payment***, o IBS permite que, quando o pagamento for feito por transferência eletrônica (como PIX), o crédito seja registrado na data do pagamento, eliminando o descompasso entre o desembolso e o crédito tributário (art. 52, PLP 68/2024). Rodrigo exemplifica que ao adquirir mercadorias e pagar via PIX, uma empresa terá o crédito disponível de imediato, mesmo sem a entrega da mercadoria, melhorando o fluxo de caixa. O conceito de *split payment* é explicado como a destinação direta de parte do valor da transação ao fisco, assegurando o crédito ao adquirente e evitando a formação de saldo devedor.

Na **compensação nacional de créditos e débitos**, o IBS introduz a apuração nacional (art. 46, PLP 68/2024), permitindo a compensação automática de créditos e débitos entre estados e estabelecimentos diferentes, o que simplifica o processo para empresas que acumulam créditos em um estado e débitos em outro, melhorando a liquidez financeira. No modelo atual, essa compensação pode levar meses ou anos. Com o IBS, a compensação é automática, otimizando o fluxo de caixa das empresas.

Quanto a **apuração contínua de créditos**, o IBS permite a contabilização contínua de créditos, sem a necessidade de esperar o fim de um período de apuração específico (art. 49, PLP 68/2024). Isso facilita uma gestão financeira mais dinâmica, pois as empresas podem ajustar seus fluxos de caixa diariamente, ao contrário da apuração mensal ou trimestral atual.

Por fim, em relação ao **uso de saldo credor para pagamento de importações**, a reforma autoriza o uso de saldo credor acumulado para pagar o IBS e a CBS na importação, o que é vantajoso para empresas exportadoras que acumulam créditos (art. 80, PLP 68/2024). Contudo, Rodrigo assevera que o texto mais recente enviado ao Senado impõe restrições, como a necessidade de que o recolhimento seja feito pelo próprio sujeito passivo, sem uso de saldo credor.

2.1.2 Tipos de *split payment*

Durante a apresentação, Rodrigo Frota destaca que o PLP 68/2024 traz inovações significativas na forma de recolhimento dos tributos com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Uma dessas inovações é o conceito de *split payment*, cuja medida visa simplificar o processo de recolhimento e evitar inadimplências tributárias, proporcionando maior segurança jurídica e eficiência fiscal. Rodrigo detalha que o IBS permite diferentes modalidades de *split payment*, adaptadas a várias circunstâncias econômicas e operacionais das empresas. Cada modalidade tem suas próprias características e implicações para o fluxo de caixa e a gestão financeira, conforme descrito nos artigos do PLP 68/2024. A seguir, são apresentadas as principais modalidades de *split payment* que estarão disponíveis no regime do IBS:

- *Smart split (Split Inteligente)*: é o modelo padrão, em que o sistema verifica a necessidade de tributos no momento da transação. O valor devido é automaticamente destinado ao fisco antes de entrar no caixa do fornecedor, garantindo eficiência no pagamento (art. 50, PLP 68/2024).
- *Split cheio ou split sem inteligência*: é utilizado em contingências, quando o sistema não consegue realizar a verificação em tempo real. O valor total do tributo é recolhido, podendo gerar saldos credores que serão ajustados posteriormente (art. 50, §4º, PLP 68/2024).
- *Split com taxa fixa*: nesta modalidade, o fornecedor pode escolher um valor fixo para o recolhimento do tributo, independentemente das variações nas operações (art. 53, PLP 68/2024).
- *Recolhimento pelo adquirente (auto split)*: em determinadas situações, o adquirente faz a divisão do valor pago, destinando o montante correspondente ao tributo ao fisco e o restante ao fornecedor (art. 56, PLP 68/2024).
- *Recolhimento pelo responsável*: a legislação pode designar um terceiro como responsável pelo pagamento do tributo, como ocorre em regimes de substituição

tributária ou situações específicas previstas no Código Tributário Nacional. (art. 57, PLP 68/2024).

2.2 Debates e Questionamentos

Melina Rocha abre a sessão para debates e questionamentos, convidando os participantes a contribuírem com suas dúvidas, observações e comentários sobre os pontos abordados. A discussão se concentra em interpretar artigos específicos do PLP 68/2024 e entender suas implicações práticas para empresas, administradores financeiros e a administração tributária. A seguir, destacam-se as principais intervenções dos participantes durante o debate.

2.2.1 Interpretação do artigo 46 – Compensação e Agentes Econômicos

Cristiane Schmidt observa que a redação do artigo 46 é complexa para quem não domina o sistema tributário, mencionando vários agentes econômicos – fornecedor, adquirente, instituição financeira e terceiros responsáveis – que podem atuar no recolhimento do tributo via *split payment*. Questiona se a adoção do *split payment* depende de acordo entre as partes ou se é aplicada automaticamente. Rodrigo explica que, quando o pagamento ocorre por transferência eletrônica, o *split payment* é obrigatório por lei, sem necessidade de acordo entre as partes.

2.2.2 Redação Ambígua do artigo 49 – Créditos Contínuos e Apuração do Débito

Ângelo de Angelis aponta que o parágrafo segundo do artigo 49 contém ambiguidades que podem gerar diferentes interpretações sobre a apuração dos créditos contínuos. Ele defende que o texto deve ser aprimorado para maior segurança jurídica, pois a redação atual permite diferentes entendimentos sobre o momento e a forma de aproveitamento dos créditos gerados no contexto do IBS.

Rodrigo concorda e sugere que a redação seja clarificada para evitar interpretações divergentes entre contribuintes e fisco. A ambiguidade pode afetar o fluxo de caixa das empresas, já que, dependendo da interpretação, pagamentos feitos por *split payment*, entre a apuração e a data de vencimento, podem ou não ser considerados para reduzir o saldo devedor.

2.2.3 Diferença entre IVAs internacionais e o Modelo IBS – Apuração em Tempo Real

Melina Rocha destaca que o IBS propõe uma mudança significativa em relação aos IVAs tradicionais ao redor do mundo. Nos modelos tradicionais, como o europeu, a apuração e o recolhimento de tributos geralmente ocorrem no final de um período (mensal ou trimestral), permitindo a compensação de débitos e créditos acumulados. O IBS, no entanto, permite a apuração quase em tempo real dos créditos e débitos, mantendo o princípio da competência, mas com compensações mais ágeis.

Javier Sanchez complementa com o exemplo do *reverse charge* na Espanha, introduzido em 2015, que permite débito e crédito simultâneos nas importações, evitando a saída de caixa para pagamento. Javier enfatiza que o *reverse charge* aumenta a eficiência ao evitar que as empresas desembolsem valores significativos antes de serem compensadas, objetivo semelhante ao modelo do IBS.

Melina acrescenta que, apesar de o IBS introduzir mecanismos de apuração contínua e compensação em tempo real, isso não significa uma migração para o regime de caixa. A apuração permanece dentro do regime de competência, mas os ajustes podem ser feitos de maneira contínua e mais dinâmica, conforme os eventos ocorrem. Essa abordagem possibilita uma gestão de fluxo de caixa mais eficiente, pois as empresas podem antecipar o impacto financeiro das suas operações com maior precisão.

2.2.4 Responsabilidade pelo Recolhimento do Imposto – Artigos 56 e 57 do PLP 68/2024

Bento Maia questiona como o PLP 68/2024 define a responsabilidade pelo recolhimento do tributo em casos específicos, como quando terceiros são designados responsáveis. Rodrigo menciona que essas responsabilidades estão previstas tanto no CTN¹ quanto no PLP 68/2024.

No PLP 68/2024, com os artigos² 56 e 57, a responsabilidade pode ser transferida a terceiros em regimes especiais de apuração, como na substituição tributária, e define situações em que plataformas de vendas eletrônicas ou intermediários financeiros são responsáveis pelo recolhimento.

¹ No CTN, a responsabilidade pode ser atribuída a terceiros envolvidos na operação geradora do fato gerador ou responsáveis por lei. O artigo 128 do CTN, por exemplo, permite que a lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros que tenham relação com a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

² O artigo 56 trata do recolhimento pelo adquirente, especialmente quando este tem controle sobre o pagamento e pode antecipar o tributo. Já o artigo 57 aborda a responsabilidade de terceiros, como transportadoras ou agentes de carga, envolvidos na entrada de mercadorias em zonas fiscais controladas (PLP 68/2024).

2.2.5 Sugestão de simplificação didática e comentários finais

Isaías Coelho sugere que a apresentação seja complementada com uma lâmina simples que resuma os fatores que melhoram ou pioram o fluxo de caixa das empresas com o IBS. Ele recomenda uma abordagem qualitativa para destacar os impactos práticos, facilitando o entendimento para públicos não especializados. Rodrigo concorda e enfatiza a importância de uma comunicação clara, especialmente para profissionais de áreas financeiras sem familiaridade com o sistema tributário.

A reunião gera debates profundos e identifica pontos importantes sobre a implementação do IBS e seus impactos no fluxo de caixa das empresas. Embora haja benefícios evidentes, como a antecipação de crédito e a compensação automática, há também desafios relacionados à clareza das regras e à adaptação ao novo sistema.

3. ENCERRAMENTO

A reunião foi encerrada por Melina Rocha, com agendamento do próximo encontro para quarta-feira seguinte, período da manhã, por videoconferência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 12427, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 09 ago. 2024.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e estabelece normas gerais relativas ao imposto, bem como ao Comitê Gestor do IBS, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 09 ago. 2024.

