

## REFORMA TRIBUTÁRIA APROVADA – EMENDA CONSTITUCIONAL EC 132/2023

### CONSIDERAÇÕES GERAIS PARA O SETOR DA SEGURANÇA PRIVADA

#### BOLETIM INFORMATIVO Nº 1

Em 20/12/2023 o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional - EC nº 132 que alterou significativamente o sistema tributário do país. O nosso objetivo aqui é sintetizar os aspectos relevantes que tais alterações irão impor especificamente ao segmento da segurança privada.

E, no tocante à segurança privada, infelizmente, o texto definitivamente aprovado e promulgado pelo Congresso Nacional não trouxe novidades importantes em relação aos textos aprovados anteriormente pela Câmara e pelo Senado. As sutis alterações que vieram no texto definitivo em relação aos boletins informativos sobre a reforma anteriormente encaminhados por esta Federação às suas filiadas serão objeto de destaque neste resumo.

#### **1 – O que mudou de mais significativo?**

A EC 32 introduziu dois impostos sobre o valor agregado (IVA), um deles através do artigo 156-A, denominado de Imposto sobre bens e serviços (IBS) que substituirá basicamente os impostos estadual e municipal ICMS e ISS, respectivamente e, o outro, através do artigo 195, inciso V, que substituirá o IPI e as contribuições sociais do PIS e da Cofins e, por esta razão, tem sido chamado de Contribuição sobre Bens Serviços (CBS). Para os efeitos deste texto serão assim chamados IBS (Estadual e Municipal) e CBS (Federal). Caso haja mudança na terminologia feita pelo governo, faremos as adaptações nos futuros boletins. O fato de serem dois impostos de valor agregado, sendo o IBS da competência de Estados e Municípios e a CBS da competência da União, tem levado a muitas analistas a chamarem o novo imposto conjunto de IVA Dual. **E assim nos referiremos quando estivermos falando da soma de ambos os novos impostos.**

As alíquotas serão definidas por lei complementar, mas, a julgar pelos comentários e informações ventilados na imprensa extraídos de declarações do Ministério da Fazenda, a soma IBS com a CBS deverá ficar entre 27% e 27,5%. Todavia este número ainda pode ser alterado. Contudo, para os efeitos deste boletim, no sentido de permitir a simulação de exemplos práticos, vamos presumir que o IVA Dual será de 27,5%, sendo 15,5% para o IBS e 12% para a CBS. Os novos impostos serão de caráter “não cumulativo”, ou seja, serão pagos apenas sobre a parcela da Receita para a qual o contribuinte agrega valor. Na parcela da Receita em que o valor é agregado pelos fornecedores da cadeia do contribuinte, os impostos recolhidos por tais fornecedores poderão ser abatidos da Guia dos novos impostos a ser recolhida pelo contribuinte. Este é o chamado sistema de creditamentos típico de um IVA e que, ao longo deste boletim, será melhor explicado. Os novos impostos serão “por fora”, ou seja, incidem somente sobre o “preço final sem imposto” e não sobre a Receita final já com o imposto. Ou seja, diferentemente dos impostos atuais, eles não são “por dentro” e, por isto, não integrarão a sua própria base de incidência.

Sabemos que hoje, dependendo do município da prestação de serviço, a alíquota de ISS pode variar entre 2% e 5%. Entretanto, para facilitar o nosso debate sobre a matéria, bem como as

simulações que se seguirão neste boletim, vamos presumir que a alíquota média do ISS do segmento da segurança privada no país seja de 3,0166..%. Esta alíquota média somada às alíquotas do PIS de 0,65% e da Cofins de 3%, resulta num total de 6,666..% de impostos sobre faturamento, impostos estes que serão substituídos pelo IBS e pela CBS. Ou seja, pelo IVA Dual.

