

### ANÁLISE DA PROPOSTA DE CRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE OPERAÇÕES DE BENS E SERVIÇOS – PL Nº 3.788, DE 2020

*Waldery Rodrigues Júnior<sup>1</sup>*

#### **1 Introdução**

Este Boletim trata de uma das medidas legislativas associadas à reforma tributária. Especificamente analisaremos o PL nº 3.788, de 2020 que cria a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) e que compõe um dos itens considerados prioritários para o governo federal, conforme consta no documento intitulado “Agenda Legislativa Prioritária do Governo em 2022”. Outras medidas relacionadas à reforma tributária serão mencionadas neste texto somente no que se referem ao PL nº 3.788, de 2020.<sup>2</sup>

A necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro é um consenso entre os vários especialistas no tema, bem como pela sociedade em geral: nosso sistema tributário é bastante complexo e tem elevado custo para os agentes econômicos; as empresas tem um elevado custo no atendimento das obrigações tributárias (gastam cerca de 1.500 horas/ano apenas para a etapa da declaração); o sistema não é transparente para os consumidores (a alíquota efetivamente paga é maior do que o valor nominalmente expresso);

---

<sup>1</sup> Consultor Legislativo do Senado Federal, Núcleo de Economia, área de Políticas Econômicas, Dívidas Públicas e Sistema Financeiro. Email: [waldery@senado.leg.br](mailto:waldery@senado.leg.br)

<sup>2</sup> A CBS, prevista nesta primeira etapa, é equivalente a um Imposto de Valor Agregado (IVA) federal, com incidência sobre o consumo. As próximas etapas segundo declarações de representantes do Ministério da Economia tratarão dos seguintes pontos:

- Seletividade no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Reforma da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e das Pessoas Físicas (IRPF) - PL nº 2.337, de 2021;
- Desoneração da folha de salários.

há problemas na concorrência gerado pela tributação excessiva para uns e menor para outras empresas; o tempo médio de processo de execução fiscal na Justiça é maior do que 8 anos; e contencioso tributário federal atinge um valor elevadíssimo (mais de R\$ 4,4 trilhões, ou seja, superior a mais da metade do nosso PIB).

Especificamente a **tributação do consumo** tem graves problemas como: fragmentação de base, tributação na origem, mitigação do direito de crédito, número elevado de alíquotas/formas de recolhimento/regimes especiais, não plena ou imediata devolução de créditos acumulados.

Uma **reforma tributária bem formatada** deve atender aos princípios da tributação adequada: simplicidade, neutralidade em relação às decisões dos agentes econômicos (os tributos devem distorcer ao mínimo as decisões de consumo), busca de um tratamento equitativo (distribuição do ônus tributário), evitar aumento da carga tributária global (e, se possível, buscar a diminuição desta carga), redução de custo de atendimentos às obrigações tributárias, transparência nos procedimentos, combate à sonegação e à evasão fiscal. Em termos de eficácia a proposta de reforma tributária deve objetivar aumento da produtividade, do emprego, da renda e dos investimentos na economia.

## **2 PL nº 3.887, de 2021**

A CBS proposta no PL nº 3.887, de 2020, constituirá o **IVA-Federal** e é plenamente compatível e aderente com as propostas das 2 principais medidas que tramitam no Congresso Nacional e buscam uma reforma global: Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019 (Câmara dos Deputados) e PEC nº 110, de 2019 (Senado Federal). O escopo do PL nº 3.887, de 2020, é mais restrito: cria um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) Federal a partir da extinção (e fusão) do PIS/Cofins acabando os tributos diferenciados para vários setores da economia e com o fim de mais de uma centena de regimes especiais.