8^a ATA DE REUNIÃO DO OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TEMA

Modernização do Processo Administrativo Fiscal (PAF) e Penalidades no PLP 108/2024

DATA

14/08/2024, pela plataforma *Zoom*

EXPEDIENTE

Observatório da Reforma Tributária é um fórum de discussão técnica com o objetivo de fomentar debates para que a Reforma Tributária brasileira seja regulamentada de forma justa e isonômica. Trata-se de parceria entre a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e o Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), com apoio da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a colaboração do Tribunal de Contas da União (TCU) como observador técnico.

COORDENAÇÃO

Flávio Unes, Diretor Jurídico da FIESP e João Paulo Bachur, professor do IDP.

SUPERVISÃO

Eurico Santi, professor da FGV, e Melina Rocha, professora da FGV.

CONVIDADO

Ivan Allegretti, doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP), professor do Instituto de Direito Público (IDP) e coordenador do Grupo de Pesquisa [Observatório de Macrolitigância Fiscal - IDP](#).

GRAVAÇÃO

A gravação desta reunião está disponível na página eletrônica de *link*: <https://www.youtube.com/live/laNa9lRVgb8?si=6tyoBbwSJjShn1j8>.

1. PARTICIPANTES

- Ângelo de Angelis, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Bruna Bezerra, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Bento Maia, Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
- Caio Tornincasa, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Cristiane Coelho, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP)
- Eurico Santi, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Isabela Maiolino, Departamento Jurídico (DEJUR)/FIESP
- Isaías Coelho, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Ivan Allegretti, professor convidado do IDP
- Maria Carolina Gontijo, Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER)

2. PAUTA

Trata-se da Oitava Reunião do Observatório, com continuação da discussão sobre pontos da Reforma Tributária. O professor e pesquisador do IDP, Ivan Allegretti, foi convidado para falar sobre o PLP 108/2024, com destaque para sugestões de melhoria de artigos pelo convidado e comentários sobre temas centrais e sua relação com o PLP 68/2024.

O encontro aborda alguns pontos do PLP 108/2024, parte integrante da Reforma Tributária, e as propostas de Ivan Allegretti para a melhoria dos dispositivos legais relacionados ao processo administrativo fiscal, penalidades e especialização da fiscalização tributária.

A reunião foi iniciada por Bruna Bezerra às 08:00h, na plataforma *Zoom*, com transmissão ao vivo pelo canal do YouTube "Projeto Tributação no Século XXI".

2.1. Exposição sobre o PLP 108/2024

Ivan Allegretti inicia sua apresentação destacando a relevância da atual Reforma Tributária para o Brasil e ressalta que se trata de um projeto de grande envergadura, que testa a resiliência do sistema legislativo, federativo e administrativo. Compara, ainda, a reforma em curso com momentos históricos anteriores, como as Emendas

Constitucionais 18 e 42³, que também buscaram modernizar o sistema tributário, mas em menor escala.

Ressalta que a reforma atual está inserida dentro de uma lógica de reestruturação profunda do sistema, impactando todos os níveis de governo e exigindo uma revisão das normas e práticas atuais.

2.1.1 Artigo 3º do PLP 108/2024: Especialização da Fiscalização

Ao tratar do artigo 3º do PLP 108/2024, Ivan sugere que o dispositivo reflete uma preocupação legítima com o equilíbrio federativo, mas pode ser interpretado de forma a restringir excessivamente a especialização na fiscalização tributária. Ele defende que a criação de departamentos ou equipes especializadas em setores econômicos específicos poderia aumentar significativamente a eficiência administrativa, sem comprometer o equilíbrio entre os entes federativos. Esta especialização permitiria que a fiscalização fosse mais assertiva e adaptada às peculiaridades de cada setor econômico.

2.1.2 Artigos 53 e 56 do PLP 108/2024: Regime de Penalidades

Ivan aborda o regime de penalidades, destacando a transposição de normas já consagradas no sistema federal para o novo ambiente do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços). Ele sugere que a multa de ofício substitua explicitamente a multa de mora e que se acrescente um tratamento específico para situações em que decisões judiciais favoráveis ao contribuinte suspendem a incidência de multas e juros, algo que já é reconhecido pela jurisprudência.

Também menciona a importância de clareza na legislação para evitar a aplicação excessiva de multas e penalidades, que devem ser proporcionais e razoáveis, conforme os princípios estabelecidos pelo STF em decisões como o Tema de Repercussão Geral 872⁴.

³ As Emendas Constitucionais 18 e 42 foram marcos históricos nas tentativas de modernização do sistema tributário brasileiro, abordando principalmente a questão da distribuição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios. BRASIL. Emenda Constitucional 18 de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18-65.htm; BRASIL. Emenda Constitucional 42 de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm

⁴ O Tema de Repercussão Geral 872 do Supremo Tribunal Federal estabelece que a imposição de penalidades tributárias deve seguir os princípios de razoabilidade e proporcionalidade, evitando excessos punitivos que desrespeitem os direitos dos contribuintes. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral 872)

Em relação ao artigo 56, que diz respeito à cumulatividade das penalidades para o descumprimento de obrigações principais e acessórias, Ivan argumenta que o PLP deve incluir diretrizes que evitem a aplicação desproporcional de múltiplas penalidades para infrações relacionadas, sugerindo que a infração mais grave absorva a de menor gravidade, em linha com os princípios de proporcionalidade e razoabilidade. Ele ilustra como a ausência dessa lógica pode levar a situações de excesso punitivo, que desrespeitam direitos fundamentais dos contribuintes.

2.1.3 Artigos 82 e 84: Incorrências e Omissões no Ato de Lançamento de Ofício, Processo Administrativo e Revisão de Autos de Infração

Ivan Allegretti explica que o artigo 82 do PLP 108/2024 trata de incorreções ou omissões no ato de lançamento de ofício, estipulando que estas não acarretarão a nulidade do lançamento quando o auto de infração contiver elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a identificação do sujeito passivo.

Comenta que o texto atual do artigo parece ambíguo e perigoso, pois não diferencia claramente entre vícios formais e substanciais e sugere que o dispositivo deveria especificar que apenas vícios formais podem ser corrigidos sem afetar o prazo decadencial. Em casos de vícios substanciais, o lançamento original deveria ser invalidado, reiniciando o prazo decadencial a partir da correção, para evitar abusos por parte da administração tributária.

Sobre o artigo 84, observa que ele trata da possibilidade de revisão de autos de infração por vícios formais, permitindo que a administração possa corrigir esses vícios de ofício. No entanto, Ivan critica a proposta de que vícios substanciais possam ser corrigidos sem invalidar o auto original, pois isso poderia abrir margem para reaberturas indevidas de lançamentos fiscais, comprometendo a segurança jurídica dos contribuintes. Ivan defende que o PLP 108/2024 deve ser claro ao exigir que qualquer correção substancial implique na anulação do auto original e na abertura de um novo lançamento, com a recontagem do prazo decadencial. Essa abordagem, segundo Ivan, garantiria um equilíbrio entre a eficiência administrativa e a proteção dos direitos dos contribuintes, evitando interpretações que poderiam favorecer abusos no uso da legislação tributária.

2.1.4 Considerações Finais

Em razão do tempo de reunião, Ivan conclui sua apresentação abordando a importância de um processo administrativo fiscal dinâmico e transparente, que possa acompanhar as necessidades de um sistema tributário em transformação. Destaca que a Operação Zelotes⁵ expôs a necessidade urgente de se fortalecer a governança e a transparência dos tribunais administrativos, como o CARF, para restaurar a confiança pública e proteger o interesse público. Ivan argumentou que um processo administrativo fiscal bem estruturado pode potencializar o funcionamento do sistema e viabilizar a reforma tributária, tornando-o mais eficaz e justo.

Ivan menciona a figura do *part-time Judge*⁶, comum nos Estados Unidos e na Europa, como um exemplo de flexibilidade e expertise técnica que poderia ser incorporado ao sistema brasileiro para aumentar a eficiência dos julgamentos tributários. Destaca que esse modelo é bem recebido em países onde a desconfiança em relação aos tribunais administrativos foi superada, graças a maior visibilidade e respeito às suas decisões.

Menciona ainda a necessidade de o CARF se estruturar de maneira mais orgânica para que a uniformização de decisões seja eficaz. Ivan relembra que antes da reforma de 2015, os presidentes das turmas ordinárias faziam parte da câmara superior, o que gerava uma sincronia eficaz e um dinamismo nos julgamentos. Segundo ele, essa integração poderia ser restabelecida para fortalecer o diálogo entre as câmaras e aumentar a coesão nas decisões.

Por fim, cita as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) como exemplos de órgãos que desempenham um papel crucial na uniformização das interpretações das normas tributárias e no julgamento em primeira instância, destacando que uma maior integração entre esses órgãos e o CARF poderia contribuir para um sistema mais coeso e eficaz;

⁵A Operação Zelotes, conduzida pela Polícia Federal, investigou esquemas de corrupção no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), expondo falhas na governança e transparência dos tribunais administrativos tributários no Brasil. (Polícia Federal. Relatório da Operação Zelotes. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/noticias/zelotes>)

⁶O termo *part-time judge* se refere a juízes que atuam em regime parcial, geralmente trazendo flexibilidade e expertise técnica para os julgamentos. Esse modelo é comum em países como os Estados Unidos e Reino Unido, onde é bem recebido devido à eficiência e à especialização que proporciona aos tribunais. (U.S. Department of Justice. Administrative Law Judge Program. Para mais informações, acesse: <https://www.justice.gov/olp/administrative-law-judge>).

