

# NOTA DESCRITIVA


## PROJETO DE LEI Nº 3.887, DE 2020

Agosto de 2020

ANTONIO MARCOS SILVA SANTOS  
JOSÉ EVANDE CARVALHO ARAUJO  
CONSULTORES LEGISLATIVOS DA ÁREA III  
DIREITO TRIBUTÁRIO E TRIBUTAÇÃO




O conteúdo deste trabalho não representa a posição da Consultoria Legislativa, tampouco da Câmara dos Deputados, sendo de exclusiva responsabilidade de seus autores.



© 2020 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) os(as) autores(as). São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

O conteúdo deste trabalho é de exclusiva responsabilidade de seus(suas) autores(as), não representando a posição da Consultoria Legislativa, caracterizando-se, nos termos do art. 13, parágrafo único da Resolução nº 48, de 1993, como produção de cunho pessoal do(a) consultor(a).



## **SUMÁRIO**

<b>1.</b>	<b>CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>CBS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO .....</b>	<b>5</b>
2.1	FATO GERADOR.....	5
2.2	APURAÇÃO DA CBS (BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA, CRÉDITOS E RECOLHIMENTO) .....	5
2.3	CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEIS .....	7
2.4	NÃO INCIDÊNCIA.....	7
2.5	IMUNIDADES E ISENÇÕES .....	8
2.6	RECONHECIMENTO DE RECEITAS EM OPERAÇÕES COM PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO.....	10
2.7	INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DA CBS.....	10
2.8	INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E AFINS .....	11
<b>3.</b>	<b>CBS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>4.</b>	<b>ESCRITURAÇÃO FISCAL EM MEIO DIGITAL .....</b>	<b>12</b>
<b>5.</b>	<b>PENALIDADES PECUNIÁRIAS.....</b>	<b>12</b>
<b>6.</b>	<b>DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E FINAIS.....</b>	<b>12</b>

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

---

O Projeto de Lei (PL) nº 3.887, de 2020, apresentado no dia 21 de julho de 2020, institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), e, segundo informado em sua apresentação, corresponde à primeira etapa da reforma tributária do atual governo.

Grosso modo, é possível dizer que a proposição objetiva substituir a Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) por um tributo sobre o valor agregado nos moldes como apregoado pela legislação internacional: base ampla, alíquota única, com poucas isenções e regimes diferenciados. O tributo veio na forma de uma contribuição social, e não como um imposto, para manter a destinação constitucional dos tributos substituídos.

O Poder Executivo justifica a proposta devido à elevada complexidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e à oportunidade de alinhar a legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado, como recomendado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O PL é organizado em 131 artigos, divididos em 8 capítulos, 19 seções e 9 subseções, e acompanhado de dois anexos com tabelas. Para melhor compreensão desse complexo ato legal, apresenta-se um resumo da proposição. Por evidente, com essa abordagem não serão detalhadas algumas especificidades da nova contribuição em favor de uma compreensão mais abrangente das mudanças propostas.

Analisa-se inicialmente o fato gerador, as regras de apuração e os contribuintes da CBS para operações no mercado interno, e depois se destacam as diferenças do tributo na importação.

## **2. CBS INCIDENTE NAS OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO**

---

### **2.1 FATO GERADOR**

Fato gerador é situação definida em lei que faz surgir a obrigação de pagar o tributo. O fato gerador da CBS incidente nas operações no mercado interno é o auferimento de receita bruta, assim entendida como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. A CBS incide ainda sobre multas e juros cobrados na operação.

Observe-se que o PL restringiu o fato gerador ao faturamento, isto é, às receitas próprias da atividade, e não mais a todas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas como ocorria com o PIS e a Cofins não cumulativos. Justifica-se a escolha com o objetivo de superar a discussão sobre a matéria ocorrida no Supremo Tribunal Federal (STF) e também de se alinhar à prática internacional.

### **2.2 APURAÇÃO DA CBS (BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA, CRÉDITOS E RECOLHIMENTO)**

A base de cálculo da CBS é a receita bruta da operação, sem a inclusão dos descontos incondicionais (aqueles constantes do documento fiscal), do ICMS e do ISS destacados na nota fiscal, e da própria CBS. A exclusão da própria CBS se dá para evitar o artifício de fazer o tributo incidir “por dentro”, como ocorre com o ICMS.