As **premissas fundamentais** que norteiam o PL nº 3.887, de 2020, na concepção da CBS são:<sup>3</sup>

- a) Incidência sobre base ampla: objetiva capturar todos os tipos de consumo, sejam bens, serviços, ativos intangíveis, serviços financeiros ou qualquer outra utilidade,
- b) Incidência sobre as receitas decorrentes de todas as operações de circulação jurídica dos bens e serviços (sem adotar o sentido amplo, como definido no item (a) acima),
- c) Geração de crédito financeiro e imediato: todas as aquisições tributadas geram crédito imediato, inclusive os investimentos, como aquisição de máquinas, equipamentos e quaisquer outros ativos não-circulantes (como ativos intangíveis). Créditos acumulados poderão ser objeto de pedidos de ressarcimento trimestralmente ou poderão ser compensados com quaisquer outros tributos federais, inclusive contribuições previdenciárias e Imposto de Renda na Fonte no pagamento de salários,
- d) Alíquota uniforme: não há distinção de carga tributária sobre o consumo de bens, serviços ou intangíveis.

Hoje a legislação que trata destes dois tributos tem uma elevada complexidade sendo que as bases de cálculo e fatos geradores do PIS/PASEP e Cofins foram sucessivamente alteradas nas últimas décadas, gerando mais de 100 regimes especiais de recolhimento e mais de duas mil páginas de legislação; há elevada cumulatividade (impostos pagos “em cascata” que obscurecem o valor total do ônus tributário incidente sobre os consumidores), cada produto requer uma análise específica para ver qual o adequado tratamento tributário; o conceito de insumo gera elevada insegurança jurídica; o sistema não permite clareza sobre a forma de tributação (um produto pode ser impactado por várias formas diferentes de tributação), há um elevado número de processos no contencioso administrativo (mais de 70 mil processos na Receita Federal e no

---

<sup>3</sup> Para esta lista consultar o documento: Receita Federal do Brasil (2020) Perguntas e Respostas sobre a CBS.

CARF o que representa cerca de 20% do total); o contencioso jurídico também tem alto volume com os casos associados ao PIS/COFINS representando aproximadamente 25% dos processos em que a PGFN/ME atua no STJ (e no STF há 22 temas com repercussão geral que travam um número superior a 10 mil processos nas instâncias inferiores).

A CBS não foi formatada com o fim de aumentar a arrecadação em relação aos níveis atuais e seguiu-se a diretriz de uma tributação homogênea e um creditamento amplo, além da exclusão dos tributos sobre consumo de sua base de cálculo, incluindo o IPI o ICMS, o ISS e a própria CBS (que não incidirá sobre ela mesma, assegurando transparência à tributação e permitindo mais diretamente a identificação do valor tributado).

O direito de utilização dos créditos da CBS é extinto após cinco anos: isto dá segurança jurídica ao processo, facilita a guarda de documentos e fornece um marco temporal para a possibilidade de fiscalização pela administração tributária.

A proposta do PL nº 188, de 2020, é a criação de um tributo (CBS) que seja alinhado a tributação do valor agregado que é, para tributos que incidem sobre o consumo, uma forma moderna e reconhecida como bem-sucedida em diversas experiências no mundo.<sup>4</sup> Cada empresa somente pagará sobre o valor que agrega ao produto/serviço.

A CBS terá **alíquota única de 12%** e incidirá apenas sobre a receita decorrente do faturamento empresarial (equivalente ao conceito de receita bruta), ou seja, incide sobre as operações realizadas com bens e serviços em sentido amplo. Esta forma garante transparência ao processo e é bastante superior ao formato adotado até agora que era a tributação incidente sobre a receita total, implementada em 1998 (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998) e replicada quando da instituição da apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins. A CBS proposta é um tributo sobre valor agregado de base ampla e garante-se, com seu formato, uma plena não cumulatividade (o tributo incidente nas etapas anteriores e destacado no documento fiscal possibilitará o creditamento para abatimento das contribuições incidentes nas etapas

<sup>4</sup> Para uma abordagem sistemática sobre as experiências do VAT no mundo (cerca de 160 países) ver <https://www.imf.org/external/np/fad/tpaf/pages/vat.htm>.

posteriores de produção). Tem-se também a garantia de neutralidade da tributação na organização da economia. Além disso, todos os créditos associados à atividade empresarial poderão ser descontados da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos.