Ivan afirma que o desafio está em modelar um processo administrativo fiscal que combine dinamismo com solidez e legitimidade, capaz de apoiar não apenas a reforma em curso, mas também de estabilizar o sistema tributário brasileiro no longo prazo.

2.2 Debates e Questionamentos

2.2.1 Uniformização Legislativa e Simplificação do Sistema Tributário

Eurico destaca o impacto do PLP 68/2024, que trouxe uma unificação significativa na legislação tributária material, substituindo as diversas legislações estaduais do ICMS e as municipais do ISS por uma única normativa. Ressalta que esta consolidação simplifica o sistema tributário e promove maior uniformidade e segurança jurídica, facilitando o cumprimento das obrigações pelos contribuintes. Eurico também mencionou que a integração do IBS e CBS dentro dessa nova estrutura representa um marco na reforma tributária brasileira, além de trazer o conceito de *compliance cost* (custos de conformidade), referindo-se aos desafios que as empresas enfrentam para cumprir suas obrigações fiscais e regulatórias, e como a simplificação normativa pode reduzir esses custos, incentivando a conformidade.

Ivan concorda que a unificação legislativa é um passo fundamental para reduzir a litigiosidade e simplificar as obrigações tributárias no Brasil. E destaca que essa uniformização deve ser acompanhada de um fortalecimento do processo administrativo fiscal para garantir que as regras sejam aplicadas de forma justa e eficiente, beneficiando tanto a administração quanto os contribuintes.

2.2.2 Penalidades e Obrigações Acessórias

Javier Sanchez traz o exemplo da Espanha para ilustrar como a aplicação de penalidades pode ser estruturada de forma a evitar sobreposições e excessos. Explica que, no sistema espanhol, multas por descumprimento de obrigações acessórias são aplicadas de forma compatível ou incompatível com multas por obrigações principais, dependendo do contexto. Por exemplo, na Espanha, a multa por não emissão de nota fiscal é incompatível com a multa por descumprimento da obrigação principal, garantindo um sistema de penalidades mais justo e equilibrado.

Ivan concorda com a abordagem espanhola mencionada por Javier e acrescenta que o Brasil poderia adotar princípios semelhantes para evitar o excesso punitivo e garantir

que as penalidades sejam proporcionais às infrações. Ao final, reforça que a reforma tributária no Brasil considere a criação de diretrizes claras que limitem a cumulatividade de multas, com base na gravidade e na interdependência das infrações

Sobre o comentário de Javier Sanchez em relação ao tribunal equivalente ao CARF na Espanha, que resolve disputas entre contribuintes sobre a correta aplicação das regras tributárias, Ivan reforça a importância de adotar experiências internacionais que possam enriquecer o sistema brasileiro. Bem como menciona o trabalho de Franz L. Neumann, jurista alemão fundamental para a harmonização dos sistemas de IVA na União Europeia, como um exemplo de como a uniformização e padronização das regras fiscais podem facilitar a integração tributária e servir de inspiração para as reformas no Brasil. Segundo Ivan, lições semelhantes de harmonização poderiam ser adaptadas ao contexto brasileiro para criar um sistema tributário mais coeso e eficiente.

2.2.3 Juros de Mora e Implicações Econômicas

Isaías Coelho aborda a natureza dos juros de mora, argumentando que não devem ser vistos como penalidades, mas como um mecanismo de compensação pela retenção indevida de recursos públicos. Explica que, no Brasil, os juros de mora aplicados pela taxa Selic visam refletir o custo do dinheiro no mercado e desestimular o uso de tributos como uma forma de financiamento por parte das empresas. Isaías também comenta sobre as implicações econômicas da aplicação da multa de mora, sugerindo que um diferencial na taxa ajuda a evitar o financiamento indireto por parte dos contribuintes.

Sobre as observações de Isaías, Ivan destaca a importância de distinguir claramente entre juros de mora e penalidades dentro do sistema tributário brasileiro. Concorda que os juros de mora devem cumprir sua função econômica de correção monetária, sem se transformar em um mecanismo punitivo desproporcional e aduz que o aprimoramento das regras sobre juros de mora poderia contribuir para um sistema tributário mais justo e equilibrado.

2.2.4 Processos Administrativos e Reformas Estruturais

Eurico destaca a necessidade de interpretar o PLP 108/2024 em conjunto com o PLP 68/2024, mencionando que pela primeira vez na história há um único processo administrativo para todos os estados e municípios, o que potencializa a uniformização dos

procedimentos e a segurança jurídica. Questiona como as mudanças propostas afetariam a harmonização entre o IBS e CBS, dado o novo contexto normativo que elimina as disparidades regionais na aplicação das normas tributárias.

Ivan responde que o processo administrativo unificado representa uma oportunidade para fortalecer a eficácia do sistema tributário brasileiro, destacando a importância de um modelo colaborativo entre as instâncias administrativas. Ele defende que as mudanças precisam ser acompanhadas de uma estrutura de governança robusta, que permita ajustes dinâmicos e eficientes, mencionando novamente que a figura do *part-time judge* pode trazer uma maior flexibilidade e expertise para os julgamentos administrativos, como observado em outros países.

3. ENCERRAMENTO

A reunião foi encerrada por Eurico Santi, com o agendamento futuro de uma nova sessão para dar continuidade à apresentação de Ivan Allegretti e aprofundar as discussões sobre o PLP 108/2024. A próxima reunião será na quarta-feira seguinte, por videoconferência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1965. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1º dez. 1965. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc18-65.htm. Acesso em: 28 ago. 2024.

_____. Emenda Constitucional nº 42, de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 dez. 2003. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 28 ago. 2024.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1º fev. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 28 ago. 2024.

Receita Federal do Brasil. *DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dctf>. Acesso em: 28 ago. 2024.

OECD. *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2023. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2023>. Acesso em: 28 ago. 2024.

U.S. Department of Justice. *Administrative Law Judge Program*. Disponível em: <https://www.justice.gov/olp/administrative-law-judge>. Acesso em: 28 ago. 2024.

Polícia Federal. *Relatório da Operação Zelotes*. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/noticias/zelotes>. Acesso em: 28 ago. 2024.

ROGOW, Arnold. *The Political and Social Thought of Franz L. Neumann*. Transaction Publishers, 1999.

9^a ATA DE REUNIÃO DO OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TEMA

Aplicação da Substituição Tributária no IVA dual IBS/CBS

DATA

21/08/2024, pela plataforma *Zoom*

EXPEDIENTE

O Observatório da Reforma Tributária é um fórum de discussão técnica com o objetivo de fomentar debates para que a Reforma Tributária brasileira seja regulamentada de forma justa e isonômica. Trata-se de parceria entre a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e o Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), com apoio da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a colaboração do Tribunal de Contas da União (TCU) como observador técnico.

COORDENAÇÃO

Flávio Unes, Diretor Jurídico da FIESP e João Paulo Bachur, professor do IDP.

SUPERVISÃO

Eurico Santi, professor da FGV, e Melina Rocha, professora da FGV.

CONVIDADO

Ângelo de Angelis, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

GRAVAÇÃO

A gravação desta reunião está disponível na página eletrônica de *link*:

<https://www.youtube.com/live/XqEjGj9DynY?si=n2CLvRzAcckOGQO7>.

1. PARTICIPANTES

- Ângelo de Angelis, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Bento Maia, Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
- Bruna Bezerra, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Cristiane Schmidt, Presidente da Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul (MSGÁS); FGV
- Eurico Santi, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Gabriela Argôlo, Departamento Jurídico (DEJUR)/FIESP
- Isaías Coelho, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Maria Carolina Gontijo, Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER)
- Melina Rocha, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Rodrigo Frota, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV

2. PAUTA

Trata-se da nona reunião do Observatório, com continuação da discussão sobre a Reforma Tributária. Ângelo de Angelis foi convidado para falar sobre a aplicação da Substituição Tributária no IVA (Imposto sobre Valor Agregado) dual IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) /CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), comentando as suas sugestões e destacando os pontos mais importantes.

São discutidos os desafios e obstáculos da substituição tributária (ST) no novo sistema tributário do IVA dual IBS/CBS, destacando que, apesar de sua proposta inicial de simplificação, a ST acabou por gerar distorções e complicações fiscais. Além da abordagem dos problemas relacionados à neutralidade e à eficiência do sistema, da ampliação inadequada da ST para setores que poderiam operar melhor sob um sistema de IVA tradicional e a responsabilidade solidária na cadeia econômica, com ênfase na necessidade de evitar replicar antigas questões do ICMS no novo sistema tributário.

A reunião foi iniciada por Bruna Bezerra, às 08:00h, na Plataforma Zoom com transmissão na plataforma *Youtube* pelo canal Projeto Tributação no Século XXI.

2.1 Apresentação sobre a Aplicação da Substituição Tributária no IVA dual IBS/CBS – É viável?

Ângelo de Angelis começa destacando os desafios do tema, enfatizando que, em seus 34 anos de experiência como auditor fiscal, a substituição tributária (ST) é um dos mecanismos mais complicados que já enfrentou. Embora a substituição tributária tenha sido concebida nas décadas de 60 a 90 como uma ferramenta de simplificação e racionalização para poucos produtos, sua ampliação para alavancar a receita do ICMS complicou o sistema. Na prática, os pressupostos iniciais da substituição tributária, que prometiam simplificação, acabaram não se concretizando. Ao construir um novo imposto, como o ICMS, alerta, citando o Professor Isaías Coelho, que é crucial não transferir os antigos problemas do ICMS para o novo sistema do IBS.