A alíquota padrão da CBS é de 12%, aplicável à maior parte das operações tributadas, com as exceções apontadas mais à frente. Justifica-se a adoção de alíquota única como regra geral pelo alinhamento às melhores práticas internacionais sobre a tributação do valor adicionado, pois as alíquotas múltiplas alterariam os preços relativos, distorcendo as escolhas dos consumidores, aumentariam o custo de conformidade, especialmente das pequenas empresas, e o custo de administração do tributo, e incentivariam a fraude fiscal.

Apesar de o PL definir a base de cálculo e a alíquota como explicado acima, a CBS a pagar não corresponde à simples multiplicação desses dois fatores. Isso porque se trata de um tributo não cumulativo, em que é permitida a compensação da CBS já recolhida nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Assim, a pessoa jurídica poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal idôneo relativo à aquisição de bens ou serviços. Caso o documento fiscal se mostre inidôneo, o adquirente de boa-fé que comprove o pagamento do preço e a ocorrência da operação poderá manter seu crédito.

Os créditos de CBS podem ser aproveitados no prazo máximo de 5 anos, e não podem ser transferidos a terceiros.

Caso a empresa possua mais créditos do que débitos ao final de um determinado trimestre do ano, poderá utilizar o saldo para compensar outros tributos federais ou pedir o ressarcimento.

A justificativa do PL destaca que a não cumulatividade da CBS será plena, garantindo neutralidade da tributação na organização da atividade econômica, deixando claro que a intenção de seus autores foi que todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial possa ser descontado da CBS devida e que os créditos acumulados sejam devolvidos. Na legislação em vigor do PIS/Pasep e da Cofins, a concessão limitada de créditos é uma das maiores causas de litígios tributários. Além disso, atualmente os créditos são calculados sobre o valor da aquisição, independentemente dos tributos efetivamente destacados na nota fiscal, o que também causa distorções.

Pretende-se que o crédito da CBS seja permitido inclusive nas aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, que apuram a contribuição de forma simplificada. Para isso, será emitida nota fiscal em que será destacada a CBS efetivamente cobrada na operação (o sistema do Simples fará esse cálculo, pois isso varia em cada tipo de operação).

Regra geral, aquele que efetua uma venda não tributada pela CBS precisa anular os créditos vinculados ao produto ou serviço, e o adquirente não pode apropriar qualquer crédito. O projeto de lei, contudo, prevê exceções que serão indicadas mais à frente.

A apuração e o recolhimento da contribuição serão feitos mensalmente, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o dia vinte do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

### **2.3 CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS**

Contribuinte é a pessoa diretamente obrigada ao pagamento do tributo. Responsável é a pessoa que, mesmo sem ligação direta com o fato gerador, é obrigada ao pagamento pela lei.

São contribuintes da CBS apenas as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)<sup>1</sup>. Logo, as pessoas físicas não são contribuintes da contribuição nas operações no mercado interno.

As plataformas digitais são consideradas como responsáveis pelo recolhimento da CBS sobre a operação realizada por seu intermédio, quando a pessoa jurídica vendedora não tiver registrado a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico. Isto é, nas vendas no mercado interno, se a venda for feita por pessoa jurídica, a plataforma não precisará fazer a retenção da CBS se o vendedor demonstrar que emitiu a nota fiscal; se a venda for feita por pessoa física, a CBS não incide, como já visto.

### **2.4 NÃO INCIDÊNCIA**

A CBS não incide sobre receitas decorrentes da exportação para o exterior, assegurada a apropriação dos créditos a elas vinculados. Isto é, apesar de não se pagar a contribuição sobre a receita dos produtos exportados, não é necessário anular os créditos destacados nos documentos fiscais de

---

<sup>1</sup> A legislação do imposto de renda equipara diversas entidades a pessoas jurídicas, tais como as sociedades em conta de participação e as empresas individuais (arts. 160 e 162 do Regulamento do Imposto de Renda).

aquisição, que poderão ser utilizados na quitação de tributos federais ou ressarcidos, como visto acima.

## 2.5 IMUNIDADES E ISENÇÕES

As entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas pela legislação (Constituição Federal, art. 195, § 7º) são imunes à CBS.

Além disso, estão previstos os casos de isenção a seguir:

- a) entidades:** i) templos de qualquer culto; ii) partidos políticos, incluídas as suas fundações; iii) sindicatos, federações e confederações; e iv) condomínios edifícios residenciais;
- b) receitas:** decorrentes: i) da prestação de serviços de saúde, desde que recebidas do SUS; ii) da venda de produtos integrantes da cesta básica; iii) da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal (inclusive no território da região metropolitana regularmente constituída) e intermunicipal, interestadual e internacional de caráter urbano de passageiros, por meio rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário; iv) da venda de imóvel residencial novo ou usado para pessoa natural, desde que tais receitas não estejam incluídas no regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias; v) da venda de materiais e equipamentos e da prestação de serviços a eles vinculados, efetuadas diretamente à Itaipu Binacional; vi) do fornecimento de energia elétrica realizado pela Itaipu Binacional; vii) dos atos praticados entre as cooperativas e seus associados, exceto as cooperativas de consumo; viii) da venda para pessoa jurídica dos seguintes produtos **in natura**: animais vivos; carnes e miudezas, comestíveis; peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos; leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal; outros produtos de origem animal; plantas



vivas e produtos de floricultura; produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis; fruta; cascas de citros (citrinos) e de melões; café, chá, mate e especiarias; cereais; produtos da indústria de moagem; malte; amidos e féculas; inulina; glúten de trigo; sementes e frutos oleaginosos; grãos, sementes e frutos diversos; plantas industriais ou medicinais; palhas e forragens; matérias vegetais das espécies principalmente utilizadas em cestaria ou espartaria; cacau inteiro ou partido, em bruto ou torrado; e cascas, películas e outros desperdícios de cacau; e ix) da revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica, desde que tenham sido tributados na forma da lei;

**c) Zona Franca de Manaus e Área de Livre Comércio:** são isentas as receitas decorrentes da venda de bens: i) realizada por estabelecimento de pessoa jurídica localizado fora dessas áreas para estabelecimento de pessoa jurídica localizado nessas áreas; e ii) entre estabelecimentos de pessoas jurídicas localizados nessas áreas. Nesses casos, assim como na exportação, é assegurada a apropriação dos créditos vinculados às vendas isentas, não sendo necessário anulá-los.

Em relação às aquisições de produtos **in natura** isentos, utilizados nas atividades da pessoa jurídica ou revendidos para pessoa natural, a pessoa jurídica poderá apropriar crédito presumido da CBS, que será calculado mediante a aplicação do percentual correspondente a 15% da alíquota de 12%, ou seja, 1,8% sobre o valor das aquisições.

Já quanto à venda de produção própria por estabelecimento industrial localizado na ZFM ou ALC, o contribuinte poderá apropriar crédito presumido da contribuição, que corresponderá a 25% do valor da CBS incidente sobre a operação de venda, isto é, 3% sobre o valor da venda.

Vigerão pelo período de 5 anos, contados da data da publicação da lei resultante do projeto, as isenções relativas à prestação de serviços de

saúde vinculados ao SUS e de transporte público coletivo de passageiros e às operações com produtos da cesta básica e de venda imóvel residencial para pessoa física.

## **2.6 RECONHECIMENTO DE RECEITAS EM OPERAÇÕES COM PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO**

Na hipótese de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, a receita correspondente poderá ser reconhecida à medida de seu efetivo recebimento.

## **2.7 INCIDÊNCIA MONOFÁSICA DA CBS**

Trata-se de um tipo de substituição tributária, que ocorre quando a lei define expressamente um substituto, atribuindo-lhe a responsabilidade pelo pagamento de tributos incidentes sobre operações anteriores ou posteriores às por ele efetuadas.

Como a obrigação pelo pagamento da totalidade do tributo fica concentrada em apenas um dos vários integrantes da cadeia produtiva, o sistema de débitos e créditos fiscais não é, normalmente, aplicável.

Geralmente, a substituição tributária visa a facilitar o controle fiscal sobre as operações substituídas. Na maioria dos casos previstos na legislação, se não houvesse a substituição tributária, a quantidade de contribuintes que deveriam ser fiscalizados pelo Fisco seria muito grande, o que poderia prejudicar o desempenho da arrecadação tributária.

A incidência monofásica da CBS, em que caberá a produtores e importadores o recolhimento da contribuição, aplica-se às receitas decorrentes de operações com: i) gasolinas e suas correntes; ii) óleo diesel e suas correntes; iii) gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural; iv) gás natural; v) querosene de aviação; vi) biodiesel; vii) álcool, inclusive para fins carburantes; e viii) cigarros e cigarrilhas.

## 2.8 INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E AFINS

A CBS devida pelas instituições financeiras e equiparadas e pelas pessoas jurídicas que exercem determinadas atividades, como, por exemplo, comercialização de planos de saúde, será apurada de forma diferenciada: i) parte-se do faturamento; ii) exclui-se uma série de valores autorizados pela legislação da contribuição; e iii) sobre o resultado dessa subtração (base de cálculo), aplica-se a alíquota de 5,8%.

## 3. CBS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO

---

A incidência da CBS na importação envolve minúcias técnicas que escapam ao interesse pelo quadro geral no momento. Destacam-se apenas alguns aspectos a seguir.

Grosso modo, a CBS incide nas diversas hipóteses de importação de bens e serviços, tendo como base de cálculo o valor aduaneiro (bens) ou o valor pago (serviços), e como contribuinte o importador ou equivalente, independentemente de ser pessoa jurídica ou física. A alíquota é de 12%, salvo para os bens do Anexo II (combustíveis, gás, cigarro), que têm alíquotas próprias. O valor da CBS pago na importação pode ser usado como crédito pelo importador pessoa jurídica na sua apuração relativa a vendas no mercado interno.

Na importação, as plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento do tributo de todas as operações que intermediarem, sejam os vendedores pessoas físicas ou jurídicas. As plataformas não residentes no Brasil precisarão se cadastrar eletronicamente junto à Receita Federal.

Para essa modalidade, o autor da proposição julgou apropriado definir que o conceito de serviços compreende também a cessão e o licenciamento de direitos, inclusive intangíveis, independentemente de sua denominação, o que não foi feito para a CBS sobre operações no mercado interno.

As hipóteses de não incidência e de isenção da CBS incidente na importação são tratadas nos arts. 78 e 79 do projeto de lei, e não serão abordadas neste resumo.

#### **4. ESCRITURAÇÃO FISCAL EM MEIO DIGITAL**

---

Os contribuintes da CBS deverão proceder à escrituração fiscal em meio digital no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), cabendo à Receita Federal disciplinar a forma como tais informações serão prestadas.

#### **5. PENALIDADES PECUNIÁRIAS**

---

No interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, são previstas várias penalidades específicas para coibir o descumprimento da legislação da contribuição, dentre elas, as seguintes multas: por falta de destaque ou destaque a menor do valor da CBS; por destaque no documento fiscal maior do que a CBS incidente sobre a operação; por falta de apresentação da escrituração fiscal digital; e por utilização indevida de créditos da CBS para compensação.

#### **6. DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS E FINAIS**

---

Para garantir segurança jurídica e previsibilidade, são estabelecidas regras de transição entre as atuais contribuições e a CBS, tais como a utilização do saldo de créditos apropriados com base na legislação anterior; a manutenção da apropriação de créditos calculados sobre a depreciação ou amortização de ativos adquiridos sob a égide dos regimes de tributação anteriores, e de créditos sobre devoluções, já na vigência das novas regras, de vendas efetuadas anteriormente à CBS.

Busca-se preservar a destinação dos recursos arrecadados com a cobrança da CBS, em respeito às prescrições da Constituição Federal.

Prevê-se, ademais, **vacatio legis** de seis meses a partir da publicação da lei de instituição da contribuição.