O PL nº 3887, de 2020, extingue os seguintes tributos: PIS/Pasep sobre folha, PIS/Pasep sobre importação, PIS/Pasep sobre receitas, Cofins sobre importação e Cofins sobre receitas.

O projeto de lei prevê-se *vacatio legis* de seis meses a partir da publicação da Lei resultante do presente Projeto para que haja tempo hábil para as adequações de sistemas e procedimentos associados aos dois tributos que serão extintos (a implementação da CBS se dará, portanto, de forma rápida). E os créditos PIS/Cofins poderão ser compensados com quaisquer tributos ou ressarcidos nos casos já previstos em lei.

A proposta **não tem custo fiscal** e não implica em renúncia de receitas tributárias. Adicionalmente, traz uma substancial redução dos gastos tributários relativos ao PIS/Pasep e à Cofins.

Os créditos acumulados da CBS poderão ser compensados com outros tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do (SRFB) ou ressarcidos. Há várias consequências positivas em termos de simplificação, por exemplo: não são mais necessárias hipóteses de suspensão, diferimento e desonerações de operações com ativos imobilizados ou bens importados aplicados em outros que serão exportados. Essa simplificação reduz divergências de interpretação sobre o enquadramento em regimes especiais. Em decorrência, há diminuição de contencioso e de custos de controle.

Outros pontos importantes do desenho da CBS: *i)* Quem exporta ou investe compensa imediatamente crédito ou recebe o valor em dinheiro; *ii)* Receitas não operacionais não serão tributadas na CBS: dividendos, rendimentos de aplicações financeiras e juros sobre capital próprio (JCP) – estes itens não representam, por si só, valor adicionado; em cada etapa do processo produtivo o valor adicionado é representado pelos salários, lucros e

juros e aluguéis quando pagos a pessoas físicas; *iii*) redução no custo de atendimento das obrigações tributárias: diminuição de 52 para 9 campos na Nota Fiscal (os campos preenchíveis no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) também serão reduzidos de 1.289 para 230) e redução de 70% das obrigações acessórias; *iv*) fim das duas maiores fontes de litígio: dúvidas sobre insumo e exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo; *v*) isenções são previstas como no caso de remessas sem valor comercial ou encomenda de pessoa física, importações para a Zona Franca de Manaus e de obras de arte doadas a museus, *vi*) a isenção para os produtos da cesta básica foi mantida.

### **3 Regimes Diferenciados**

O PL nº 3.887, de 2020, extingue vários regimes diferenciados e desonerações que não se justificam. Os benefícios e regimes especiais eliminados pela proposta da CBS somam R\$ 28,3 bilhões, enquanto os mantidos representam R\$ 64,0 bilhões. Sem a cesta básica, seriam R\$ 48 bilhões.<sup>5</sup>

A multiplicidade de regimes diferenciados de apuração leva falhas na concorrência entre as empresas e substanciais conflitos judiciais. Há hoje mais de 100 dispositivos destes regimes e eles criam, por sua vez, uma lista muito maior de itens beneficiados com alíquota zero, e mais de 20 regimes especiais que permitem aquisições com suspensão do pagamento de impostos. Eliminar uma quantidade considerável destes regimes especiais foi uma premissa acertada do PL nº 3.788, de 2020, na busca da uniformização tributária (e como consequência reduz-se também a deterioração da base de tributação associada aos dois tributos).