Baseando-se nos estudos de Leandro Paulsen⁷, aponta que, no direito europeu, a substituição tributária foi adotada para facilitar e racionalizar a fiscalização, atribuindo a responsabilidade do crédito tributário a terceiros, como descrito no artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN). Essa responsabilidade deve estar vinculada ao fato gerador que ocorre no presente, e não a eventos futuros. Quando se desloca essa responsabilidade para fatos futuros, surgem distorções em toda a cadeia, algo especialmente problemático em impostos do tipo IVA, que funcionam de maneira contrária aos exemplos europeus estudados por Paulsen.

Classifica as modalidades de substituição tributária em três tipos: substituição tributária antecedente, concomitante e subsequente. As duas primeiras não geram tantas distorções porque mantêm os princípios de utilidade (facilitação e racionalização da fiscalização) e vínculo direto ao fato gerador, evitando a tributação de eventos futuros. Exemplos práticos incluem esquemas de diferimento, onde cooperativas recolhem impostos na entrada de produtos de pequenos produtores, ou transações de transporte onde o ICMS é cobrado sem distorcer a base de cálculo.

No entanto, a substituição tributária subsequente é problemática, pois frequentemente perde a ligação direta com o fato gerador e tributa eventos futuros com base em cálculos presumidos, o que compromete a neutralidade e gera grandes distorções

⁷ Os estudos de Leandro Paulsen oferecem uma visão crítica da substituição tributária, com base na experiência europeia, destacando os desafios e as limitações do mecanismo, especialmente quando transposto para contextos como o do Brasil, onde a aplicação ampla da substituição tributária pode exacerbar os problemas em vez de solucioná-los. Para mais informações, acesse: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/153189/curso_avancado_susbtituicao_ferreira_3.ed.pdf.

na cadeia produtiva. Em uma economia moderna, onde produtos são variados e dispersos, essa falta de padronização amplia as dificuldades.

Ângelo explica que o IVA clássico possui características que o tornam multifásico, simples e não cumulativo, com base de cálculo sobre o valor real das operações e ampla cobertura intersetorial. No entanto, quando a substituição tributária é aplicada no início da cadeia, essas qualidades se perdem, pois o sistema passa a depender de classificações específicas dos produtos, tornando-se complexo e suscetível a manipulações, como alterações na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) para reduzir bases de cálculo.

Essas complicações levam a distorções nos preços relativos e à criação de um sistema de obrigações acessórias complexas para fiscalizar a substituição tributária. O resultado é um aumento no volume de resarcimentos sobre operações interestaduais e a exposição a fraudes sofisticadas. Além disso, há a indução de esquemas de elisão fiscal para escapar da substituição tributária, o que gera muitas autuações e processos contenciosos. Isso representa uma perda significativa de neutralidade e simplicidade de um imposto que deveria ser mais direto e fácil de administrar.

Ângelo alerta que, com a introdução do IBS, essas complicações podem se agravar, principalmente devido à inclusão dos municípios como novos sujeitos ativos da ST. Se a complexidade já é alta a nível interestadual, a expansão para um nível municipal pode complicar ainda mais o sistema tributário, exigindo maior controle e coordenação entre diferentes entes federativos.

2.1.1. Massificação da ST no ICMS: Experiências e Lições

Ângelo expõe um panorama detalhado sobre a expansão da substituição tributária no ICMS a partir de 2008, quando todos os estados brasileiros adotaram essa sistemática de coleta de impostos. Ele ilustra como a substituição tributária foi progressivamente estendida a uma ampla gama de produtos, conforme os códigos de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Cada grupo de NCM, que classifica os produtos para fins tributários, foi subdividido em diversos subgrupos, e dentro desses subgrupos, algumas mercadorias passaram a ser incluídas na substituição tributária enquanto outras não, criando um desafio operacional significativa.

Inicialmente, a substituição tributária foi vista como uma solução quase universal para problemas de arrecadação, sendo adotada rapidamente por muitos estados devido à

sua promessa de simplificação e aumento na receita. A ideia era que centralizar a cobrança do imposto em um único ponto da cadeia de produção ou distribuição facilitaria a fiscalização e reduziria a sonegação. Contudo, Ângelo aponta que essa percepção inicial se mostrou enganosa.

Com a ampliação da substituição tributária, surgiram várias complicações. A inclusão de novos produtos no regime de substituição tributária gerou um sistema tributário mais intrincado, demandando constantes atualizações e ajustes nas regras. A complexidade aumentou à medida que novas mercadorias foram adicionadas, cada uma com suas especificidades e requisitos de classificação. Isso criou um ambiente onde as empresas precisavam investir tempo e recursos significativos para garantir a conformidade com as regras fiscais, que se tornaram mais difíceis de gerenciar.

Destaca que o aumento no número de produtos sujeitos à substituição tributária levou a uma série de problemas práticos. Um dos principais desafios foi o resarcimento, especialmente em operações interestaduais onde a mercadoria, ao sair de um estado para outro, poderia não estar sujeita ao mesmo regime tributário. Isso gerou uma série de controvérsias e disputas fiscais, complicando ainda mais o cenário.

Outro ponto relevante apresentado por Ângelo é a ocorrência de distorções no mercado que são provocadas pela substituição tributária. A base de cálculo presumida, que muitas vezes não refletia o valor real das atividades, gerou inconsistências, especialmente entre pequenos e grandes varejistas. Enquanto as grandes redes de varejo conseguiam ajustar suas operações para minimizar os impactos da substituição tributária, os pequenos comerciantes frequentemente enfrentavam uma carga tributária desproporcional, o que afetou sua competitividade.

Ângelo conclui que a massificação da substituição tributária no ICMS, embora inicialmente vista como uma solução eficaz, acabou por introduzir um nível elevado de desafios e questões operacionais no sistema tributário brasileiro. A promessa de simplificação se transformou em um sistema carregado de nuances e dificuldades, que não apenas complicou a administração fiscal, mas também impactou a neutralidade e a equidade do imposto.

2.1.2. Efeitos da substituição tributária *no ICMS ao Longo do Tempo*

Ângelo explica que a expansão inicial da substituição tributária no ICMS levou a um aumento expressivo na arrecadação, pois ela antecipa o recolhimento do imposto ao deslocar a responsabilidade para a indústria, resultando em uma entrada imediata de recursos. Esse efeito é potencializado pela tributação dos estoques existentes, o que gera um pico na arrecadação inicial, mas acaba sobrecregando o Simples Nacional, distorcendo suas características originais.

No entanto, ele aponta que esse aumento inicial é temporário. Com o tempo, atacadistas e varejistas começam a explorar brechas legais e adotar planejamentos fiscais para reduzir a carga tributária da substituição tributária, recorrendo a regimes alternativos ou mesmo à sonegação. Esse comportamento subverte o propósito inicial da ST, que era simplificar a arrecadação e combater a evasão fiscal, tornando o sistema mais vulnerável a fraudes e litígios, o que dificulta a fiscalização.

Estudos longitudinais indicam que a eficiência da substituição tributária decai em comparação aos regimes tradicionais de débito e crédito. Dados do Estado de São Paulo entre 1998 e 2013⁸ mostram que, após o aumento inicial na arrecadação devido à substituição tributária, ocorre um declínio conforme as margens de lucro presumidas não se alinham com as realidades de mercado. Grandes varejistas, por exemplo, conseguem vender produtos a preços ligeiramente inferiores às margens presumidas, o que provoca uma sobretaxação temporária, mas posteriormente resulta em aumento de pedidos de resarcimentos e ajustes tributários.

Conforme o mercado se ajusta, as empresas desenvolvem estratégias para reduzir o impacto da substituição tributária, como a reclassificação de mercadorias e a reorganização das cadeias de fornecimento. Essas medidas acabam estabilizando a arrecadação em um nível inferior ao do pico inicial.

Dessa forma, Ângelo conclui que a substituição tributária, ao invés de cumprir sua promessa de simplificação, acrescenta complexidade ao sistema tributário, prejudicando a neutralidade fiscal e amplificando distorções de mercado, especialmente entre

⁸Os dados apresentados e as conclusões destacadas durante a exposição são baseados na dissertação do próprio apresentador: DE ANGELIS, Ângelo. A substituição tributária no ICMS: impactos e desafios para o sistema tributário brasileiro. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/acervo/detalhe/976753>.

empresas de diferentes tamanhos. Isso acaba contrariando o objetivo original da substituição tributária, que era simplificar o processo tributário.

2.1.3. O ressarcimento do ICMS-ST

Ângelo destaca que o ICMS-ST possui dois tipos principais de ressarcimento, cada um relacionado a diferentes situações ao longo da cadeia produtiva e comercial. O primeiro tipo de ressarcimento ocorre nas operações intermediárias, quando o fato gerador presumido não se concretiza, como nos casos em que a mercadoria é vendida para fora do estado originalmente previsto. Esse cenário é comum e afeta significativamente a logística tributária, exigindo que o contribuinte solicite a devolução do imposto recolhido indevidamente. O segundo tipo de ressarcimento acontece nas operações finais, quando os bens sujeitos à substituição tributária são vendidos por um valor inferior ao que serviu como base de cálculo inicial da substituição. Ambos os tipos de ressarcimento apresentam desafios de operacionalização e complexidade, especialmente se forem incorporados ao novo sistema de tributação proposto pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

Detalha que, atualmente, no sistema do ICMS, a indústria, atuando como substituta tributária, recolhe o imposto presumindo que as mercadorias serão comercializadas dentro do estado, como São Paulo. No entanto, se esses bens forem posteriormente vendidos para outro estado, como Minas Gerais, o pressuposto original da substituição tributária é desfeito, e o contribuinte precisa solicitar o ressarcimento ao estado de origem. Esse processo é oneroso e burocrático, pois exige a homologação do ressarcimento pela Secretaria da Fazenda do estado de São Paulo, o que envolve uma análise detalhada dos estoques e das transações do contribuinte. A necessidade de fiscalização extensa e os procedimentos lentos contribuem para a cumulatividade do imposto, que permanece retido por um período prolongado, contrariando o objetivo de simplificação da substituição tributária.