### 1.a Cronograma de implantação do novo sistema tributário:

A implantação das alíquotas dos novos impostos será efetuada de forma gradativa, iniciando-se em janeiro de 2026 e seguindo até 2032. O cronograma temporal e a forma de implementação estão descritos na nova redação dos artigos 127 a 133 da Constituição Federal dada pela EC 132/2023. Sabemos que muitos detalhes ainda virão a ser definidos por legislação complementar. Ainda assim, para dar uma tênue ideia da implementação gradual, apresentamos uma tabela de implantação gradativa simulada a partir dos entendimentos preliminares que tivemos sobre os novos dispositivos constitucionais:

Ano	Impostos atuais (IVA Dual gradação)	Total
2025	6,66%	6,66%
2026	5,66%	6,66%
2027	3,01%	15,01%
2028	3,01%	15,01%
2029	2,71%	16,26%
2030	2,41%	17,51%
2031	2,11%	18,76%
2032	1,81%	20,01%
2033	0,00%	27,50%

**Obs 1:** A tabela acima representa mera simulação de interpretação preliminar dos novos dispositivos constitucionais e adota como base uma alíquota atual média para ISS de 3,0166..% e uma alíquota presumida do IVA Dual de 27,5%. Certamente, com a legislação complementar e a alíquota definitiva do IVA Dual (IBS e CBS) definida, cada empresa poderá simular sua nova realidade com base em sua própria alíquota média atual de ISS.

Enfim, alíquota plena do IVA Dual (IBS+CBS) de 27,5% estaria definitivamente implementada em janeiro de 2033.

## 2. Reestruturação do preço da segurança com o funcionamento do IVA Dual (IBS+CBS)

Vejamos como vai se recompor o preço de um posto de serviço de segurança com a EC 132, quando definitivamente implantada, ou seja, em 2033.

### a) Legislação pré-reforma (em vigor até 31/12/2025)

Preço médio mensal do posto 24 horas regime 12x36.....R\$ 30.000,00

Imposto médio inserido no preço 6,666..% (ISS médio de 3,0166..%).....R\$ 2.000,00

**Obs 2 – Lembrando que os 6,66..% dos impostos atuais incidem sobre o preço final de R\$ 30.000,00 que já inclui o próprio imposto. O cálculo do preço final (pf) é feito da seguinte forma:  $pf = \text{preço sem imposto} / (1 - 6,666..%) = 28.000,00 / 0,933333$ , sendo que sobre o preço sem imposto, estes mesmos 6,666..% representam 7,14%.**

### b) Com a EC 132 aprovada (se fosse implantada de única vez – 01/01/2033) (retira-se o imposto atual e insere-se o IVA Dual, no caso, vamos simular 27,5%)

Preço sem o imposto (retirando os 6,66..% considerado acima).....R\$ 28.000,00

Novo imposto IVA Dual = 27,5% (IBS+CBS).....R\$ 7.700,00

Preço do mesmo posto 24hs regime 12x36 após EC 132 implantada.....R\$ 35.700,00

O exemplo mostra que, observadas as hipóteses acima, o preço subirá 19% (de 30mil para 35,7mil) e o imposto subirá 285% (de 2mil para 7,7mil). Estas elevações vão necessariamente ocorrer um pouco para mais ou um pouco para menos, dependendo do ISS médio de cada empresa e dos créditos que cada empresa tiver para abater. No caso acima, inclusive, não consideramos o abatimento de nenhum crédito. Aplicamos o novo IVA Dual sobre o preço integral sem impostos, sem qualquer abatimento, justamente para simular a pior situação possível.

### **c) Efeito comercial junto aos tomadores**

Relevante contudo explicar que, com a implementação da EC 132, o valor integral do IVA Dual que nossas empresas vierem a pagar por causa da nota fiscal dos serviços prestados a um determinado tomador, poderá ser abatido integralmente do IVA Dual que aquele tomador irá pagar. Os impostos das notas fiscais de nossas empresas representarão créditos integrais para os nossos clientes.

Melhor explicando pelo exemplo dado acima, hoje o tomador de serviço está pagando pelo posto de serviço o preço de R\$ 30.000,00 e o custo para ele é efetivamente de R\$ 30.000,00. Após a implementação integral da EC 132 o tomador irá pagar o preço final de R\$ 35.700,00, mas, o custo efetivo para ele será de R\$ 28.000,00, pois, os R\$ 7.700,00 de IVA Dual que o prestador de serviço recolher, poderá ser integralmente recuperado pelo tomador abatendo-se do IVA Dual que ele irá pagar. Já, na legislação atual, o custo efetivo para o tomador permanece de R\$ 30.000,00 simplesmente porque os R\$ 2.000,00 de impostos que o prestador de serviço paga não podem ser recuperados já que os impostos atuais são de caráter “cumulativo”.

Esta é a lógica do funcionamento de um imposto sobre valor agregado (IVA). E, por esta análise, o efeito comercial perante os clientes tende a se anular porque o tomador virá necessariamente atrás do crédito do prestador para serviço. A busca pelos créditos das cadeias anteriores, induz à formalização e ao adimplemento de todo o sistema.

### **3. Regra geral**

Salvo exceções que serão aqui tratadas, este funcionamento do IVA Dual (IBS+CBS) descrito na alínea ‘c’ do item 2 deste boletim é uma regra geral e deverá ocorrer inclusive com as instituições financeiras (vide pontos de observação na alínea ‘c’ deste item 3), condomínios comerciais e escolas, o que foi confirmado pelos representantes da SERT – Secretaria Extraordinária para Reforma Tributária em reunião realizada logo após a primeira aprovação na Câmara. As escolas terão alíquota reduzida, mas, mesmo assim poderão aproveitar os créditos da cadeia anterior. Caso haja excesso de créditos em relação ao IVA Dual a recolher (em função da alíquota reduzida) as escolas terão direito à restituição da diferença, razão pela qual elas buscarão todos os créditos possíveis das cadeias anteriores, inclusive os das nossas empresas evidentemente.

Assim, passará a ser relevante para a comparação de preços dos serviços, o valor dos serviços antes dos impostos, porque quaisquer que sejam os valores dos impostos, eles serão reaproveitados pelo tomador.

Segundo os representantes da SERT, o sistema informatizado de aproveitamento de créditos será específico e customizado para o IVA Dual e permitirá, na maioria dos casos, o aproveitamento imediato (autodeclarado) dos créditos da fase anterior. Nos casos remanescentes, em que o crédito não possa ser aproveitado no momento do recolhimento do imposto, a meta do governo é a disponibilização do crédito em até 60 (sessenta) dias.

**a) Exceções – Condomínios residenciais e pessoas físicas**

Os condomínios residenciais e as pessoas físicas são tomadores de serviço que estão entre os chamados consumidores finais e, portanto, não recolhem impostos sobre receita, não podendo abater créditos dos impostos recolhidos pelas cadeias anteriores. Fato confirmado pelos representantes da SERT. Ou seja, todo aquele tomador que não recolher guia do IVA Dual, não tem como abater os impostos da cadeia anterior.

Para esses tomadores, a elevação do valor do posto de serviço no exemplo aqui dado de 19% (de R\$ 30mil para R\$ 35,7 mil) será real e irrecuperável. Vai acontecer de forma gradativa a uma razão média anual, conforme a cronograma de implementação definido na EC 132 e simulada no subitem 1.a deste boletim. Mas, vai inevitavelmente acontecer para estes tomadores.

**b) Administração direta (governo em todas as suas esferas e poderes)**

O fornecimento de bens e serviços à administração direta, cujos tomadores em conjunto representam o principal cliente da segurança privada, deverá seguir o quanto definido no Artigo 149-C, parágrafos primeiro e segundo conforme segue:

*“Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, **será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.(grifo nosso)**”*

*§ 1º As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.*

*§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.”*

No caso de se definir pelo recolhimento integral do IVA Dual pelo prestador de serviço ao ente contratante este terá direito à arrecadação integral do imposto, não necessitando dividi-lo com os demais entes federativos na forma da PEC e da legislação complementar. De tal sorte que o ente federativo contratante pagará integralmente o preço (R\$ 35,7 mil no exemplo nosso) para o prestador incluindo o imposto, mas, em contrapartida terá o valor do imposto (R\$ 7,7 mil no exemplo nosso) integralmente auferido como receita somente para ele. Isto dará ao ente contratante da administração direta o mesmo efeito do crédito que o tomador privado possuirá conforme explanado na alínea ‘c’ do item 2 deste boletim.