Contudo alguns regimes diferenciados continuam com a proposta da CBS devido a limitações técnicas do modelo de tributação do valor agregado (IVA), por restrições determinadas por dispositivos constitucionais/de jurisprudência ou por necessidade de reformulação posterior em conjunto com outras medidas:

---

<sup>5</sup> Os valores foram estimados para 2021. Estimativas para 2022 podem ser repassadas sob demanda.

a) O crédito da CBS será permitido inclusive nas aquisições de bens/serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (**Simple Nacional**), exceto nas aquisições perante Microempreendedores Individuais – MEI. Ou seja, a empresa que comprar bens/serviços de optante pelo Simple também poderá apurar crédito. Além disso, com a CBS somente o montante que já seria recolhido conforme o regime de apuração simplificado e favorecido continua sendo exigido.

b) A **incidência monofásica** (regime monofásico/por unidade de medida) na produção ou importação de bens foi reduzida apenas aos produtores ou importadores dos seguintes produtos: gasolinas e suas correntes, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo ou de gás natural e querosene de aviação, biodiesel e álcool. Foram incluídos nesse sistema o gás natural, os cigarros e as cigarrilhas.

c) As vendas de **imóveis residenciais** a não contribuintes, não contempladas como associadas ao patrimônio de afetação conforme estabelecido no Regime Especial de Tributação (RET), serão isentas de tributação. Na lógica da tributação sobre valor agregado, somente são tributadas as operações que incidam sobre o consumo de bens/serviços. O prazo de consumo de bens imóveis é muito longo e a prática internacional tem sido isentar sua venda final (haveria enorme dificuldade de cobrança da CBS ao longo do tempo de uso do imóvel assim como do controle de créditos por não contribuintes). A isenção se refere somente a operação final de venda do imóvel (novo ou usado), e de forma coerente com a sistemática de tributação do valor agregado, não há apropriação nem utilização de créditos da CBS incidente nas operações anteriores à venda.

d) A CBS prevê uma sistemática de apuração própria para as **instituições financeiras**: o fato gerador é mensal; a base de cálculo é o valor da receita bruta mensal deduzida das exclusões de base de cálculo permitidas expressamente; não poderão apropriar créditos em relação às suas aquisições; e os adquirentes dos serviços dessas instituições financeiras não poderão apropriar créditos da CBS.

Por não gerar ou se apropriar de crédito, instituições financeiras (bancos, planos de saúde, seguradoras e afins) conservam a mesma forma de apuração antiga adotada para o PIS/Pasep e a Cofins, com alíquota de 5,8%. Note que não houve mudança na carga tributária para as instituições financeira: a nova alíquota reflete a nova forma de cálculo da contribuição, em que se excluem da base de cálculo outros tributos sobre consumo e a própria contribuição CBS.

As instituições financeiras desenvolvem atividades – sobretudo a intermediação financeira – que não tem paralelo nas atividades das demais empresas pois são baseadas na geração do spread bancário (diferença entre a taxa ao tomar emprestado e a taxa ao emprestar). Por sua vez, o IVA baseia-se na sistemática do contribuinte recolher a diferença entre o débito (gerado nas compras) e o crédito (gerado nas vendas). Esse método funciona bem na indústria, no comércio e nos demais serviços, mas não funciona na intermediação financeira, que é baseada em spread. Somente funciona apropriadamente em instituições financeiras para os serviços remunerados por tarifa. O sistema de débito/crédito – ambos registrados em notas fiscais – não funciona para o spread bancário. Os países da União Europeia e quase todos os países do mundo que têm IVA sujeitam ao IVA apenas as tarifas (cobradas por serviços específicos, como assessoria financeira, aluguel de cofres etc.) e isentam o spread bancário. Os créditos só podem ser aproveitados na proporção dos débitos. Embora este processo implique a geração de cumulatividade, se as instituições financeiras – que não emitem notas fiscais – pagassem IVA sobre o *spread* a cumulatividade seria muito maior. A não emissão de notas fiscais impede os clientes das instituições financeiras de recuperarem o crédito do IVA pago. O custo do crédito para os tomadores aumentaria com uma maior cumulatividade na tributação.