Quando o atacadista realiza a venda para outro estado, ele deve verificar se há acordos de retenção vigentes, como convênios estabelecidos pelo CONFAZ ou protocolos bilaterais entre estados, que determinam se uma nova retenção deve ser feita para o estado de destino, como Minas Gerais. No final da cadeia, se o produto chega ao consumidor por um preço inferior ao que serviu de referência para a ST, o lojista pode solicitar o

ressarcimento com base nessa diferença de valor. Uma decisão recente do STJ⁹ facilitou esse processo ao eliminar a exigência de o lojista comprovar que repassou o ônus tributário ao consumidor final, permitindo que apenas os documentos fiscais que comprovam a venda a preço inferior sejam suficientes para o ressarcimento.

Essa facilidade, embora beneficie os lojistas, contribui para um volume elevado de pedidos de ressarcimento, sobrecarregando os sistemas fiscais e dificultando a gestão eficiente do tributo. Se esses problemas forem transpostos para o IBS, os desafios podem se multiplicar, especialmente devido à inclusão de municípios como entes ativos na arrecadação, o que pode complicar ainda mais a operacionalização dos ressarcimentos, tanto entre estados quanto entre diferentes municípios.

2.1.4. Projeção da substituição tributária no Sistema IBS/CBS – Como seria?

Ângelo menciona que, de acordo com o COMSEFAZ, a substituição tributária atualmente responde por aproximadamente 38% da arrecadação estadual do ICMS. No entanto, ele aponta que, dentro desses 38%, já existem diversos impasses internos. Quanto ao fato de ser, segundo o COMSEFAZ, um importante instrumento de racionalização e eficiência na receita tributária, Ângelo discorda, afirmando que, na verdade, a substituição tributária complica muito a fiscalização. O COMSEFAZ defende que essa sistemática de tributação deveria ser adotada no IBS, com o que Ângelo também não concorda. No caso de produtos padronizados e de consumo em massa, Ângelo sugere que pode haver uma substituição tributária vinculada diretamente ao valor da operação, desde que os casos sejam estudados de forma mais aprofundada. Se for para existir uma substituição tributária, ela deve ser extremamente criteriosa e respeitar o princípio da utilidade e a vinculação direta com o fato gerador.

⁹O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, no julgamento do RE 593.849/MG, que é direito do contribuinte o ressarcimento do ICMS-ST pago a maior, nos casos em que a base de cálculo presumida é superior ao valor real da operação. Essa decisão teve repercussão geral, gerando o (Tema de Repercussão Geral 201), sendo aplicada a todos os casos semelhantes no país. Para detalhes,

acesse:
https://www.stj.jus.br/sites/portalg/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/06092024-Primeira-Secao-fixa-tese-sobre-restituicao-de-ICMS-pago-a-mais-na-substituicao-tributaria-para-a-frente.aspx?utm_smid=11419579-1-1.

Ângelo aponta que circulou uma notícia¹⁰ de que os produtos que hoje estariam sujeitos ao imposto seletivo poderiam ser alvo de substituição tributária. Ele apresenta quais seriam esses produtos e as condições que atendem: em relação aos veículos, Ângelo entende que não há necessidade de substituição tributária, pois com a NFe é possível rastrear toda a venda. Quanto aos produtos fumígenos, se a substituição tributária for admitida, o mais adequado seria atribuir a responsabilidade à fábrica ou aos diversos centros de distribuição espalhados pelo país, que estão mais próximos do varejista. Ele sugere que deve haver um imposto seletivo para esses produtos. Em relação aos combustíveis, Ângelo também acredita que não há necessidade de substituição tributária, pois já seria um imposto *ad rem*, uma distorção de menor gravidade do que a substituição tributária. Quanto às bebidas alcoólicas, ele sugere que o tema precisa ser estudado mais a fundo, já que esses produtos não são padronizados, e a cobrança é feita na origem, com alíquota aplicada no destino, questionando qual seria a utilidade da substituição tributária sobre esses produtos. Por fim, no caso das bebidas açucaradas, Ângelo acredita que o imposto seletivo já resloveria, assim como no caso das bebidas alcoólicas. Quanto aos possíveis regimes de apuração do IBS/CBS com inclusão de substituição tributária subsequente, Ângelo menciona que haveria:

- IBS/CBS – regime normal
- CBS-ST
- IBS-ST estadual
- IBS-ST municipal
- Simples Nacional – com segregação dos 3 regimes de ST anteriores

Todos esses regimes, na opinião de Ângelo, gerariam obstáculos absurdos.

No que tange às alíquotas e bases de cálculo nos regimes de substituição tributária para o IVA Dual, IBS e CBS, Ângelo afirma que a presunção é a mesma do ICMS: o consumo será realizado no estado e no município de destino. A margem de cálculo pode ser a média do estado, aplicável a todos os municípios, ou pode ser específica para cada município. Para simplificar, o modelo mais simples seria adotar uma média do estado de destino, o que já

¹⁰A notícia se refere a uma matéria publicada pelo jornal Valor Econômico em 19/08/2024, que relata que a decisão do STJ poderá injetar aproximadamente R\$ 2,4 bilhões na economia devido ao volume de resarcimentos decorrentes da decisão do Tema 1191. Para detalhes, acesse: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/08/19/decisao-do-stj-destrava-r-24-bilhoes-de-icms-st-para-varejistas.ghtml>.

provocaria muitas distorções, mas ainda seria a opção mais prática. Outra possibilidade seria presumir a margem para cada município de destino, o que tornaria o processo ainda mais complexo.

Ângelo apresenta exemplos práticos de notas fiscais típicas para uma mercadoria sujeita à substituição tributária no IBS. Em conclusão, ele pontua que, na economia moderna, são poucos os bens que se enquadram nos critérios clássicos para inclusão no regime de substituição tributária para frente. Se a substituição tributária for adotada no IVA Dual-IBS/CBS, os problemas já observados no ICMS poderão se agravar ainda mais, especialmente com a presença dos municípios como sujeitos ativos do IBS, o que traria desafios para operacionalizar os resarcimentos intermunicipais e no varejo, acentuando o aspecto intrinsecamente contraditório da substituição tributária: a necessidade de fiscalizar toda a rede de varejo, agora por três entes federativos. Por fim, ele menciona que seria preferível adotar um modelo monofásico *ad rem* ou *ad valorem* no lugar da substituição tributária, pois, apesar de ser distorcivo, não gera diversas dificuldades que ela acarreta.

2.2. Debates e Questionamentos

Após a apresentação de Ângelo, Bruna Bezerra abre o espaço para debates e questionamentos entre os participantes da reunião. As discussões giram em torno da viabilidade da substituição tributária e suas implicações no contexto da reforma tributária proposta.

2.2.1 Desafios da ST na Simplificação Fiscal

Maria Carolina Gontijo elogia a apresentação de Ângelo, mas destaca que o caminho aparentemente mais fácil nem sempre é o ideal quando se busca simplificação tributária. Ela levanta uma preocupação comum: se a substituição tributária continuará existindo no novo sistema tributário. Segundo Maria Carolina, há um risco de cair na armadilha de adotar um atalho que pode até facilitar a fiscalização inicialmente, mas que, na prática, complica a vida de todos os envolvidos na tributação, desde os contribuintes até os fiscalizadores. Ela reflete sobre o fato de que, mesmo do ponto de vista da

fiscalização, a aplicação da substituição tributária não se mostra tão simples quanto parece.

Ângelo concorda com Maria Carolina e enfatiza que é necessário desconstruir os mitos em torno da substituição tributária. Ele argumenta que, embora muitas vezes a substituição tributária seja vista como uma solução para facilitar a fiscalização, na realidade, ela adiciona camadas de complexidade ao sistema. Ângelo reforça que a percepção de que a substituição tributária simplifica o processo é equivocada e precisa ser corrigida para evitar problemas futuros.

2.2.2 A expansão da Substituição Tributária e suas consequências

Cristiane Schmidt parabeniza Ângelo pela clareza na exposição e compartilha uma análise sobre a expansão da substituição tributária no Brasil. Ela aponta que, embora a quantidade de substituição tributária tenha aumentado significativamente em estados como São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, em outros estados, como Goiás, o crescimento é menos expressivo. Cristiane menciona que, embora compreenda as críticas à substituição tributária, ainda vê potencial em sua aplicação em setores específicos onde há um problema real de sonegação, como no setor de combustíveis, que possui muitos revendedores e alta propensão à evasão fiscal.

Cristiane também traz à tona a questão da inclusão de muitos produtos na monofásia no contexto da reforma tributária, citando como exemplo o gás natural, o biometano e o hidrogênio verde. Ela argumenta que esses produtos não precisavam estar sujeitos a um sistema monofásico, já que este modelo não segue o método do IVA de débito e crédito ao longo da cadeia. Para ela, a substituição tributária poderia ter sido uma solução útil se restrita a setores problemáticos, evitando a ampliação desnecessária da monofásia.