Por esta razão, segundo os representantes da SERT em reunião ocorrida após a primeira aprovação da Câmara, não haverá motivo para que nenhum órgão da administração direta deixe de repassar de imediato o efeito do aumento do imposto no preço para o prestador do serviço. É uma situação que envolve vários fornecimentos para o governo e vários segmentos têm apontado esta insegurança jurídica, razão pela qual, os representantes da SERT apontam que tal repasse automático deverá estar

claramente regulado pela legislação complementar. Os representantes da Fenavist e do SESVESP alertaram que tal repasse deva ocorrer automaticamente sem quaisquer problemas para a continuidade do contrato. Os representantes da SERT entenderam e não viram maiores problemas para que isto seja estabelecido, sem prejuízo, porém, da manutenção das outras hipóteses de encerramento motivado dos contratos.

Esta hipótese do auferimento pleno da arrecadação do IVA Dual pelo ente federativo contratante, conforme definido pelo dispositivo constitucional acima reproduzido, tem sido denominada pelo governo de “imunidade recíproca”.

Todavia, conforme se depreende da leitura dos parágrafos primeiro e segundo, tudo isto pode mudar pela legislação complementar, para melhor ou para pior, o que gera um ponto de atenção e desafio para o segmento. O parágrafo primeiro admite a redução de alíquotas e o parágrafo segundo admite a não aplicação do *caput*, não se sabendo bem o que se quis dizer com isto. Somente a legislação complementar o fará.

*Obs 3: Havia na redação aprovada em primeiro turno na Câmara, a possibilidade de a administração direta trabalhar com alíquota 'zero' em suas licitações. O governo não arrecadaria nada, mas, também não pagaria o preço acrescido do IVA Dual. É o chamado efeito nulo. Esta possibilidade foi retirada do texto final aprovado. Mas, o parágrafo primeiro acima parece admitir que esta possibilidade ocorra através de legislação complementar, o que seria do interesse da segurança privada.*

#### **c) Instituições financeiras**

A EC 132 prevê um regime específico para os serviços financeiros entre outros segmentos. Nesse regime específico poderá haver alteração de alíquotas, das regras de creditamento e da base de cálculo. Isto é comum nos IVA's vigentes em todo o mundo, por causa das especificidades do SPREAD no mercado de crédito em geral. Os detalhes serão também regidos por legislação complementar.

Entretanto, as receitas das “instituições financeiras bancárias” decorrentes de tarifas e comissões estão fora do regime específico conforme define o inciso I do parágrafo primeiro do Artigo 10 da EC 132. Nesses casos, tais receitas se submetem plenamente ao IVA Dual, inclusive as regras de creditamento. Por esta razão, a SERT nos informou que os bancos poderão aproveitar os créditos de nossas notas.

Todavia, como se trata de um segmento que está entre os nossos grandes tomadores, trata-se de um dos pontos que representam um desafio para nosso segmento na formulação da legislação complementar.

*Obs 4: A SERT nos assegurou que os bancos poderão aproveitar os créditos do IVA Dual recolhido por nossas empresas e pudemos confirmar que parte da Receita dos bancos vai se regular pelo IVA Dual como todos os demais segmentos. Todavia, a outra parte da Receita observará regime específico. E, como os regimes específicos serão detalhados em legislação complementar, trata-se um item a ser bem acompanhado pelo segmento para se evitar surpresas negativas.*

#### **4. Créditos das empresas de segurança decorrentes da sua própria cadeia operacional**

Todos os exemplos dados até aqui trataram do efeito do crédito que as notas de serviço das nossas empresas terão para os nossos tomadores de serviço. Como nossos serviços são insumos para os nossos tomadores de serviço, então o IVA Dual recolhido sobre as notas das nossas empresas será aproveitado integralmente pelos nossos tomadores na forma já exposta.

Agora para o recolhimento do IVA Dual pelas nossas empresas, como já sabemos, são muito poucos os itens de custo dos quais o segmento poderá aproveitar créditos. Mas, como regra geral, todos os fornecedores de nossas empresas que pagarem IVA Dual em suas atividades, sejam relativos a despesas diretas ou a despesas indiretas, tais como água, energia elétrica, planos de saúde, locação de veículos, etc. poderão ter os correspondentes valores aproveitados e descontados da Guia do IVA Dual (IBS+CBS) a recolher. Ainda é muito pouco. Mas, é bem mais do que, por exemplo, o PIS e o Cofins “não cumulativos” permitem aproveitar na legislação atual.

No exemplo dado até aqui, nós consideramos que não há nenhum crédito a abater e assim simulamos a pior situação possível. Vamos simular agora uma situação em que 10% do preço final sem impostos do exemplo até aqui dado, representem insumos cujos fornecedores recolherão IVA Dual que poderão ser descontados na guia de IVA Dual de nossas empresas. Então teremos:

(I)	Preço sem o imposto.....	R\$ 28.000,00
(II)	Fornecimentos com IVA Dual recuperáveis (10% do preço).....	R\$ 2.800,00
(III)	IVA Dual recolhido pelos fornecedores (27,5% de R\$ 2.800,00).....	R\$ 770,00
(IV)	Cálculo do IVA Dual cheio (27,5% sobre R\$ 28.000,00).....	R\$ 7.700,00
(V)	Créditos dos fornecedores (item III).....	R\$ 770,00
(VI)	Guia de IVA Dual final a ser recolhida.....	R\$ 6.930,00

**Novo preço nesta hipótese** = Preço sem imposto + IVA Dual = (I) + (III) = R\$ 28.000,00 + R\$ 6.930,00

**Novo Preço nesta hipótese** = R\$ 34.930,00

Vejam que nesta hipótese o preço subiu 16,43% (de R\$ 30mil para R\$ 34,93 mil) e os impostos subiram 246,5% (de R\$ 2 mil para R\$ 6,93 mil).

Notem que em relação ao exemplo inicial os impostos baixaram de R\$ 7.700,00 para R\$ 6.930,00. Estes R\$ 770,00 reais de redução são exatamente os créditos de 27,5% dos insumos que consideramos recuperáveis, ou seja, 27,5% de R\$ 2.800,00.

*Obs.5 – Possivelmente o crédito aproveitável venha a ser até inferior aos R\$ 770,00, porque este valor considera o IVA Dual de 27,5% sobre os preços cheios sem impostos dos nossos fornecedores, mas, estes fornecedores também possuem uma cadeia de fornecimento e terão créditos a aproveitar. Por isto, suas guias de impostos também vão reduzir. Só não sabemos quanto será a redução porque não conhecemos detalhes das cadeias de nossos fornecedores.*

Voltando, contudo, para o que foi explicado na alínea ‘c’ do item 2 sobre o efeito comercial para o tomador, notem que o custo final para o tomador continuará sendo de R\$ 28.000,00, pois, o valor do novo imposto que ele terá direito a recuperar é exatamente de R\$ 6.930,00. Ou seja, o tomador pagará o novo preço de R\$ 34.930,00 e reaproveitará R\$ 6.930,00 de créditos para o recolhimento de seu IVA Dual, restando um custo efetivo para ele de R\$ 28.000,00.

Este é o efeito concreto do imposto sobre o valor agregado.

## 5. Conclusões e desafios do segmento com a legislação complementar

A EC 132/2023 trouxe uma elevação substancial de carga tributária para o segmento da segurança privada conforme se pode verificar pelos cálculos apresentados. As guias de IVA

Dual, ao final de sua implantação serão em média, mais de 3 vezes superior ao valor da guia dos impostos substituídos pela reforma. Isto é inequívoco. Os preços finais com impostos terão uma elevação substancial que podem chegar a 19% dependendo da alíquota média de ISS que a empresa incorre pela legislação atual.

O sistema de creditamentos que será introduzido como regra geral pelo imposto sobre valor agregado IVA Dual, poderá, contudo, amenizar os efeitos dessa incomensurável elevação da carga tributária. Isto porque, com o IVA Dual, nenhum contribuinte recolherá mais imposto sobre a cadeia anterior de fornecimento. Isto significa dizer, como já vimos pelas simulações aqui apresentadas que, ao contrário do sistema atual, o novo imposto recolhido por nossas empresas poderá ser integralmente abatido do imposto a ser recolhido pelos nossos tomadores. E, o nosso preço sem os impostos é que representará o verdadeiro novo custo para tais tomadores e assim impedir um efeito catastrófico na relação comercial e, por via de consequência, para o segmento como um todo.

Ocorre que a regra geral acima possui algumas exceções e pontos de preocupação, que foram objeto de observações em destaque ao longo do texto e que deverão ser também objeto de acompanhamento sistemático ao longo das discussões e votações da legislação complementar no Congresso Nacional.

Além disto, para o nosso segmento, é muito importante que a legislação complementar regule as contratações em andamento que não poderão ser objeto de pressões por rescisão ou por reduções de preço em face da introdução do novo IVA Dual. Até mesmo porque, restou expresso na EC 132/2023 que todo IVA Dual recolhido à administração direta, será destinado integralmente ao ente federativo contratante, ou seja, aquele ente que vai pagar pelo preço dos serviços. Ou seja, ele auferirá integralmente a receita decorrente do acréscimo de imposto que nossas empresas irão aduzir aos seus preços, não devendo haver qualquer motivação **para mudança das condições contratadas a não ser o repasse do IVA dual implementado.**

Assim, listamos a seguir os desafios que o segmento possui ao longo das tramitações da legislação complementar:

- a) **Condomínios residenciais** - Avaliar alternativas de aproveitamento de créditos de nossos impostos pelos condomínios residenciais e recomendá-las aos congressistas responsáveis pela legislação complementar;
- b) **Instituições bancárias** - Acompanhar a legislação complementar que regerá o regime específico que terá validade para as instituições bancárias, a fim de confirmar que tais instituições possam, de fato, aproveitar os nossos créditos plenamente;
- c) **Administração direta (imunidade recíproca)** - Acompanhar os detalhes da legislação complementar quanto aos fornecimentos à administração direta a fim de garantir que os aumentos dos preços finais dos nossos serviços decorrentes da implantação do IVA Dual não seja objeto de pressões por rescisão ou por reduções do preço. O repasse deve ser automático, vez que a receita decorrente do novo imposto será integral e exclusivamente auferida pelo ente contratante direto. Tal condição deve restar clara na legislação complementar, inclusive e, principalmente, para as contratações em andamento;

- d) **Administração direta (alíquota zero)** - Diligenciar junto aos congressistas para que a legislação complementar permita a possibilidade de fixação de alíquota 'zero' nas licitações da administração direta, mantendo a possibilidade de aproveitamento de créditos da cadeia, como já admitia o texto original e ainda admite a redação definitiva desde que por lei complementar. O governo não arrecada, mas, também não paga o preço acrescido do imposto. É o chamado efeito nulo. Esta condição é melhor do que aquela descrita na alínea 'c' anterior, posto que elimina qualquer possibilidade de embate com os entes contratantes públicos;
- e) **Treinamento** – Contribuir para o treinamento das equipes financeiras das empresas de segurança privada quanto ao tema. A implantação do IVA Dual será gradativa, com reflexos econômicos também gradativos. Muitos tomadores, também por falta de informação e conhecimento, poderão pressionar as empresas a manterem os preços nos momentos iniciais da implantação do IVA. Não faz qualquer sentido, porque, a empresa de segurança precisa receber o valor integral que venha a permitir que ela pague a guia inteira do IVA Dual. Afinal, o tomador vai querer abater o valor dessa guia inteira recolhida pela empresa de segurança do imposto que irá recolher. Assim, muito importante o treinamento e a preparação das equipes internas.

Era o que tínhamos a relatar.

Consultoria Econômica da Fenavist

16/01/2024