g) Os benefícios para as operações na **Zona Franca de Manaus (ZFM)** e para as **Áreas de Livre Comércio (ALC)** ficam mantidos, mas com simplificação das regras e procedimentos. Há reiteradas decisões do STF e do STJ reafirmando a obrigatoriedade de tratamento diferenciado para a ZFM (as operações são equiparadas às exportações – para as quais é desejado uma desoneração completa). As vendas feitas para as pessoas jurídicas nelas

instaladas são isentas, sem prejuízo da apropriação de créditos da CBS a elas vinculados.

Os bens nelas produzidos são vendidos com incidência reduzida da CBS. Com isso, extingue-se o complexo modelo atual de incidência de alíquotas reduzidas diversas, conforme a sujeição tributária, a localização ou a natureza jurídica de cada adquirente, dentro e fora da ZFM e das ALCs.

*i)* As **cooperativas** têm isenção em operações entre elas e seus associados.

*j)* Nos serviços de saúde, não haverá incidência sobre as receitas recebidas do SUS por hospitais particulares. Entidades beneficentes continuam imunes.

*k)* Isenção da CBS para receitas decorrentes da prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros.

*l)* Em relação aos **pequenos agricultores** são mantidas as condições do regime agrícola com iguais condições de concorrência, já que somente pessoas jurídicas podem apurar e transferir créditos da CBS (ou seja, serem contribuintes da CBS). O PL nº 3.887, de 2020, concede tratamento específico às operações com produtores rurais e transportadores autônomos. Na aquisição de produtos agropecuários in natura e na contratação de transportadores autônomos, os adquirentes poderão calcular e apropriar crédito presumido. Esta sistemática traz diversos benefícios: *i)* evita assimetria na concorrência entre agentes pessoa natural e pessoa jurídica; *ii)* dificulta a prática de fraudes tributárias; *iii)* evitar cumulatividade, sem impor complexidade às pessoas naturais não contribuintes.

*m)* As **exportações** são econômica e juridicamente desoneradas e as **importações** sofrem a incidência da CBS. Este procedimento está em linha com as melhores práticas na tributação sobre o consumo: o princípio do destino deve prevalecer nas operações de comércio internacional.

#### 4 Agentes Considerados Não Contribuinte da CBS

A CBS tem uma incidência bastante ampla e exclui-se da sujeição passiva (**são isentos**) apenas as pessoas jurídicas que não realizam atividade econômica: os templos de qualquer culto, os partidos políticos, os sindicatos, os condomínios edifícios residenciais, instituições filantrópicas e fundações, sindicatos, entidades representativas de classe e conselhos de fiscalização de profissões e serviços sociais autônomos.

#### 5 CBS na Importação de Bens e Serviços – Fornecedores Estrangeiros e Plataformas Digitais

As plataformas digitais devem recolher a CBS quando intermediarem operações em que o vendedor não emitir nota fiscal eletrônica (NFE). Um exemplo é o caso de plataformas de vendas entre pessoas físicas.

Como regra geral o importador é o responsável por recolher (pagar) a CBS. Mas há uma adequação à economia digital do sistema de tributação do consumo da CBS – as disposições seguem as recomendações da OCDE: apenas na importação feita por pessoa física, os fornecedores estrangeiros e plataformas digitais ficam responsáveis pelo recolhimento (fornecedores e plataformas digitais estrangeiros precisam apenas fazer cadastro simplificado via internet na Receita Federal).

A OCDE ressaltou que, mesmo com as dificuldades das administrações tributárias em cobrar o imposto sobre valor agregado nas transações internacionais B2C (*Business to Consumer*), o princípio do destino deveria ser mantido, a fim de manter a neutralidade nas transações entre países. Assim, ficou mantida a tributação incidente na importação realizada por não contribuinte, sendo a responsabilidade pelo recolhimento atribuída aos fornecedores estrangeiros (origem).