2.2.3 Responsabilidade Solidária na Cadeia Econômica

Cristiane levanta uma dúvida sobre o artigo 172 do PLP 68, que estabelece que todos os participantes da cadeia econômica são solidários no pagamento do IBS e CBS incidentes sobre os combustíveis. Ela questiona se isso significa que, caso o produtor ou importador não pague, toda a cadeia seria responsabilizada.

Ângelo confirma a interpretação de Cristiane: se o primeiro elo da cadeia não paga o tributo, os seguintes são responsáveis pelo pagamento. Ele explica que, no caso de combustíveis como a gasolina, um sistema *ad rem* seria mais eficaz do que a substituição tributária, pois ele causa menos distorções. Ele concorda que incluir produtos como gás natural e biometano sob um sistema de substituição tributária foi um erro técnico, já que eles poderiam estar em um IVA convencional, mantendo a cadeia de débito e crédito. Ângelo destaca que essa responsabilidade solidária é uma característica problemática quando aplicada em um contexto que não usa corretamente o sistema tributário adequado.

2.2.4 Considerações Finais da Apresentação

No encerramento das discussões, Ângelo reforça a complexidade do tema e se coloca à disposição para futuras discussões e sugestões. Ele faz um apelo final: evitar trazer para o IBS os antigos problemas e institutos do ICMS, ressaltando que a realidade econômica e tributária mudou, e que é essencial aprender com os erros do passado para construir um sistema mais eficiente e justo.

Essas discussões refletem as diversas perspectivas sobre a aplicação da substituição tributária no contexto da reforma tributária, destacando a necessidade de critérios rigorosos e uma análise cuidadosa dos impactos antes de implementar mudanças tão significativas no sistema tributário brasileiro.

3. ENCERRAMENTO

A reunião foi encerrada por Bruna Bezerra, com agendamento do próximo encontro para quarta-feira seguinte, período da manhã, por videoconferência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 03 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Dispõe sobre a cobrança do ICMS sobre combustíveis. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 14 mar. 2022.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024. Estabelece normas gerais sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2328357>. Acesso em: 03 set. 2024.

DE ANGELIS, Ângelo. *A substituição tributária no ICMS: impactos e desafios para o sistema tributário brasileiro*. 2014. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unicamp.br/acervo/detalhe/976753>. Acesso em: 03 set. 2024.

PAULSEN, Leandro. *A Substituição Tributária no Direito Europeu*. In: FERREIRA, Ivane (Org.). Curso avançado de substituição tributária. 3. ed. Brasília: STJ, 2024. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/153189/curso_avancado_susbtituicao_ferreira_3.ed.pdf. Acesso em: 03 set. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção fixa tese sobre restituição de ICMS pago a mais na substituição tributária para frente. 2024. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/06092024-Primeira-Secao-fixa-tese-sobre-restituicao-de-ICMS-pago-a-mais-na-susbtituicao-tributaria-para-a-frente.aspx>. Acesso em: 09 set. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 593.849/MG. Decisão de Repercussão Geral sobre a Substituição Tributária. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2586955>. Acesso em: 03 set. 2024.

VALOR ECONÔMICO. Decisão do STJ sobre ICMS-ST pode injetar até R\$ 2,4 bilhões na economia. 19 ago. 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com>. Acesso em: 03 set. 2024.

10^a ATA DE REUNIÃO DO OBSERVATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TEMA

Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio

DATA

28/08/2024, pela plataforma *Zoom*

EXPEDIENTE

O Observatório da Reforma Tributária é um fórum de discussão técnica com o objetivo de fomentar debates para que a Reforma Tributária brasileira seja regulamentada de forma justa e isonômica. Trata-se de parceria entre a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e o Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), com apoio da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e com a colaboração do Tribunal de Contas da União (TCU) como observador técnico.

COORDENAÇÃO

Flávio Unes, Diretor Jurídico da FIESP e João Paulo Bachur, professor do IDP.

SUPERVISÃO

Eurico Santi, professor da FGV, e Melina Rocha, professora da FGV.

CONVIDADO

José Barroso Tostes Neto, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Ex-Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

GRAVAÇÃO

A gravação desta reunião está disponível na página eletrônica de *link*:

<https://www.youtube.com/live/BJvNAJJWL-Q?si=DvXWtWhJVyR2qRsh>

1. PARTICIPANTES

- Ângelo de Angelis, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Bento Maia, Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)
- Bruna Bezerra, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Cristiane Schmidt, Presidente da Companhia de Gás do Estado de Mato Grosso do Sul (MSGÁS); FGV
- Eurico Santi, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Gabriela Argôlo, Departamento Jurídico (DEJUR)/FIESP
- Isaías Coelho, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Javier Sánchez Gallardo, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Melina Rocha, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV
- Rodrigo Frota, Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV

2. PAUTA

Trata-se da décima reunião do Observatório, com continuação da discussão sobre a Reforma Tributária. José Tostes foi convidado para falar sobre os impactos da Emenda Constitucional (EC) 132/2023 e do Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, com foco nos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus (ZFM) e das Áreas de Livre Comércio (ALC).

A discussão aborda a preservação do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, a criação de fundos de desenvolvimento, as novas regras para o IPI (Imposto sobre Produto Industrializado) e as isenções fiscais, além de pontos de atenção sobre créditos presumidos e o impacto da transição tributária.

A reunião foi iniciada por Melina Rocha, às 08h00, na Plataforma *Zoom* com transmissão na plataforma *Youtube* pelo canal Projeto Tributação no Século XXI.

2.1 Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio – Como ficaram os incentivos fiscais após a EC 132/2023 e o PLP 68/24?

José Tostes inicia a exposição mencionando que a Zona Franca de Manaus foi criada em 1967 como uma área de livre comércio (ALC) voltada para a importação e

exportação, oferecendo diversos incentivos fiscais tanto sobre tributos federais como estaduais. Esses incentivos têm como objetivo principal fomentar o desenvolvimento econômico da Amazônia, ao estabelecer na região um centro industrial, comercial e agropecuário. A Zona Franca de Manaus é idealizada para superar desafios específicos, como as dificuldades logísticas e a grande distância em relação aos principais centros consumidores do Brasil, além de buscar o preenchimento de um grande vazio demográfico que existia na região na época de sua criação.

A Zona Franca de Manaus foi projetada para ter uma duração de 20 anos, conforme estabelecido em 1967. No entanto, ao longo do tempo, foram realizadas sucessivas prorrogações desse modelo de incentivos fiscais, sendo que na mais recente ela é estendida até o ano de 2073.

José Tostes destaca que o atual conjunto de incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus abrange tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS/COFINS, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e o Imposto de Importação. Com a proposta de reforma tributária, que inclui a Emenda Constitucional (EC) 132/2023¹¹ e o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024, alguns desses tributos estão previstos para serem extintos e substituídos pelos novos tributos CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). Diante dessa mudança, ele explica que é fundamental criar mecanismos para manter o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, essencial para a atração de investimentos e desenvolvimento econômico da região.

Ressalta, ainda, que a preservação do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus é um dos principais objetivos da nova regulamentação. José Tostes menciona que manter essas condições vantajosas é crucial para continuar atraindo empresas e investimentos, mesmo com a substituição dos tributos antigos pelos novos CBS e IBS.

A EC 132/2023 estabelece diretrizes que orientam as leis criadoras desses novos tributos a incluírem mecanismos para assegurar a manutenção dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, o que pode envolver instrumentos fiscais, econômicos ou

¹¹ A Emenda Constitucional 132/2023 prevê a manutenção dos incentivos fiscais na ZFM e ALCs com a substituição de tributos federais por novos tributos (CBS e IBS) e adiciona o artigo 92-B ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) para assegurar mecanismos que preservem a competitividade da ZFM. Para mais informações, acesse: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm.

financeiros, com ou sem contrapartida, esse cuidado é necessário para garantir que a competitividade da Zona seja preservada, apesar das mudanças no sistema tributário.

A reforma também propõe a criação de fundos, como o Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Amazonas, com o propósito de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas na região. Tostes argumenta que a preservação dos incentivos é essencial para manter a atratividade da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio, que seguem um modelo similar de incentivos fiscais distribuídos por estados da Amazônia. A nova regulamentação busca alinhar esses incentivos aos novos tributos, garantindo que os benefícios históricos da Zona Franca de Manaus sejam mantidos mesmo com a reformulação do sistema tributário brasileiro.

2.1.1. Regra Constitucional – EC 132/2020 e mecanismos para preservação de incentivos

A EC 132/2023 estabelece que os novos tributos, CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), criados para substituir o PIS, COFINS e ICMS, devem garantir a manutenção do diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus (ZFM) e das Áreas de Livre Comércio (ALC). De acordo com o artigo 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT¹²), as leis que instituírem a CBS e o IBS precisam incluir mecanismos específicos para preservar esses incentivos, que podem envolver contrapartidas.

Conforme José Tostes, o artigo 92-B do ADCT, incluído pela EC 132/2023, estabelece diretrizes para assegurar que a competitividade da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio seja preservada mesmo com a reforma tributária. Esse artigo exige que os mecanismos de preservação dos incentivos incluam o uso de instrumentos fiscais, econômicos e financeiros, que são ferramentas como isenções fiscais, subsídios, financiamentos e linhas de crédito especiais. Esses instrumentos ajudam a compensar os efeitos da substituição dos antigos tributos pelos novos CBS e IBS, garantindo que as regiões continuem atraindo investimentos e promovendo o desenvolvimento econômico.

¹²O ADCT é um conjunto de normas anexado à Constituição Federal de 1988 que visa tratar de questões transitórias e regulamentar a implementação de novas disposições constitucionais.

Tostes destaca que, além de manter os níveis de incentivos comparáveis aos tributos substituídos, as leis podem utilizar esses instrumentos de forma isolada ou combinada para atingir seus objetivos. As Áreas de Livre Comércio, distribuídas por alguns estados da região da Amazônia, seguem um modelo semelhante ao da Zona Franca de Manaus e se beneficiam dessas regras de preservação.

Para apoiar a manutenção dos incentivos, José Tostes explica que foram criados dois fundos específicos: O **Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Amazonas**, previsto no artigo 92-B, §§ 2º a 4º do ADCT, tem como objetivo estimular o desenvolvimento do estado e diversificar suas atividades econômicas, sendo financiado com recursos da União. Esse fundo pode ser usado para compensar a perda de receitas decorrentes da reforma tributária e reduzir a dependência de outros instrumentos fiscais e financeiros.

O segundo fundo é o **Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental**, conforme o artigo 92-B, §§ 6º a 7º do ADCT, com objetivos semelhantes e financiado pela União. Esse fundo busca apoiar o desenvolvimento econômico da região e diminuir a necessidade de utilizar instrumentos adicionais para preservar a competitividade.

Tostes ainda menciona que, embora a proposta inicial fosse extinguir o IPI, a Constituição prevê a manutenção do IPI para produtos incentivados na Zona Franca de Manaus. Conforme o artigo 126, III, alínea “a” do ADCT, as alíquotas do IPI serão reduzidas a zero a partir de 2027, exceto para produtos cuja industrialização seja incentivada dentro da ZFM, conforme critérios definidos em Lei Complementar. Essa medida visa assegurar que o IPI continue desempenhando um papel importante na preservação dos incentivos fiscais, alinhando-se ao objetivo de manter a competitividade da Zona Franca de Manaus mesmo com as mudanças introduzidas pela reforma tributária.

2.1.2. Definições e Regras do PLP 68/2024 para a Zona Franca de Manaus

José Tostes apresenta as principais definições e regras trazidas pelo PLP 68/2024 para a Zona Franca de Manaus. Ele destaca que os benefícios fiscais para a Zona Franca de Manaus estão garantidos até o ano de 2073, enquanto para as Áreas de Livre Comércio (ALC) a vigência dos incentivos se estende até 2050. As ALCs beneficiadas pelo regime

incluem as regiões de Tabatinga/AM, Guajará-Mirim/RO, Boa Vista e Bonfim/RR, Macapá e Santana/AP, Brasiléia, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul/AC.

O PLP 68/2024 define com clareza as categorias de indústria incentivada, bem intermediário e bem final, elementos fundamentais para a aplicação dos benefícios. A legislação também estabelece uma lista de exceções, ou seja, produtos que não podem usufruir dos incentivos fiscais da ZFM e ALC. Entre os itens excluídos estão armas e munições, fumo e derivados, e bebidas alcoólicas, conforme detalhado no art. 439, inciso V do PLP. Essa lista, que se mantém inalterada desde a criação da ZFM nos anos 1960, gerou discussões durante a tramitação da PEC 132.

No Senado, foi proposta e aprovada a exclusão dos combustíveis da lista, mas a Câmara dos Deputados rejeitou essa alteração, mantendo a lista original. Tostes acredita que o tema poderá ser revisitado durante a tramitação do PLP 68/2024 no Senado, com possíveis tentativas de ajustar novamente as exceções.

Segue na apresentação comentando que, para as empresas se habilitarem aos incentivos fiscais da ZFM, é necessário que realizem uma inscrição específica junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e submetam um projeto econômico. Além disso, é imprescindível a aprovação dos projetos e dos processos produtivos básicos, que devem passar pelo crivo do Estado do Amazonas e do Município de Manaus.

Nas Áreas de Livre Comércio, as regras de habilitação seguem o mesmo princípio, porém com algumas diferenças: para empresas de serviços ou sociedades anônimas (S.A.), apenas a inscrição no cadastro é exigida. Para empresas que industrializam produtos, além do cadastro, é necessária a aprovação do projeto econômico e do processo produtivo básico, que define as etapas mínimas de fabricação que devem ocorrer na região. Esses processos são essenciais para garantir que os benefícios fiscais sejam aplicados somente à indústrias cujos produtos tenham, em sua composição final, uma predominância de matérias-primas de origem regional, abrangendo setores como animal, vegetal, mineral e agrossilvipastoril.

2.1.3. Tratamento Tributário para Importações e Operações na Zona Franca de Manaus

José Tostes explora como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) se aplicam especificamente nas operações da Zona Franca de Manaus, com foco nas importações e transações dentro e fora da região. Explica que, para as importações destinadas às indústrias incentivadas da Zona Franca de Manaus, existe uma suspensão inicial de IBS e CBS. Essa suspensão significa que as empresas podem importar bens sem o pagamento imediato desses tributos, o que facilita a entrada de insumos necessários para a produção. A suspensão se converte em isenção — ou seja, os tributos são dispensados permanentemente — quando os bens são consumidos dentro da ZFM, incorporados ao processo produtivo, ou mantidos no ativo imobilizado por pelo menos 48 meses. Caso os bens saiam da Zona Franca de Manaus antes de cumprir essas condições, os tributos suspensos devem ser pagos.

Em operações que envolvem o envio de bens do restante do Brasil para a Zona Franca de Manaus, é aplicada uma alíquota zero de IBS e CBS. Alíquota zero significa que, embora o imposto exista, a sua taxa é reduzida a zero, o que elimina o custo tributário da operação sem excluir formalmente o tributo. Esse benefício não se aplica a itens da lista de exceções e a bens de uso pessoal que não sejam essenciais ao projeto econômico aprovado. Para operações com destinatários na Zona Franca de Manaus que não sejam indústrias incentivadas, aplica-se uma alíquota reduzida de IBS, correspondente a 70% da alíquota padrão.

Tostes destaca ainda a importância dos créditos presumidos, que são benefícios fiscais que permitem às empresas utilizarem um crédito tributário calculado sobre uma base presumida, independentemente dos impostos efetivamente pagos nas etapas anteriores. Isso é especialmente relevante nas aquisições de bens industrializados de fora da Zona Franca de Manaus: embora esses bens sejam comprados com alíquota zero, o adquirente na região pode utilizar créditos presumidos de IBS — 7,5% para bens provenientes das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo) e 13,5% para bens das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo. Esses créditos ajudam a reduzir a carga tributária final das empresas, incentivando a compra de insumos com menor custo.

No contexto das operações internas na Zona Franca de Manaus, as transações entre indústrias incentivadas podem usufruir de alíquota zero para bens intermediários, desde que a entrega e uso ocorram dentro da região. A alíquota zero não se aplica a produtos que não sejam contemplados pelo regime de incentivos nem a bens de uso

pessoal. Além disso, os adquirentes têm direito a créditos presumidos, que aumentam sua competitividade ao reduzir custos operacionais.

Nas operações que saem da Zona Franca de Manaus para outras partes do país, tanto o IBS quanto o CBS são aplicados normalmente, mas geram créditos presumidos para as indústrias incentivadas, o que reduz o impacto da tributação e mantém a atratividade fiscal da Zona Franca de Manaus. Para as operações entre a Zona Franca de Manaus e as Áreas de Livre Comércio, regras específicas se aplicam, reforçando os objetivos de simplificação e incentivo ao desenvolvimento regional.

2.1.4. Regulamentação do IPI na Zona Franca de Manaus – regras para incidência do imposto

José Tostes explica que, a partir de 1º de janeiro de 2027, a alíquota do IPI será reduzida a zero para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus em 2023, desde que estes produtos estejam sujeitos a uma alíquota inferior a 6,5% conforme a Tabela de Incidência de Impostos sobre Produtos Industrializados (TIPI) vigente até 31 de dezembro de 2023. Essa redução visa manter a competitividade da Zona Franca de Manaus ao reduzir os custos tributários sobre a produção local.

Tostes destaca que essa medida, embora inicialmente pareça benéfica, pode gerar controvérsias e conflitos, uma vez que a PEC 132/2023 estabelece a redução da alíquota do IPI para zero, exceto para produtos produzidos na Zona Franca de Manaus, com o objetivo de preservar o diferencial competitivo da região. No entanto, o PLP 68/2024 traz nuances específicas, indicando que nem todos os produtos da Zona Franca de Manaus terão a manutenção do IPI. Especificamente, aqueles com alíquotas de até 6,5% conforme a TIPI terão o IPI reduzido a zero, enquanto produtos com alíquotas superiores a 6,5% poderão continuar a pagar o IPI, criando uma diferenciação que pode gerar debates sobre a coerência e a aplicabilidade das regras.

Além disso, o PLP 68/2024 determina que a redução a zero do IPI não se aplicará a bens de tecnologia da informação e comunicação, ou seja, produtos desta categoria não terão o benefício da alíquota zero, o que pode impactar negativamente as empresas desse setor na ZFM. O Poder Executivo é responsável por divulgar a lista completa dos produtos cuja alíquota do IPI será reduzida a zero, oferecendo clareza e previsibilidade para as empresas afetadas.

Outra previsão do PLP 68/2024 é a concessão de crédito presumido para produtos sem similar nacional que venham a ser produzidos na Zona Franca de Manaus após a data de referência, reforçando o incentivo à industrialização de produtos diferenciados na região. Para esses produtos, o Poder Executivo tem a autonomia de fixar a alíquota do IPI em até 30%, caso considere necessário para equilibrar a competitividade e os interesses fiscais.