A responsabilidade das plataformas digitais também é devida no caso dos estabelecimentos brasileiros, mas apenas nos casos em que não houver registro em documento fiscal por parte dos fornecedores de bens.

## **6 Relacionamento do PL nº 3887, de 2020, com a PEC nº 110, de 2019**

Conforme Relatório da PEC nº 110, de 2019, divulgado em 16 de março de 2022, pelo relator Senador Roberto Rocha, tem-se que:

*a)* A alteração no art. 195 da Carta Magna foi feita com o objetivo de conferir base constitucional à CBS, viabilizando a aprovação do PL nº 3.887, de 2020, tendo por base operações com bens e prestações de serviços, após a aprovação da PEC nº 110, de 2019.

*b)* A previsão da CBS contida na PEC é plenamente harmonizável com o modelo já proposto no PL nº 3.788, de 2020. O intuito do relator, na PEC nº 110, de 2019, foi “conferir à CBS base constitucional para que possa ser instituída por meio de legislação ordinária. Dessa forma, além de conferir segurança jurídica a esse novo tributo, evitando eventuais discussões quanto a sua constitucionalidade, a PEC torna a CBS compatível com o modelo de IVA Dual, com dois tributos incidindo sobre a mesma base, qual seja, ‘operações com bens e prestações de serviços’”.

*c)* O IBS não integrará a base de cálculo da CBS.

*d)* A proposta mantém a previsão de tratamento diferenciado para a Zona Franca de Manaus (ZFM), tanto no âmbito do IBS quanto no âmbito da CBS (art. 92-B do ADCT), pelo prazo já previsto na Constituição. No mesmo dispositivo, incluiu-se a previsão da manutenção de tratamento diferenciado para as ZPEs.

*e)* Com o intuito de dar maior segurança jurídica e proporcionar uma transição com regras mais simples e claras, o relatório propõe “no art. 18 do substitutivo que o ICMS, o ISS, a Cofins, a Cofins-importação e as contribuições para o PIS e para o PIS-importação não poderão integrar a base de cálculo do IBS e da CBS”.

## 7 Destinação dos Recursos da CBS

A destinação dos recursos arrecadados com a cobrança da CBS fica mantida para os mesmos usos que são listados hoje para o PIS/Pasep e Cofins, conforme prescreve o art. 239 da Constituição Federal:

- 82,02% para a **seguridade social**, que abrange ações relativas à saúde, à previdência e à assistência social;
- 12,95% ao **Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT)**, que financia o programa do seguro-desemprego e o abono salarial anual e
- 5,03% para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (**BNDES**).

## 8 Ganhos de Equidade e Redução de Burocracia / Custos de Conformidade

Dois estudos da Secretaria de Política Econômica (SPE)/Ministério da Economia apontam que:

a) A CBS terá menor impacto sobre o consumo dos mais pobres: consumidores com maior poder aquisitivo possuem a tendência de gastar mais com serviços menos essenciais e, portanto, com cadeias produtivas mais complexas ou com maior valor adicionado entre elas. Por sua vez, pessoas mais pobres têm maior parte de sua renda gasta com serviços básicos e com menor valor agregado. O estudo aponta que a alíquota média no orçamento das famílias com renda per capita inferior a R\$ 89,00 é 0,6% inferior à observada pela PIS/Cofins.<sup>6</sup>

b) A CBS reduzirá a burocracia e o custo de conformidade (valores despendidos pelos contribuintes para cumprir deveres fiscais) do sistema tributário brasileiro: a CBS implicará um ganho de eficiência por ser mais equânime e com um menor número de regimes diferenciados e por uma maior base tributável. Além disso, com menos exceções relacionadas a suspensões, isenções e alíquotas zero, se reduz também disputas judiciais e administrativas.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Secretaria de Política Econômica (2020) Nota Informativa – CBS: em direção a menor regressividade do sistema tributário brasileiro– (05/10/2020).