Adicionalmente, Tostes menciona que a alíquota zero do IPI também será aplicada a produtos que, embora fabricados na Zona Franca de Manaus, não tenham sido efetivamente industrializados lá no ano de 2023. Essa regra visa evitar que produtos que não passaram pelo processo produtivo completo na ZFM sejam indevidamente beneficiados pelos incentivos fiscais, mantendo a integridade e o propósito dos benefícios da Zona Franca.

Essas regulamentações refletem um esforço para ajustar o regime tributário da Zona Franca de Manaus às novas regras trazidas pela reforma tributária, buscando preservar o diferencial competitivo da região, mas com atenção às especificidades de cada setor e produto. A complexidade dessas regras demanda um acompanhamento contínuo por parte das empresas e autoridades, para garantir que os incentivos cumpram seu papel de promover o desenvolvimento econômico da Amazônia de forma justa e alinhada com os objetivos da reforma.

2.1.5. Regras Gerais para a Zona Franca e aspectos para monitoramento dos incentivos

José Tostes expõe as regras gerais aplicáveis aos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (ALC) conforme o PLP 68/2024. Ele esclarece que os créditos presumidos obtidos por empresas na Zona Franca de Manaus poderão ser compensados exclusivamente com os tributos IBS e CBS, sem a possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em espécie. Esse direcionamento visa preservar o diferencial competitivo da região.

Os créditos presumidos devem ser utilizados em até seis meses a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da apropriação, exigindo uma gestão eficiente por parte das empresas. As operações com bens e serviços dentro da Zona Franca de Manaus ou

destinadas a ela, que não estejam cobertas por regras específicas, seguirão as diretrizes gerais de incidência de IBS e CBS, garantindo uniformidade no tratamento tributário.

Os benefícios fiscais, como as reduções de arrecadação e créditos presumidos, serão considerados no cálculo das alíquotas de referência dos novos tributos, afetando diretamente a competitividade das empresas na Zona Franca de Manaus. Além disso, o Estado do Amazonas poderá instituir contribuições de contrapartida para financiar o ensino superior, apoiar micro, pequenas e médias empresas e promover o desenvolvimento regional, alinhando-se às práticas existentes.

Tostes observa que o Ministério da Fazenda, em sua nota¹³ recente, não detalhou o impacto dos créditos presumidos incluídos no PLP 68/2024 pela Câmara, nem esclareceu se as alíquotas estimadas, como a de 28%, levam em conta todos os benefícios fiscais da ZFM e ALC pendentes de decisão final.

Durante a tramitação na Câmara, foi inserida uma tabela de créditos presumidos de IBS para a indústria da Zona Franca de Manaus, em desacordo com o plano original de definição pelo Comitê Gestor do IBS. Essa alteração, e a demanda das empresas para que os créditos possam ser compensados com outros tributos, são temas que ainda podem gerar discussões.

Tostes destaca a complexidade dos créditos presumidos, que em alguns casos não se vinculam diretamente aos tributos pagos anteriormente na cadeia produtiva, o que desafia um dos princípios da reforma tributária: a vinculação dos créditos ao pagamento de tributos. Essa desconexão levanta questionamentos sobre a justiça e eficácia do novo sistema.

A questão da manutenção do IPI permanece indefinida, especialmente diante das reivindicações da Zona Franca de Manaus contra possíveis restrições, que poderiam introduzir insegurança jurídica. Além disso, a regulamentação dos Fundos de

¹³ A Nota Técnica nº 38/2024 do Ministério da Fazenda, intitulada "Estimativas de Alíquotas para a Reforma Tributária", tem como objetivo fornecer um panorama geral das alíquotas médias para os novos tributos CBS e IBS, previstos na Emenda Constitucional 132/2023 e no PLP 68/2024. A nota busca detalhar as estimativas de alíquotas para diferentes setores da economia, considerando as novas regras de incidência tributária introduzidas pela reforma. No entanto, a nota não aborda explicitamente os impactos dos créditos presumidos sobre a Zona Franca de Manaus (ZFM) e as Áreas de Livre Comércio (ALC), nem especifica se esses benefícios foram incluídos nas alíquotas estimadas, o que gera incertezas quanto à manutenção do diferencial competitivo dessas regiões. Para mais informações, acesse: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-contenidos/publicacoes/notas-informativas/2024/agosto/nota-tecnica-aliquotas-sertmf.pdf/view>.

Desenvolvimento, essenciais para reduzir a dependência de outros instrumentos fiscais e garantir a atratividade da ZFM, ainda não foi claramente definida. A falta de contrapartidas estabelecidas para a manutenção desses incentivos também é uma preocupação, pois são fundamentais para a sustentabilidade dos benefícios no longo prazo

2.2. Debates e Questionamentos

Bruna Bezerra abre os debates parabenizando José Tostes pela clareza na apresentação e destaca uma preocupação central: a proposta de permitir que o crédito presumido não precise estar vinculado ao pagamento de tributos, o que contraria um dos princípios da reforma tributária que prevê essa vinculação para o IBS e CBS. Ela convida os presentes a aprofundarem as discussões sobre esse tema.

2.2.1 Direito Comparado: Zonas Francas na Europa e Brasil

Javier Sanchez, também elogiando Tostes, compartilha uma perspectiva de direito comparado, ressaltando que as Zonas Francas na Europa funcionam como territórios considerados "estrangeiros" para efeitos tributários. Ele explica que, quando uma mercadoria entra em uma Zona Franca europeia, como as localizadas perto de Barcelona e na Galícia, não há incidência imediata de impostos.

No entanto, se essa mercadoria sair da Zona Franca para o mercado interno europeu, os impostos suspensos são cobrados, incluindo qualquer valor adicional agregado durante o período em que a mercadoria esteve na Zona Franca. Esse sistema, segundo Javier, simplifica o controle fiscal e oferece um conceito diferente de incentivo comparado ao modelo brasileiro.

2.2.2 Impactos da Alíquota Zero do IPI e a Transição para o IBS

Bento Maia parabeniza expressa preocupações específicas sobre a alíquota zero do IPI para produtos da Zona Franca de Manaus (ZFM) com alíquotas inferiores a 6,5%. Compartilha uma pesquisa que realizou, na qual identificou que, dos mais de 400 produtos incentivados na ZFM, 144 teriam suas alíquotas reduzidas a zero, sendo que 116 desses produtos possuem alíquotas inferiores a 4%. Ele ressalta que, com o benefício de um crédito presumido de 4% na CBS, esses produtos podem ver seus incentivos aumentados

de maneira desproporcional em relação ao cenário atual, levantando dúvidas sobre o alinhamento da medida com os princípios constitucionais.

Bento segue argumentando que a substituição do IPI pelo IBS pode resultar em perda de competitividade para setores de bens intermediários na Zona Franca de Manaus, que temem que o novo regime trate o benefício apenas como diferimento tributário, sem compensar adequadamente a carga fiscal. Ele questiona se a transição para o crédito presumido na CBS realmente preserva os incentivos necessários para que a ZFM continue atraente para as empresas. Bento observa ainda que a complexidade na aplicação do IBS, que inclui tanto ICMS quanto ISS, poderia criar distorções adicionais na competitividade das indústrias locais.

José Tostes, em resposta aos questionamentos, reconhece a validade das preocupações levantadas. Ele confirma que a diferenciação para produtos com alíquotas até 6,5% pode, de fato, abrir espaço para perda de incentivos significativos, especialmente porque o crédito presumido na CBS não é totalmente equivalente aos benefícios atuais do IPI, como a isenção completa e o direito ao crédito para adquirentes de bens exportados da Zona Franca de Manaus. Tostes menciona que a manutenção de certos incentivos é fundamental para preservar a competitividade e que a transição para o IBS requer uma abordagem cuidadosa para evitar que a Zona Franca de Manaus perca seu atrativo fiscal.

Tostes também observa que as regras estabelecidas pelo PLP 68/2024 para compensação dos créditos presumidos apenas com IBS e CBS, e a vedação ao ressarcimento em espécie, são questões críticas para a sustentabilidade dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus. Ele enfatiza que, sem uma regulamentação clara e com a inclusão de uma tabela de créditos presumidos de IBS, introduzida na Câmara e ausente no texto original, há incertezas sobre como esses créditos serão utilizados e quais impactos reais terão sobre a competitividade das empresas na região.

José Tostes finaliza reforçando que o Senado precisará examinar cuidadosamente as disposições sobre créditos presumidos e a estrutura das alíquotas de IBS para assegurar que os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus continuem sendo vantajosos. Ele destaca a importância de um monitoramento próximo das discussões legislativas e da definição dos Fundos de Desenvolvimento, cuja regulamentação ainda não foi abordada, mas que será essencial para sustentar a competitividade da Zona Franca de Manaus diante das mudanças propostas na reforma tributária.

3. ENCERRAMENTO

A reunião foi encerrada por Bruna Bezerra, com agendamento do próximo encontro para quarta-feira seguinte, período da manhã, por videoconferência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Artigo 92-B e Artigo 126. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 set. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 18 de setembro de 2023. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para dispor sobre incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 18 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Nota Técnica sobre Alíquotas - SERTMF, agosto de 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2024/agosto/nota-tecnica-aliquotas-sertmf.pdf/view>. Acesso em: 05 set. 2024

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n.º 68, de 2024. Dispõe sobre as regras para o tratamento tributário na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio. Câmara dos Deputados, Brasília, DF, 2024. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2292548>. Acesso em: 05 set. 2024.



DEPARTAMENTO
JURÍDICO