<sup>7</sup> Secretaria de Política Econômica (2020) Nota Informativa – Simplificando o Sistema Tributário (30/09/2020).

## 9 Críticas

a) Adoção de uma alíquota **única** (de 12%): alguns representantes de setores como o de **serviços** têm apresentado crítica ao fato de ser adotada uma alíquota única.

Contudo, a motivação para as operações será onerada pela CBS com a alíquota uniforme de 12% é defendida na literatura econômica especializada bem como por instituições como o Fundo Monetário Internacional (FMI) que na Nota Final de Assistência Técnica à reforma da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, elaborada em março de 2017, com base nas melhores práticas sobre a tributação do valor agregado nos demais países aponta que:

[...] alíquota positiva única (e alíquota zero aplicada apenas a exportações) é uma característica importante do IVA, pois alíquotas múltiplas alteram preços relativos e, em consequência, distorcem as escolhas dos consumidores. Isto, por sua vez, afeta a estrutura da produção e da alocação de recursos, reduzindo a eficiência econômica. Além disso, alíquotas múltiplas aumentam substancialmente o custo de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as pequenas empresas, e o custo de administração do imposto, principalmente por aumentar o número de pedidos de restituição que têm que ser processados e por requerer pareceres da administração tributária para dirimir as dúvidas dos contribuintes quanto a que alíquota aplicar a determinada transação. Cabe também notar que a maior complexidade criada por alíquotas múltiplas é um convite à fraude e à evasão.

b) A apropriação de créditos da CBS na contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços: algumas críticas têm apontado o risco deste procedimento levar a um aumento do fenômeno da “**pejotização**” e inibir ainda mais a contratação de trabalhares pelo regime CLT.

Contudo, esta crítica não procede: a decisão entre contratar para a prestação de serviços uma pessoa jurídica (com incidência da CBS e seu respectivo crédito) ou uma pessoa física (sem incidência de CBS) não é afetada

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

c) PL nº 3.788, de 2020, teria fins arrecadatórios.

Não. Pelo desenho da proposta a carga tributária não será alterada (haverá uma redistribuição do ônus tributário). Com ganhos de eficiência é possível que, em um segundo momento da implementação da CBS, haja diminuição da carga tributária.

c) Haveria lacuna na mudança trazida no Simples Nacional: alega-se em Funaro *et al* (2020)<sup>8</sup> que no PL consta que o Comitê Gestor do Simples disciplinará a forma como a pessoa jurídica optante “efetuará, em documento fiscal, o destaque da CBS efetivamente incidente sobre a operação, exclusivamente para fins de creditamento pela pessoa jurídica adquirente”. E assim, sugere-se que o PIS e a Cofins seriam substituídos pela CBS também no regime simplificado, gerando crédito equivalente ao valor exato dessa contribuição.

Contudo, o regramento do Simples exige lei complementar (CF, artigo 146, III, “d”) para ser alterado. “não há qualquer norma no projeto que assegure a cobrança da CBS com a mesma carga tributária atualmente aplicada ao PIS/Cofins, o que exigiria a alteração da LC 123/2001 (SIMPLES).”

## 10 Conclusão

Este estudo fez uma análise específica do PL nº 3.788, de 2020, sem analisar as outras medidas associadas à reforma tributária e que estão em tramitação no Congresso Nacional. Na forma como proposto no PL nº 3.788, de

<sup>8</sup> FUNARO, Hugo; ODORIZZI Douglas G. ; CARVALHO, Thulio J. M. M. de (2020). O projeto da CBS precisa ser aperfeiçoado. Este artigo traz sete críticas ao PL 388/2020. Em particular devem ser analisadas com atenção as críticas “Ilegitimidade da responsabilidade imputada às plataformas digitais e aos fornecedores estrangeiros” e “Multa Desproporcional” (nesta última os autores sugerem limitar a multa a 100% da CBS no lugar de 150% da CBS como sugere o PL 3887/2020).

2020, a CBS traz uma série de benefícios para o sistema tributário/economia brasileiros: plena não cumulatividade (todas as transações tributadas geram crédito da CBS e os créditos acumulados poderão em qualquer situação ser ressarcidos ou compensados indistintamente), não aumento da carga tributária (com redução em potencial), adoção de regras homogêneas para todos os setores da economia, diminuição das distorções trazidas pelos impostos que serão substituídos (neutralidade), melhoria na competição e tratamento tributário isonômico entre as empresas, redução significativa dos regimes especiais, adoção de regras mais uniformes e objetivas, aumento da simplicidade/previsibilidade, aumento da segurança jurídica/redução de litígios, diminuição do contencioso administrativo e judicial, diminuição dos custos de atendimento da legislação tributária (eliminação das várias formas de apuração do tributo, desoneração dos investimentos e das exportações (devida a plena apropriação imediata dos créditos e a compensação ou devolução trimestral) e aumento da transparência para o contribuinte (e estímulo ao exercício da cidadania fiscal), ganhos em termos de equidade (menor ônus tributário sobre os brasileiros de mais baixa renda) e melhoria da relação entre Fisco e contribuintes.

## Referências

Alan Auerbach, Raj Chetty, Martin Feldstein, Emmanuel Saez (2013). **Handbook of Public Economics**, vol. 5.

Benzarti, Youssef e Dorian Carloni (2017). Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France. **NBER Working Papers**, n. 23.848. Disponível em: <<https://www.nber.org/papers/w23848>>. Acesso em: 04 mai. 2022.

Salanie, Bernard (2003). **The Economics of Taxation**. MIT Press.

Slemrod, Joel e Jon Bakija (2017). **Taxing Ourselves: a Citizen's Guide to the Debate over Taxes**. 5th Edition, MIT Press.

## SENADO FEDERAL

### DIRETORIA GERAL

Ilana Trombka – Diretora-Geral

### SECRETARIA GERAL DA MESA

Gustavo A. Sabóia Vieira – Secretário Geral

### CONSULTORIA LEGISLATIVA

Danilo Augusto Barbosa de Aguiar – Consultor-Geral

### NÚCLEO DE ESTUDOS E PESQUISAS

Rafael Silveira e Silva – Coordenação  
Brunella Poltronieri Miguez – Revisão  
João Cândido de Oliveira – Editoração

### CONSELHO EDITORIAL

Eduardo Modena Lacerda  
Ivan Dutra Faria  
Denis Murahovschi

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

Como citar este texto:

RODRIGUES JÚNIOR, Waldery. Análise da Proposta de Criação da Contribuição Social sobre Operações de Bens e Serviços – PL nº 3.788, de 2020. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Maio 2022 (**Boletim Legislativo nº 97, de 2022**). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em: 05 mai. 2022.

Núcleo de Estudos e Pesquisas  
da Consultoria Legislativa



Conforme o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2013, compete ao Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa elaborar análises e estudos técnicos, promover a publicação de textos para discussão contendo o resultado dos trabalhos, sem prejuízo de outras formas de divulgação, bem como executar e coordenar debates, seminários e eventos técnico-acadêmicos, de forma que todas essas competências, no âmbito do assessoramento legislativo, contribuam para a formulação, implementação e avaliação da legislação e das políticas públicas discutidas no Congresso Nacional.

#### Contato:

Senado Federal  
Anexo II, Bloco A, Ala Filinto Müller, Gabinete 13-D  
CEP: 70165-900 – Brasília – DF  
Telefone: +55 61 3303-5879  
E-mail: [conlegestudos@senado.leg.br](mailto:conlegestudos@senado.leg.br)

Os boletins Legislativos estão disponíveis em:  
[www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos)