

**RELATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA –  
PEC Nº 45/2019 E Nº 110/2019**

**COMISSÃO MISTA DA  
REFORMA TRIBUTÁRIA**

**MAIO DE 2021**

## Sumário

<b>1. Relatório</b> .....	2
1.1. PEC nº 45, de 2019 .....	4
1.2. PEC nº 110, de 2019 .....	8
1.3. Reuniões da Comissão Mista da Reforma Tributária .....	15
<b>2. Voto</b> .....	39
2.1. Evolução da Tributação do Consumo no Brasil .....	42
2.2. Tentativas de Reforma Tributária após a Promulgação da Constituição de 1988 <sup>45</sup> .....	
2.3. Substitutivo .....	51
2.3.1. Imposto sobre Bens e Serviços – IBS .....	52
2.3.1.1. Incidência do Imposto .....	53
2.3.1.2. Legislação Única .....	56
2.3.1.3. Princípio do Destino .....	58
2.3.1.4. Não Cumulatividade .....	60
2.3.1.5. Outras Características .....	64
2.3.1.6. Regimes Diferenciados .....	69
2.3.1.6.1. Serviços Financeiros .....	72
2.3.1.6.2. Operações com Bens Imóveis .....	74
2.3.1.6.3. Combustíveis .....	74
2.3.1.6.4. Compras Governamentais .....	77
2.3.1.6.5. Simples Nacional .....	77
2.3.1.6.6. Zona Franca de Manaus .....	80
2.3.1.6.7. Benefícios Fiscais por Prazo Determinado .....	81
2.3.1.7. Devolução do IBS .....	84
2.3.1.8. Distribuição, Repartição e Vinculação da Arrecadação do IBS .....	86
2.3.1.9. Gestão compartilhada do IBS .....	89
2.3.1.10. Processo Administrativo e Judicial Fiscal .....	90
2.3.1.11. Implementação e Transição dos Sistemas .....	94
2.3.1.11.1. Transição dos Tributos .....	94
2.3.1.11.2. Transição Federativa .....	98
2.3.1.12. Impacto Esperado na Economia Brasileira .....	101
2.3.2. Imposto Seletivo .....	105
2.3.3. Progressividade Tributária na Tributação da Propriedade .....	107
2.4. Conclusão .....	108

# RELATÓRIO DA COMISSÃO MISTA TEMPORÁRIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

## PEC Nº 45/2019 E PEC Nº 110/2019

### 1. Relatório

Poucos anos após a promulgação da Constituição Federal, iniciaram-se as discussões por uma profunda reforma da estrutura tributária brasileira, especialmente da tributação sobre o consumo, para enfrentar problemas bem conhecidos por todos nós e que mencionei ao apresentar o Plano de Trabalho no âmbito deste colegiado em março de 2020:

*“(...) o sistema é injusto e cumulativo, onera exportações, é ineficaz na prevenção da guerra fiscal, gera inúmeras e custosas batalhas administrativas e judiciais, inibe o investimento e impõe uma fiscalização a um tempo onerosa, porque burocrática, e incapaz de combater a sonegação e a irregularidade”.*

Trata-se de um debate que veio amadurecendo a cada legislatura e entendo que agora reunimos as condições para aprovar um novo modelo de tributação sobre bens e serviços. Inauguraram a discussão nesta legislatura duas propostas de Reforma Tributária: a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45, de 2019, e a PEC nº 110, de 2019.

A PEC nº 45, de 2019, apresentada em 3 de abril daquele ano, teve parecer de admissibilidade aprovado na Câmara dos Deputados em 22 de maio, tendo sido instalada a respectiva Comissão Especial em 10 de julho. Por sua vez, a PEC nº 110, de 9 de julho de 2019, teve parecer apresentado pelo nobre colega, Senador Roberto Rocha, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, em 18 de setembro de 2019, ainda pendente de apreciação.

Realizaram-se diversas audiências públicas e seminários regionais com o intuito de promover a discussão e colher as contribuições de toda a sociedade, de norte a sul, a tema tão relevante para o país. Em ambas as Casas do Congresso Nacional, apresentaram-se propostas de alteração dos textos em debate. Os Deputados ofereceram mais de 200 emendas à PEC nº 45, de 2019, e os Senadores, quase 150.

Em um cenário de expectativas e de muito trabalho por reformas estruturantes, com vistas a fortalecer a economia do país, em benefício do cidadão brasileiro, Câmara dos Deputados e Senado Federal decidiram reunir esforços em 19 de fevereiro de 2020 para, no prazo de 45 dias, produzir uma proposta que congregasse as diversas forças políticas ao redor de um texto positivo e viável.

Os trabalhos vinham de um ritmo intenso em cada uma das Casas do Congresso Nacional e o debate para construção de um texto convergente estava avançando, até sermos surpreendidos pelo recrudescimento da pandemia da Covid-19 no mês seguinte. Além da reunião de instalação da Comissão Mista, logramos realizar uma audiência pública com a Sra. Rita de La Feria, uma das maiores especialistas do mundo em imposto sobre valor agregado. Após um período de suspensão dos trabalhos, para que pudessemos enfrentar os grandes desafios impostos pela disseminação da Covid-19, retomamos as nossas reuniões em ambiente virtual.

Continuamos em meio à pandemia da Covid-19 e se impõe a adoção de medidas que atenuem os seus efeitos econômicos. Se a modernização do sistema tributário nacional era necessária, agora se revela mais urgente, pelo impacto positivo sobre a taxa de crescimento do país, com geração de empregos e renda para os cidadãos brasileiros, portanto.

Antes de passar para a descrição detalhada das PECs sob análise e do histórico de reuniões realizadas por esse colegiado, lembro outro trecho do Plano de Trabalho por mim apresentado no início dos nossos trabalhos:

*“(...) a finalidade precípua desta Comissão Mista é debater as principais propostas de reforma tributária, combinando esforços no sentido de consolidar as ideias em um único texto que, levado a ambas as Casas do Parlamento, venha ser aprovado e mude, de forma profunda e definitiva, o sistema tributário nacional, resgatando a confiança no sistema político brasileiro, renovando a esperança de um futuro melhor e contribuindo decisivamente para a retomada da prosperidade econômica e o sentimento de justiça social”.*

### **1.1. PEC nº 45, de 2019**

A PEC nº 45, de 2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi e outros, propõe alterações profundas no sistema tributário nacional, em relação aos tributos que incidem sobre o consumo e à repartição das receitas tributárias deles decorrentes.

Propõe-se a unificação da tributação do consumo numa mesma base de incidência, com a substituição do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). O novo tributo seria instituído por meio de lei complementar, em projeto de iniciativa do Presidente da República, encaminhado para apreciação do Congresso Nacional no prazo de 180 dias da promulgação da Emenda à Constituição.

A iniciativa busca estabelecer uma definição ampla para o fato gerador do IBS, ao reunir bens e serviços na sua base de incidência, e a não cumulatividade plena, com dedução do tributo que incide sobre as operações anteriores, mesmo que indiretamente relacionado à atividade produtiva. Assim, passaria a prevalecer o denominado crédito físico, não financeiro. Pretende

ainda efetivar a completa desoneração das exportações, garantida a manutenção dos créditos.

Apesar de lei complementar instituir o IBS e definir os seus contornos, cada esfera federativa – federal, estadual e municipal – exerceria a sua competência tributária mediante a fixação de alíquotas próprias, em lei ordinária do ente, que juntas comporiam a alíquota total do tributo, aplicável uniformemente a todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, inclusive na importação, e segundo o princípio do destino. Até o ente federativo estabelecer a respectiva alíquota de IBS, prevaleceria a “alíquota de referência”, determinada pelo Senado Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), em patamar equivalente ao necessário para reproduzir a arrecadação dos tributos substituídos.

Como medida de simplificação, além da aplicação da mesma alíquota para todos os bens, serviços e direitos, evita-se a profusão de tratamentos diferenciados, ao não se permitir a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao imposto. A exceção a tal regra estaria circunscrita à devolução do IBS recolhido pelos contribuintes de baixa renda.

O regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional permaneceria vigente. Porém, as empresas do Simples poderiam optar pelo recolhimento apartado do IBS, de modo a poderem se aproveitar do regime de não cumulatividade do imposto.

Os lançamentos de débito e crédito do tributo seriam escriturados por estabelecimento, com apuração e pagamento do IBS devido de forma centralizada. A correspondente receita arrecadada seria distribuída aos entes federados na proporção do saldo líquido de débitos e créditos a eles atribuídos.

A lei complementar instituidora do IBS criaria o comitê gestor do tributo, com representantes de cada esfera federativa, responsável pela regulamentação e gestão do imposto, pela atuação coordenada da fiscalização federal, estadual e municipal, pela distribuição dos recursos arrecadados, e pela representação judicial e extrajudicial dos entes, competência esta que seria

exercida, de forma coordenada, pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios. Além de o regulamento do imposto ser único para todo o território nacional, haveria regras uniformes para o processo administrativo fiscal do IBS.

Além do IBS, a PEC acrescenta a possibilidade de criação de impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, ao rol de competências tributárias da União. A seletividade tributária poderia ser aplicada para desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

O novo texto constitucional promove alterações substanciais no regime de repartição de receitas, com o estabelecimento de “alíquotas singulares”, correspondentes a destinações específicas de parcela da alíquota do IBS, federal, estadual ou municipal. Pela sistemática proposta, uma fração da alíquota do IBS teria a mesma destinação das atuais aplicações da receita arrecadada com os tributos substituídos.

Busca-se assim conferir maior flexibilidade aos entes na gestão dos recursos arrecadados com o IBS. Seriam estabelecidas “alíquotas singulares de referência”, as quais reproduziriam os percentuais hoje fixados para destinações e vinculações constitucionais. Lei ordinária federal, estadual ou municipal, conforme for o caso, poderia fixar percentual diferente, observadas duas condições: a primeira de que a União estabeleça alíquotas singulares em patamar não inferior àquelas fixadas a título de Fundo de Participação do Estado (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM), programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e transferência aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (Fpex); e, como segunda condição, dirigida desta vez para União, Estados, Distrito Federal e Municípios, de que a soma das alíquotas singulares referentes à aplicação em saúde e educação seja superior à soma das respectivas alíquotas singulares de referência. Outra mudança significativa na repartição de receitas tributária reside na partilha da cota-parte dos Municípios referente ao IBS, na fração equivalente à cota-parte do ICMS, cujo critério de distribuição passaria do valor agregado para a população municipal.

Para implementar o IBS, a PEC nº 45, de 2019, propõe uma transição de dez anos, iniciada por uma fase de teste de dois anos, que seria utilizada como base para posterior definição da alíquota do novo tributo. Na fase seguinte, da transição propriamente dita, ao longo de oito anos, os atuais tributos sobre o consumo seriam substituídos pelo IBS.

Na fase de teste, seria cobrada uma alíquota de IBS de 1%, com o intuito de mensurar o potencial arrecadatário do imposto. Em contrapartida, ficaria estabelecido que a alíquota da Cofins e da Cofins-importação seria reduzida para compensar essa nova incidência, de modo a manter a carga tributária.

Após o período de dois anos, teria início a transição da atual para a nova tributação do consumo. Nos oito anos subsequentes, seriam reduzidas em 1/8 as alíquotas fixadas na legislação de cada ente de todos os tributos que serão substituídos – PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. Realiza-se, então, o cálculo de qual seria a elevação da alíquota do IBS necessária para cobrir a perda de receita decorrente da redução das alíquotas dos tributos substituídos. Em seguida, fixa-se a alíquota de referência do IBS, a cada ano, por Resolução do Senado Federal, de modo a compensar a redução de receitas dos tributos citados acima. Ao final do sétimo ano desse período de transição, os tributos substituídos são extintos e o IBS começa a ser cobrado integralmente.

Além da transição para os contribuintes, a PEC nº 45, de 2019, prevê uma transição de cinquenta anos para o modelo de repartição dos recursos arrecadados com o IBS, cuja receita passaria a pertencer ao Estado e ao Município de destino das operações com bens e serviços. O começo da denominada transição federativa coincidiria com o início da redução das alíquotas estaduais e municipais, ou seja, após o período de teste de dois anos.

Nos primeiros vinte anos da transição federativa, a distribuição de recursos reporia a perda real de receita dos Estados e dos Municípios decorrente da redução do ICMS e ISS respectivamente. Aumentos ou reduções promovidos pelos entes nas “alíquotas de referência” do IBS seriam computados no valor a eles repassado. Nos trinta anos seguintes, essa distribuição seria



realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano.

Apresentada na Câmara dos Deputados em 3 de abril de 2019, a PEC nº 45, de 2019, teve a sua admissibilidade aprovada na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania em 22 de maio daquele ano. Está pendente de apreciação pela Comissão Especial destinada a lhe proferir parecer de mérito, tendo sido apresentadas 219 Emendas, 204 delas com apoioimento regimental e versando sobre variados aspectos da estrutura tributária brasileira. A Comissão Especial, em que também sou relator, realizou diversas reuniões deliberativas, audiências públicas e seminários por todo o país, que em muito auxiliaram na construção dos entendimentos que passaremos a expor mais à frente em nosso relatório.

## **1.2. PEC nº 110, de 2019**

A PEC nº 110, de 2019, de autoria do Senador Davi Alcolumbre e outros, também procede a uma ampla revisão do sistema tributário nacional. Apresentada em 9 de junho de 2019, reproduz o substitutivo à PEC nº 293, de 2004, aprovado em 11 de dezembro de 2018 pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, sob a relatoria do ex-Deputado Federal Luiz Carlos Hauly, após meses de intensos debates e negociações. No Senado Federal, a PEC nº 110, de 2019, tem como relator o Senador Roberto Rocha, que se manifestou pela aprovação da matéria na forma de um substitutivo, ainda pendente de apreciação pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.

Propõe-se a extinção de um número maior de tributos, nove ao todo: IPI, Cofins, inclusive Cofins-Importação, Contribuições para o PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-combustíveis), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF), Salário Educação, ICMS e ISS. No lugar desses tributos, um IBS estadual incidiria sobre o consumo, também com características de um IVA moderno.

O IBS seria disciplinado por lei complementar, cujo projeto seria de iniciativa de governadores, prefeitos, assembleias legislativas, câmaras de vereadores, bancadas estaduais de Deputados Federais ou Senadores, ou de comissão mista de Deputados Federais e Senadores instituída para esse fim, representadas todas as regiões e observado o mínimo de um terço dos Estados e Distrito Federal, ou, conforme o caso, um terço dos Municípios ou Municípios cujo conjunto corresponda a um terço da população nacional.

O tributo seria uniforme em todo o território nacional, observado o princípio do destino, e não cumulativo, assegurado o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvados os caracterizados como de uso ou consumo pessoal, bem assim o crédito integral e imediato na aquisição de bens do ativo imobilizado e o aproveitamento dos saldos credores acumulados. Não incidiria sobre exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores, sobre a mera movimentação ou transmissão financeiras, nem nas prestações de serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Não integraria a sua própria base de cálculo nem a base de cálculo do imposto seletivo e poderia ser cobrado na liquidação financeira das operações.

A devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos pelos extratos sociais de baixa renda prevista na PEC nº 45, de 2019, replica-se na PEC nº 110, de 2019. A proposta do Senado, no entanto, prevê outras exceções à vedação na concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao IBS. Por meio de lei complementar, alimentos, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional poderiam ter tratamento tributário favorecido.

A regulamentação, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança do IBS seria realizada em conjunto pelas administrações tributárias dos entes. As divergências relativas ao IBS seriam resolvidas pelo Superior Tribunal de Justiça.

A iniciativa mantém o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas, e para a Zona Franca de Manaus, cujo benefício fiscal consistiria num crédito presumido para cobrir as diferenças de custo de logística e transporte dos empreendimentos ali mantidos.

A proposta atribui à União a competência para a instituição de imposto sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, determinados serviços de telecomunicações, bebidas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos. Esse imposto seletivo, incidente também sobre as importações, poderia ter alíquotas diferenciadas, desde que não superiores à alíquota do IBS (exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas), com incidência monofásica, não integrando a sua própria base de cálculo ou a do IBS.

Além das mudanças na tributação do consumo, a PEC nº 110, de 2019, prevê diversas alterações na tributação da renda e da propriedade. Incorpora a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda (IR) e determina a incidência deste sobre verbas indenizatórias na parcela que superar o valor do gasto ou do patrimônio material indenizado.

Quanto à tributação da propriedade, propõe a federalização do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD). Uma parcela do produto arrecadado com o tributo, definida em lei, seria destinada ao financiamento das respectivas atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança, as quais poderiam ser compartilhadas com os Municípios.

Estende a embarcações e aviões o alcance do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), hoje restrito aos terrestres. O imposto teria alíquotas mínimas e máximas fixadas em lei complementar, a qual também regularia a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e ao Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI), lei complementar estabeleceria alíquotas mínimas, limites para concessão de benefícios fiscais e reajustes mínimos da base de cálculo nos casos

em que o legislador local não atualizasse o valor dos bens sujeitos à tributação. Além disso, a arrecadação, a fiscalização e a cobrança desses impostos poderiam ser realizadas pela União, mediante convênio.

A proposta mantém a sistemática atual de repartição das receitas tributárias, com a diferença de que municípios passariam a contar com o total das receitas arrecadadas com o IPVA e o ITCMD. Do produto da arrecadação com o imposto seletivo, vinte por cento pertenceria aos Estados e ao Distrito Federal. Prevê-se a criação de um fundo para os Estados e outro para os Municípios, com vistas à redução da disparidade da receita *per capita* na mesma esfera federativa. Até o décimo quinto exercício subsequente ao de publicação da Emenda Constitucional, parcela dos fundos poderá ser utilizada para reduzir eventuais perdas de receitas dos municípios com a Reforma Tributária.

A iniciativa incorpora à Constituição normas sobre a administração tributária dos entes, com ampliação de sua autonomia e regulação do regime jurídico de seus quadros funcionais. Cria o Comitê Gestor da Administração Tributária Nacional, composto por representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para administrar e coordenar determinadas atividades dos fiscos subnacionais. Possibilita ainda a desoneração da folha salarial por meio da instituição de adicional de alíquota de IBS, substitutiva da contribuição patronal.

A PEC nº 110, de 2019, estabelece uma transição de cinco anos para os contribuintes. No primeiro ano, de teste, a União instituiria uma contribuição sobre operações com bens e serviços, de acordo com as mesmas regras do IBS estadual, a uma alíquota de 1%, cujo valor pago poderia ser compensado com os valores recolhidos a título de Cofins, preservada a destinação para a seguridade social.

Do segundo ao quinto ano subsequentes, as alíquotas do IBS e do imposto seletivo seriam fixadas de modo a proporcionarem a mesma arrecadação dos tributos substituídos, os quais teriam as suas alíquotas reduzidas anualmente à razão de um quinto. Caberia à lei complementar definir

a forma de aproveitamento dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS.

Por sua vez, a transição federativa ocorreria ao longo de quinze anos. Nos primeiros cinco anos, a arrecadação do imposto seletivo e do IBS seria distribuída aos entes na proporção da participação de cada um deles na receita líquida dos tributos substituídos, observadas as transferências e as vinculações constitucionais.

Nos dez anos seguintes, essa participação seria reduzida gradativamente, à razão de 1/10, até a arrecadação do imposto seletivo e do IBS passar a ser distribuída integralmente pelo destino das operações. As mudanças na distribuição do produto arrecadado com o IR, o ITCMD e o IPVA também seguiriam regra de transição semelhante do sexto ao décimo quarto ano subsequentes ao da publicação da Emenda Constitucional.

Descrito o teor da PEC nº 110, de 2019, seguem as propostas de alteração do nobre colega Senador Roberto Rocha ao texto original, relator da matéria no Senado Federal, reunidas no substitutivo constante da complementação de voto publicada em 2 de dezembro de 2019, da qual destacamos a seguir as inovações incorporadas.

O substitutivo à PEC nº 110, de 2019, propõe um modelo dual para o IBS, com a fusão dos tributos federais incidentes sobre o consumo – IPI, Cofins, inclusive Cofins-Importação, Contribuições para o PIS/Pasep, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação –, em um IBS federal; e do ICMS e do ISS em outro IBS, estadual.

A não cumulatividade do IBS estaria garantida com a comprovação do pagamento, não mera cobrança, do tributo nas etapas anteriores ou concomitantes da cadeia de circulação dos bens, serviços e direitos. Poderia ser admitido, em lei complementar, o creditamento da contribuição patronal paga por setores intensivos em mão de obra.

Explicita-se que as operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização integrariam do campo de incidência

do IBS, ao contrário das locações e das cessões de bens e direitos, relativos aos imóveis.

Como regra geral, haveria uma alíquota padrão de IBS, à exceção de determinados bens, serviços, atividades ou setores da economia ou em razão da utilização de novas tecnologias, que poderiam ter alíquotas diferenciadas. O substitutivo ainda acrescenta ao rol de operações que poderiam ser objeto da concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros vinculados ao IBS: cadeia produtiva da saúde; embalagens, resíduos ou remanentes oriundos de sistema de logística reversa; biocombustíveis; produtos de higiene pessoal; operações de seguro, cosseguro, previdência complementar e capitalização; produtos que origemem biocombustíveis, observadas as exigências fixadas em lei; gás de cozinha para uso residencial; produtos para pesquisa e desenvolvimento. Prevê ainda a possibilidade de lei complementar estabelecer regimes aduaneiros especiais que permitam estímulo às exportações.

A substituição dos tributos pelo IBS, federal e estadual, e pelo imposto seletivo não prejudicaria as respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições vigentes quando da publicação dos novos impostos.

Lei complementar definiria a forma de aproveitamento dos saldos credores dos tributos substituídos pelo IBS, como também disciplinaria a conversão desses saldos em títulos da dívida pública, de livre negociação, com prazo de resgate não superior a vinte anos.

Além de ser composto por representantes das administrações tributárias subnacionais, o Comitê Gestor da Administração Tributária, agora Subnacional, teria representantes dos contribuintes. O órgão teria as suas despesas rateadas pelos Estados e pelos Municípios e seria assessorado por um conselho consultivo, vinculado ao Senado Federal.

No substitutivo apresentado, o imposto seletivo retoma a característica extrafiscal, assim como no texto original da PEC nº 45, de 2019, vedada a incidência sobre insumos da cadeia produtiva. Lei complementar, e

não lei ordinária como na PEC nº 110, de 2019, poderia estabelecer alíquotas diferenciadas.

Quanto ao IPVA, o substitutivo possibilita o estabelecimento de alíquotas diferenciadas em função do valor e do tempo de uso do veículo, explicitando a não incidência do imposto sobre veículos utilizados exclusivamente na pesca artesanal ou sobre aqueles aquáticos destinados às populações indígenas e ribeirinhas que os utilizem para atividades de subsistência.

A base de cálculo do IPTU não captaria mais o componente predial. Esse imposto e o ITBI, além das alíquotas mínimas previstas na PEC nº 110, de 2019, teriam alíquotas máximas fixadas em lei complementar, a qual também estabeleceria critérios e procedimentos administrativos para definição de base de cálculo. Poderiam ser firmados convênios dos Municípios com os Estados, não mais com a União, para arrecadação, fiscalização e cobrança dos referidos impostos.

Em relação à repartição das receitas tributárias, os recursos federais destinados à região Norte mediante programas de financiamento ao setor produtivo poderiam ser destinados ao financiamento de projetos em toda a Amazônia Legal, cuja abrangência corresponde à totalidade dos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins, e a parte do Estado do Maranhão.

O texto apresentado prevê que lei complementar poderia instituir fundo de desenvolvimento, custeado com 3% da arrecadação do IBS federal e do IBS estadual, para financiar projetos de saneamento, redução da pobreza, preservação do meio ambiente, infraestrutura, inovação e difusão de tecnologia e fomento direto a atividades produtivas.

A cada dez anos, o Senado Federal reavaliaria a distribuição da carga tributária nacional entre as várias bases de incidência e entre os entes federativos, de forma a tornar o sistema tributário nacional mais progressivo, por meio do aumento proporcional da tributação da renda e do patrimônio. Caberia ainda aos senadores avaliarem a arrecadação dos Municípios com mais de cem

mil habitantes e correspondente necessidade de medidas compensatórias, se for o caso.

O substitutivo modifica o texto constitucional para dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário às sociedades cooperativas, não mais aos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas. Atribui ainda à lei complementar veicular normas gerais sobre tratamento diferenciado e favorecido para agricultura, pecuária, atividades agroindustriais, pesqueiras e florestais.

Elimina a imunidade sobre papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Estende a imunidade de impostos e contribuições sociais das entidades de assistência social às aquisições de medicamentos e dispositivos médicos, no mercado interno e mediante importação.

Por fim, o substitutivo à PEC nº 110, de 2019, exclui da relação de bens da União os terrenos de marinha e seus acrescidos localizados em ilhas costeiras que sediem Municípios, exceto as áreas afetadas ao serviço público e a unidades ambientais federais; assegura ao Maranhão a participação nas receitas auferidas pela Base de Alcântara, com aplicação na preservação de seu patrimônio histórico, cultural e artístico, em infraestrutura e no atendimento às comunidades vulneráveis; proíbe a exportação de ouro em estado bruto, permitida a exportação do ouro em estado diferente do bruto desde que comprovada a origem do metal; determina que lei complementar definiria os Municípios pertencentes à região de Matopiba, as diretrizes para os seus programas de desenvolvimento e as correspondentes fontes de financiamento; e cria a Zona de Processamento de Exportações do Maranhão (Zema), com duração de pelo menos trinta anos.

### **1.3. Reuniões da Comissão Mista da Reforma Tributária**

Criada em 19 de fevereiro de 2020 e instalada em 4 de março do mesmo ano, a Comissão Mista teve os trabalhos suspensos entre 20 de março e 31 de julho devido à pandemia de Covid-19. Em agosto, este colegiado retomou os trabalhos, com a realização de uma série de audiências públicas organizadas para promover o debate sobre as propostas de reforma do sistema



tributário nacional pelos diversos segmentos envolvidos, cujo conteúdo se sintetiza a seguir.

### I.3.1 – Audiência pública de 11 de março de 2020

Participou da audiência pública de 11 de março de 2020, como expositora, a Sra. Rita de La Feria, professora de Direito Tributário da Universidade de Leeds.

Em sua exposição, a **Sra. Rita de La Feria** sustentou que, de acordo com a definição do FMI, o IVA é um imposto geral sobre o consumo, não cumulativo e cobrado nas várias fases da cadeia produtiva. Embora incida em diversas etapas, onera apenas o consumidor final.

Apontou que o IVA foi implementado pela primeira vez na França, em 1954, e espalhou-se pela Europa nas décadas de 1960 e 1970. Esse modelo, chamado IVA tradicional, possuiria muitas deficiências. Por isso, na década de 1980, a Nova Zelândia introduziu um novo modelo, o chamado IVA moderno, que possuía melhoramentos em relação ao sistema europeu e que permitiu que o sistema se espalhasse pelos países da América Latina, Ásia e África.

Esclareceu que atualmente há uma ampla adoção do IVA pelos diversos países, o que se dá porque ele efetivamente é superior aos demais impostos, pois (i) é eficiente, já que é pouco propenso a fraudes e possui um custo reduzido de arrecadação e de *compliance*; e (ii) é neutro, pois não cria distorções de mercado e nem influencia as decisões dos agentes econômicos. Nos demais impostos, há um *trade off* entre eficiência e neutralidade.

Destacou, contudo, que alguns IVAs são piores que outros, porque utilizam alíquotas múltiplas ou isenções (em geral, em países europeus), deixam de devolver créditos tributários (em geral, em países africanos) ou tributam apenas uma parte da Economia (em geral, em países asiáticos). A atual tributação do consumo no Brasil acumularia todos esses defeitos e ainda o problema da tributação na origem.

Apontou que as principais características de um IVA que asseguram a eficiência e neutralidade são (i) o caráter geral, e não setorial; (ii) a adoção do princípio do destino, (iii) a adoção de uma base tributável alargada, mediante alíquota única e o mínimo possível de isenções; e (iv) o caráter multifásico e não cumulativo.

Por fim, esclareceu que as alíquotas múltiplas e as isenções acarretam discussões judiciais e administrativas sobre a classificação fiscal de bens e serviços, gerando ineficiência econômica, perda de arrecadação e um alto custo para as empresas.

Ademais, destacou que estudos apontam que a desoneração fiscal não é uma forma adequada para o atendimento de finalidades sociais, especialmente porque os ganhos decorrentes da menor tributação são apropriados pelos agentes econômicos, e, quando chegam ao consumidor final, beneficiam preponderantemente as classes sociais com maior poder de consumo.

### I.3.2 – Audiência pública de 5 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 5 de agosto de 2020, como expositores, o Sr. Paulo Guedes, Ministro da Economia, e o Sr. José Barroso Tostes Neto, Secretário Especial da Receita Federal do Brasil.

O **Sr. Paulo Guedes** apontou que a diretriz a ser seguida pelo Poder Executivo na reforma tributária seria o encaminhamento de propostas que possam ser aproveitadas pela Comissão Mista e que considerem os textos que já tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, tendo por foco a simplificação e a racionalização do sistema tributário, bem como a não elevação da carga tributária.

O primeiro passo envolveu o aperfeiçoamento da tributação sobre o consumo, por meio do encaminhamento de um projeto de IVA federal, em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins, o qual “conversa” com a PEC nº 45, de 2019, por poder ser futuramente acoplado aos IVAs estaduais.

O segundo passo envolveria a temática do IPI e do imposto seletivo, de modo a “dialogar” com a PEC nº 110, de 2019.

No terceiro passo, seriam tratados o imposto sobre a renda e a redução das desonerações fiscais e do contencioso administrativo e judicial.

Em sua exposição, o **Sr. José Barroso Tostes Neto** destacou que o sistema tributário brasileiro é complexo, gerando custos de conformidade muito superiores aos do resto do mundo e um contencioso que representa, no âmbito federal, 51% do PIB. Ademais, apontou que a alíquota calculada por dentro torna pouco transparente o valor do tributo efetivamente cobrado, e a quantidade de regimes tributários e tratamentos diferenciados afeta a concorrência.

Para resolver esses problemas, esclareceu que o Poder Executivo vem concebendo propostas para melhorar o ambiente de negócios e aumentar a geração de empregos, tendo por princípios:

- (i) a redução dos custos de conformidade via simplificação da legislação;
- (ii) o reforço da segurança jurídica, mediante eliminação de temas geradores de contencioso administrativo e judicial;
- (iii) a promoção da equidade, mediante eliminação de privilégios resultantes da proliferação de regimes especiais;
- (iv) o não aumento da carga tributária;
- (v) o combate à evasão fiscal, centrado na premissa de que, quando todos pagam, todos podem pagar menos; e
- (vi) a não interferência dos tributos nas decisões alocativas de investimentos.

O primeiro passo foi o encaminhamento do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que cria um IVA federal - a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) -, em substituição ao PIS/Pasep e à Cofins. O Projeto prevê:

- (i) a extinção da apuração diferenciada de tributos para vários setores e mais de cem regimes especiais, mantendo-se apenas diferenciações pontuais motivadas por questões técnicas;

- (ii) a concessão de crédito financeiro, imediato e monetizado, de modo que toda aquisição tributada dê direito a crédito que possa ser restituído ou compensado com outros tributos;
- (iii) a incidência da contribuição somente sobre o valor agregado, sendo excluída de sua base de cálculo a receita não operacional;
- (iv) a adoção de uma alíquota única de 12% aplicável aos diversos setores, com exceção dos serviços financeiros (tributados à alíquota de 5,8%);
- (v) incidência ampla, excluindo-se da sujeição passiva apenas as pessoas jurídicas que não realizam atividade econômica, como condomínios edilícios, instituições filantrópicas, fundações, sindicatos, serviços sociais autônomos, templos, partidos políticos, entidades representativas de classe e conselhos profissionais; e
- (vi) uma transição curta, praticamente imediata.

### I.3.3 – Audiência pública de 12 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 12 de agosto de 2020, como expositores, o Sr. Rafael Fonteles, presidente do Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, e os demais representantes do Comitê, os Srs. Décio Padilha, Rogério Luiz Gallo, Marco Aurélio Cardoso e Henrique Meirelles.

Em sua exposição, o **Sr. Rafael Fonteles** apontou que o Comsefaz apoia a criação de um IBS que substitua IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, e que tenha como características a base ampla, sem diferenciação entre bens e serviços; a cobrança no destino; a adoção de alíquota aplicada “por fora”; e de crédito financeiro e a desoneração de investimentos e exportações.

Destacou que o imposto deve ter como premissas (i) a simplificação e a padronização; (ii) a aplicação do princípio de destino; (iii) o fim da guerra fiscal, por meio do estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas; (iii) o combate à regressividade, por meio da devolução de tributos à população mais carente; (iv) a extinção dos benefícios fiscais, exceto os benefícios

destinados à Zona Franca e o Simples Nacional; (v) a criação de Fundos de Desenvolvimento Regional e de Exportações, para equilibrar as diferentes realidades dos Estados; e (vi) o não aumento da carga tributária.

Para administração do imposto, propõe a criação de comitê gestor composto por representantes dos três níveis federativos, com atribuições para regulamentar e gerir a arrecadação centralizada, distribuir receitas, estabelecer os critérios para a atuação concorrente e coordenada dos entes na fiscalização, bem como para estabelecer alíquotas mínimas e máximas de referência a serem fixadas para União, Estados e Municípios.

Para a compensação dos Estados exportadores e o desenvolvimento regional, propõe-se a criação de fundos financiados por uma parcela da receita da União com a arrecadação do IBS e do IS.

Por fim, o COMSEFAZ apoia a criação de um imposto seletivo com natureza exclusivamente extrafiscal, direcionado a cigarros e bebidas, pleiteando, no caso da adoção de uma base mais ampla, que esse imposto também seja gerido pelo Comitê Gestor e partilhado com os demais entes.

O **Sr. Décio Padilha** ressaltou que a competência para discussão judicial do IBS deve ser estadual, pois o custo de estruturar a Justiça Federal para lidar com essa demanda seria muito elevado. Ademais, apontou que a reforma da tributação sobre o consumo deve ser pensada de forma unificada, e não da forma segregada proposta pelo Poder Executivo.

O **Sr. Rogério Luiz Gallo** também vê com preocupação a fragmentação de propostas, pois apenas uma solução unificada eliminaria a cumulatividade ao longo da cadeia produtiva e consideraria a peculiaridade dos diversos Estados.

O **Sr. Marco Aurélio Santos Cardoso** ressaltou que o regime de devolução do imposto é um mecanismo adequado para combater a regressividade decorrente da tributação concentrada no consumo e que a unificação da tributação de bens e serviços se alinha às práticas adotadas pelos demais países.

O **Sr. Henrique Meirelles** enfatizou que a simplificação da tributação sobre o consumo atua contra a regressividade do sistema tributário, pois colabora para a geração de empregos e de renda, e que, em decorrência da evolução tecnológica, cada vez se torna mais difícil distinguir entre a produção de bens e de serviços, sendo meritória a extinção dessa diferenciação para fins tributários.

#### I.3.4 – Audiência pública de 19 de agosto de 2020

Participou da audiência pública de 19/08/2020, como expositor, o Sr. Glademir Aroldi, presidente da Confederação Nacional de Municípios (CNM).

O **Sr. Glademir Aroldi** sustentou que a simplificação promovida pelas propostas de reforma em andamento colabora para a promoção do desenvolvimento sem aumento da carga tributária, ressaltando que a desburocratização da legislação tributária acarreta o aumento do PIB, a geração de empregos, a redução de desigualdades e o aumento da arrecadação, sem elevação da carga tributária.

Por outro lado, defendeu a necessidade de que o texto preserve as receitas municipais, inclusive por meio de fundo de compensação ou de ajuste na transição. Pontuou que os Municípios detêm 22% da arrecadação dos impostos sobre o consumo tratados nas PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, sendo importante manter esse percentual ou até mesmo ampliá-lo, tendo em vista que a arrecadação do ISS vem crescendo significativamente, em razão das mudanças na dinâmica dos negócios e do consumo.

Ressaltou que a reforma tributária, ao prestigiar o princípio do destino, seria um marco importante na descentralização das receitas do ISS, a

qual atualmente está concentrada em menos de 35 Municípios, que arrecadam 65% do imposto.

Apontou ainda a necessidade de que a reforma dê atenção aos Municípios mais beneficiados pela cota-parte do ICMS, que têm a base de sua economia na produção - cerca de 3500 Municípios -, evitando que eles passem a estimular uma política centrada apenas no consumo.

Destacou que a CNM é contrária a uma proposta de reforma fragmentada, por entender que é fundamental preservar a autonomia de Estados e Municípios. Ademais, afirmou que a administração e a fiscalização do IVA devem ter a participação de todos os níveis federativos, de forma paritária, o que daria mais transparência à arrecadação e à distribuição.

Ressaltou que deve haver um compartilhamento significativo da receita de impostos com os Municípios, tendo em vista que, nos últimos 32 anos, o Governo Federal concentrou a sua arrecadação em contribuições não compartilhadas com Estados e Municípios, comprometendo a situação fiscal desses. De outro lado, a União e os Estados repassaram responsabilidades aos Municípios, gerando um quadro de injustiça, que pode ser atenuado com uma reforma tributária atenta ao pacto federativo.

#### 1.3.5 – Audiência pública de 27 de agosto de 2020

Participaram da audiência pública de 27 de agosto de 2020, o Sr. Alexandre Leal, diretor da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização – CNSeg; o Sr. Isaac Sidney, representante da Confederação Nacional das Instituições Financeiras – CNF; o Sr. Fábio Bentes, representante da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC; o Sr. Márcio Lopes de Freitas, presidente da Confederação Nacional das Cooperativas – CNCoop; e o Sr. Roberto Brant, representante da Confederação da Agricultura e Pecuária – CNA.

O **Sr. Isaac Sidney** apontou que o sistema tributário atual é desfavorável ao ambiente de negócios, pois é caótico, complexo, burocrático,

gerador de insegurança jurídica, não transparente e com alto custo de observância. A reforma deve se pautar pelos seguintes princípios: (i) neutralidade, mediante manutenção ou redução da carga tributária e não interferência nas decisões dos agentes econômicos; (ii) simplicidade e transparência, garantindo-se ao contribuinte a compreensão de seu funcionamento e a possibilidade de cumprimento das obrigações sem gastos excessivos; e (iii) equidade, de modo que a carga tributária seja isonômica entre os indivíduos e segmentos econômicos e proporcional à capacidade contributiva.

Destacou que, especialmente em relação ao ISSQN, as instituições financeiras têm um elevado custo de conformidade, em decorrência da diversidade de legislações referentes a alíquotas e obrigações acessórias.

Em relação à falta de transparência do sistema tributário, enfatizou que o Brasil é um dos poucos países do mundo que tributam a intermediação financeira, o que tornaria o custo do crédito muito elevado. Sugeriu a eliminação da carga tributária sobre a intermediação financeira, tendo em vista que cerca 20% do *spread* bancário corresponderia a tributos, parcela maior do que a correspondente aos lucros. Esclareceu que o projeto da CBS majora a alíquota das instituições financeiras em 25%, gerando impactos adicionais no *spread*.

O **Sr. Roberto Brant** destacou que as propostas de reforma tributária beneficiam a indústria, mas pesam de forma extraordinária sobre o setor rural. Esclareceu que os produtores rurais pessoas físicas, que correspondem a 98,2% do total de produtores, não são contribuintes dos tributos sobre o consumo, os quais incidem num momento posterior da cadeia de produção. A antecipação da incidência os submeteria a custos de conformidade altíssimos, gerando incerteza fiscal, prejudicando a atividade e estimulando a evasão fiscal e a informalidade.

Apontou ainda que a desoneração da cesta básica foi uma política que ampliou a produção e o acesso da população mais carente a esses bens. Reonerá-la, ainda que de forma conjugada com o mecanismo de transferência de renda, não parece a melhor solução, pois a maioria da



população é muito pobre, de modo que a parcela que necessita da desoneração é a maior parcela da população.

Considerou, outrossim, ser muito idealizado e hipotético um sistema composto de uma alíquota uniforme e sem regimes especiais. Isso porque muitos desses regimes surgiram de uma necessidade real, especialmente no caso da agricultura. Não é possível adotar a presunção de que todas as atividades econômicas são iguais, de modo que a neutralidade e a simplificação devem levar em conta as suas particularidades.

O **Sr. Fábio Bentes** concentrou a sua análise no PL nº 3.887, de 2020, ressaltando a preocupação da CNC com a previsão de uma alíquota de 12% para a CBS, medida que afetaria muito significativamente o setor de serviços (atualmente sujeito à alíquota de 3,65%), na medida em que seu custo de produção é concentrado na mão de obra, de modo que não teria créditos para aproveitar.

Ressaltou ainda que o regime previsto para a Zona Franca e para as áreas de livre comércio as coloca em situação pior do que a atual, pois o crédito presumido gerado nas operações respectivas foi limitado a 3%.

Apontou que o texto onera as entidades sem fins lucrativos, pois prevê a incidência das contribuições sobre as atividades prestadas em caráter contraprestacional e habitual, como a locação de bens móveis, e que a tributação sobre os pagamentos eletrônicos, nos moldes da CPMF, desatende ao critério da progressividade.

O **Sr. Márcio de Freitas** ressaltou a necessidade do adequado tratamento tributário do ato cooperativo, o qual é garantido pela Constituição. Esclareceu que a desoneração dos atos cooperativos não é uma vantagem, mas um tratamento justo, pois o resultado da cooperativa é do cooperado, e que tributar as operações entre cooperado e cooperativa equivale a exigir duplamente o tributo. Seria o mesmo que cobrar CPMF do *office boy* que desconta o cheque da empresa no banco.

O **Sr. Alexandre Leal** ressaltou que, em geral, os países que adotam modelos de IVA não tributam as operações de seguros por esse imposto,

optando por um outro específico (*insurance premium tax* ou *Stamp Duties*), embora haja exceções.

No Brasil, incidem o IOF (em relação à operação de seguros), o PIS e a Cofins e o ISS (no caso de operadoras de planos de saúde). Há, porém, insegurança jurídica, decorrente das disputas judiciais, especialmente sobre a incidência das contribuições sobre os prêmios recebidos pelas seguradoras e sobre os rendimentos advindos dos ativos garantidores (reservas técnicas).

Ao analisar as PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, o setor de seguros entende que será tributado pelo IBS, pois é tributado pelo PIS e pela Cofins, mas para evitar controvérsias, sugere deixar explícita essa incidência.

Sugere ainda (i) a extinção imediata do IOF para o setor de seguros, de modo que seja substituído pelo IBS; (ii) a possibilidade de creditamento amplo; e (iii) a não incidência da tributação nas operações de seguros e de previdência complementar destinadas a dar cobertura para os riscos de morte e de invalidez.

Em relação ao PL nº 3887, de 2020, apontou que há um significativo aumento da alíquota aplicável às instituições financeiras, de 4,65% para 5,80% e uma elevação desproporcional da contribuição incidente sobre as importações de resseguro, por conta da revogação da redução de base de cálculo prevista no art. 7º, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004. Há ainda uma falta de clareza do texto quanto à incidência da CBS sobre as receitas financeiras e sobre os dividendos e juros sobre capital próprio.

#### I.3.6 – Audiência pública de 2 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 2 de setembro de 2020, o Sr. Robson de Andrade, presidente da Confederação Nacional da Indústria – CNI; o Sr. Vander Costa, presidente da Confederação Nacional do Transporte – CNT; o Sr. Breno Monteiro, presidente da Confederação Nacional de Saúde – CNSaude; e o Sr. Luigi Nesse, vice-presidente da Confederação Nacional de Serviços – CNS.

O **Sr. Robson Braga** esclareceu que a CNI apoia uma reforma tributária ampla, que substitua os diversos tributos sobre o consumo por um IVA com alíquota igual para todos os setores, cuja arrecadação caiba ao local do consumo, e não ao da produção. Pontuou que esse tipo de reforma tributária geraria um acréscimo de 20% no crescimento do PIB em 20 anos.

Ressaltou a neutralidade das propostas de reforma em curso, ao preverem um equilíbrio entre as cargas tributárias dos diversos setores e destacou que o mecanismo de devolução do IVA pago para a população mais carente é mais eficiente para tornar a tributação progressiva do que o de concessão de isenções.

Por fim, manifestou-se contrariamente à criação de um tributo sobre transações financeiras e, favoravelmente a uma reforma do IRPJ que reduzisse a sua alíquota a 21%, mas possibilitasse a tributação de dividendos.

O **Sr. Vander Costa** sustentou que a reforma tributária deve reduzir a complexidade do sistema tributário, mas deve buscar também a neutralidade, não elevando a carga tributária. Por isso, a CNT propõe que, em vez de uma alíquota única, sejam mantidas duas ou três, possibilitando-se uma alíquota menor para as atividades geradoras de mão-de-obra intensiva ou a concessão de crédito sobre as despesas com salários e encargos.

Ressaltou a necessidade de tratamento diferenciado para o setor de transporte de passageiros rodoviário e metroviário, em que a prática internacional é adoção de um subsídio governamental.

O prazo de transição deveria ser reduzido, pois, durante esse tempo, seria mantida a complexidade do sistema tributário. Uma alternativa seria utilizar fundos de compensação.

Por fim, mostrou-se contrário à incidência do imposto seletivo sobre combustíveis e energia elétrica, os quais seriam fundamentais para a economia como um todo, e sustentou que a desoneração das exportações deve abranger também as operações de transporte destinadas ao exterior, como é o caso dos voos internacionais.

De acordo com o **Sr. Breno Monteiro**, a CNSaúde é a favor da reforma tributária, mas é desfavorável à adoção de uma alíquota única para todos os setores. Por isso, propõe a adoção de alíquota diferenciada para os serviços de saúde, nos moldes do substitutivo à PEC nº 110/2019.

Ressaltou que a tributação do consumo no setor de saúde corresponde a 9,9% do preço, sendo que 3,65% correspondem a PIS e Cofins, 2 a 3% se referem ao ISSQN e o restante, a resíduos tributários. Além disso, apenas 43% dos insumos do setor dariam direito a crédito, por tratar-se de setor de cadeia curta e com custos atrelados principalmente à mão-de-obra.

Pontuou ainda que a desoneração da folha de pagamentos, proposta pelo Governo, não compensaria o impacto causado pela alíquota única.

O **Sr. Luigi Nesse** sustentou a necessidade da desoneração da folha de pagamentos antes mesmo da reforma da tributação sobre o consumo. Sugeriu a instituição de uma contribuição sobre movimentações financeiras, à alíquota de 0,81%, que substituísse a contribuição da empresa, o salário-educação e a contribuição ao INCRA e possibilitasse a redução da contribuição dos segurados.

Ressaltou que as argumentações contrárias à contribuição sobre movimentações não são embasadas e que as suas vantagens seriam:

- (i) a redução da sonegação fiscal e aumento da estabilidade da base tributárias;
- (ii) a redução de custos para as empresas, acarretando um menor custo Brasil, um maior crescimento econômico e um aumento das exportações, da competitividade das empresas, dos investimentos, dos níveis de emprego e da arrecadação;
- (iii) uma maior segurança jurídica, em razão da redução da informalidade e da litigiosidade tributária; e
- (iv) a progressividade, pois o rico movimenta valores mais altos do que o pobre.

Participaram da audiência pública de 17 de setembro de 2020, o Sr. Vitor Puppi, presidente da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF; e o Sr. Jonas Donizette, presidente da Frente Nacional de Prefeitos (FNP).

O **Sr. Vitor Puppi** sustentou que as PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, reduzem a autonomia municipal e geram perdas de receitas para os Municípios. Por isso, a Abrasf sugere, como alternativa, a uniformização da legislação do ICMS e do ISS, a simplificação do PIS e da Cofins e desoneração da folha de pagamentos.

Em relação ao ISS, propõe (i) a repartição da arrecadação entre os Municípios de origem e de destino, com preponderância da tributação no destino; (ii) a adoção de uma alíquota única por Município, calculada “por fora”; e (iii) a adoção da nota fiscal de serviços eletrônica nacional; (iv) e a previsão de uma legislação nacional e de um comitê gestor nacional, formado por representantes dos Municípios.

Em relação ao ICMS, propõe a implantação de um comitê gestor; (ii) a uniformização e padronização da legislação do ICMS por meio de lei complementar; (iii) a implantação de nota fiscal parametrizada, na qual o tributo seja calculado automaticamente no momento da emissão da nota fiscal; (iv) a distribuição automática da receita do imposto; (v) a transferência gradual da tributação para o destino, mediante redução progressiva da alíquota interestadual; e (vi) a adoção de cinco alíquotas padrão, permitindo-se que leis estaduais apliquem alíquotas diferenciadas a bens especificados pelo Senado Federal, tendo como parâmetro o sistema harmonizado internacional.

Por fim, propõe que a CBS prevista no PL nº 3.887, de 2020, contenha um regime cumulativo, sujeito à alíquota de 4%, que a folha pagamentos seja desonerada, mediante a previsão de alíquota menor de contribuição previdenciária para empresas com maior massa salarial, e que os *marketplaces* sejam adequadamente tributados.

O **Sr. Jonas Donizette** sustentou que a FNP apoia a proposta de simplificação defendida pela ABRASF, especialmente em razão do receio de que os Municípios percam a competência para cobrança do ISS e da

possibilidade de mecanismos de compensação acabarem tendo sua eficácia frustrada.

Contudo, esclareceu a disposição da associação para discutir a proposta que se entenda mais adequada para o Brasil.

### I.3.8 – Audiência pública de 18 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 18 de setembro de 2020, o Sr. Aristóteles Câmara, pesquisador da FGV/SP; o Sr. Eduardo Fagnani, professor do Instituto de Economia da Unicamp; o Sr. Fausto Júnior, Diretor do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE); o Sr. Luiz Gustavo Bichara, procurador tributário do Conselho Federal da OAB; o Sr. Marcos Lisboa, presidente do INSPER; e o Sr. Sérgio Gobetti, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea).

O **Sr. Aristóteles Câmara** ressaltou alguns pontos de convergência que entendeu que deveriam estar contemplados no relatório final:

- (i) a unificação das bases econômicas da tributação sobre o consumo, pois o fracionamento adotado pela Constituição vem acarretando ineficiência na alocação de recursos pelos agentes econômicos e disputas fiscais entre os entes federativos;
- (ii) a equiparação entre o consumidor de serviços e o de mercadorias, sendo razoável, porém, identificar os bens e serviços que merecem um tratamento tributário favorecido;
- (iii) a atribuição de competência tributária ao local de destino, modelo mais justo de distribuição das receitas e que permite ao cidadão da própria localidade decidir sobre o valor do tributo com o qual arcará; e
- (iv) uma definição ampla do conceito de não cumulatividade, de modo a conferir uma maior segurança jurídica ao tema.

O **Sr. Eduardo Fagnani** sustentou que as propostas tributárias em curso não enfrentam o caráter regressivo da tributação, pois são focadas na

simplificação da tributação sobre o consumo, não tratando da tributação da renda e do patrimônio.

Apontou que o Brasil tributa muito pouco a renda e tributa de forma demasiada o consumo. Nesse sentido, apontou que, no país, a tributação da renda responde por 18,3% da arrecadação, e a do consumo por 49,7%, diferentemente da OCDE, em que os percentuais médios são de 34,1% e de 32,4%, respectivamente.

O **Sr. Fausto Júnior** sustentou que o sistema tributário brasileiro reforça a desigualdade social, de modo que o combate à sua regressividade deveria ser um dos enfoques da reforma tributária.

Apontou a necessidade de uma reforma da tributação sobre a renda que aumente o número de faixas de alíquotas do IRPF, reduza as hipóteses de deduções legais e reveja a tributação de juros sobre capital próprio e de lucros e dividendos. Sugeriu ainda a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, a federalização do ITCMD e o aumento da tributação da propriedade rural.

O **Sr. Luiz Gustavo Bichara** destacou que a não-cumulatividade plena, embora seja um dos pilares da reforma tributária, não está prevista nos textos das PECs nº 45, de 2019, e nº 110, de 2019, os quais, nesse ponto, são muito semelhantes à redação atual da Constituição Federal.

Apontou, outrossim, que a alíquota estimada é muito superior à alíquota média adotada nos países da OCDE, de 19,3%. Sugere que, em substituição à alíquota única, seja autorizada a adoção de poucas alíquotas diferenciadas, nos moldes da Diretiva nº 112, de 2006, da União Europeia, de modo a dar margem para manobras fiscais em momentos de emergência e para a realização da justiça fiscal, por meio de alíquotas mais reduzidas para a saúde.

Por fim, afirmou que é preferível que a política pública seja realizada por meio de subsídio financeiro, mas há situações em que o subsídio tributário é mais efetivo. Assim, melhor do que proibir benefícios tributários é realizar o efetivo controle da sua eficácia e conveniência como política pública.

O **Sr. Marcos Lisboa** sustentou que os estudos econômicos indicam que o enriquecimento ou o empobrecimento dos países estão relacionados à educação ampla e de qualidade, à capacidade de investimento em infraestrutura, e, principalmente, à forma com que as regras que afetam a economia – inclusive as tributárias - são estabelecidas.

Destacou que o sistema tributário brasileiro é repleto de distorções que geram a má alocação de capital (*misallocation of capital*). A multiplicidade de alíquotas e de regras distorcem os preços relativos da economia e induzem investimentos em atividades que geram pouco valor, sendo motivados preponderantemente pelos níveis de tributação.

Sugeriu ainda a redução da tributação da renda da pessoa jurídica, e, como contrapartida, a tributação da renda dos sócios ou acionistas.

O **Sr. Sérgio Gobetti** sustentou que uma reforma tributária que unifique os tributos sobre o consumo geraria um incremento de 20% no crescimento econômico e proporcionaria os seguintes ganhos redistributivos:

- (i) melhor distribuição da carga tributária entre os setores da indústria e serviços;
- (ii) redução da regressividade e eliminação das desonerações; e
- (iii) ganhos federativos, decorrentes da distribuição mais equilibrada de receitas públicas, em decorrência da aplicação do critério do destino na definição de competências.

#### I.3.9 – Audiência pública de 24 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 24 de setembro de 2020, o Sr. André Lima, coordenador do Instituto Democracia e Sustentabilidade (IDS); o Sr. Kleber Cabral, presidente do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional); o Sr. Mauro Silva, presidente da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO); o Sr. Charles Alcântara, presidente da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO); e o Sr. Célio Fernando Silva, presidente



da Federação Nacional dos Auditores e Fiscais de Tributos Municipais (FENAFIM).

O **Sr. André Lima** propôs: (i) a previsão de tratamento tributário diferenciado conforme o impacto ambiental e climático da atividade; (ii) a criação de mecanismo de compensação e transferência financeira aos Municípios que estimulem a boa governança socioambiental; (iii) a criação de fundo de fomento a atividades sustentáveis; (iv) a atribuição de função arrecadatória ao ITR e a instituição de CIDE pelo uso do solo; (v) o direcionamento de recursos da CIDE-combustíveis para o estímulo à produção de energia sustentável; (vi) a incidência do Imposto Seletivo sobre externalidades ambientais; (vii) a devolução parcial do IBS pago por atividades consideradas “verdes” ou sustentáveis; (viii) a não concessão de benefícios fiscais e subsídios a atividades altamente emissoras de carbono no Brasil; (ix) a concessão de prazos diferenciados para a eliminação de incentivos a atividades sustentáveis.

O **Sr. Kleber Cabral** sustentou que a reforma tributária deve tratar da tributação do patrimônio e a renda, e não apenas do consumo. Destacou a necessidade (i) da elevação das alíquotas do ITCMD; (ii) da tributação de embarcações e aeronaves, atualmente não sujeitas ao IPVA; (iii) da reformulação do ITR, que não tem natureza arrecadatória; (iv) no campo do imposto de renda, da tributação de dividendos, da realização de ajustes no IRPJ, do disciplinamento dos regimes subtributados e de uma aproximação entre a tributação dos rendimentos do trabalho assalariado e os decorrentes de aplicações financeiras, de participações societárias e do trabalho autônomo.

Em relação à tributação sobre o consumo, manifestou-se favoravelmente ao IVA dual, por possibilitar uma transição mais rápida e simples e porque a inclusão da União Federal no IVA estadual/municipal geraria um sistema mais complexo de ser gerido. Destacou ainda que ao menos atividades mais essenciais, como saúde e educação, devem ter alíquotas diferenciadas.

O **Sr. Mauro Silva** sustentou que a reforma não deve buscar apenas a simplificação, mas também a justiça fiscal, ressaltando que muitas das alterações necessárias podem ser feitas no âmbito infraconstitucional.

Destacou a necessidade de se construir uma relação cidadã entre os contribuintes e a administração e apontou que, em decorrência da implementação do teto de gastos, o Estado teria perdido o interesse em discutir a eficiência do sistema tributário, direcionando seu enfoque à reforma administrativa.

O **Sr. Charles Alcântara** sustentou que a mera simplificação tributária proposta pelas reformas em curso é insuficiente e desconectada da realidade pós-pandemia, porque não aponta para a construção de um sistema tributário progressivo e não capacita financeiramente o Estado para garantir proteção social e para reduzir as desigualdades que se agravaram com a crise.

Destacou o seu apoio à Emenda Substitutiva Global nº 178 à PEC nº 45, de 2019, ressaltando a necessidade de que o Brasil tribute mais a renda e o patrimônio, com enfoque na oneração dos “super-ricos”. Propôs, em síntese, a regulamentação IGF; a majoração da alíquota do ITCMD; a criação da contribuição social sobre altas rendas da pessoa física; a elevação da alíquota da CSLL para setor financeiro e para as mineradoras; a redução da tributação das microempresas e empresas de pequeno porte; e a isenção do IRPF para aqueles que recebem até 3 salários-mínimos.

O **Sr. Célio Fernando Silva** destacou que a reforma tributária não deve retirar dos Municípios a sua capacidade de financiamento e a sua competência legislativa e fiscalizatória, e a distribuição dos recursos deve ser feita de forma direta, sem a necessidade de repasses federais.

Afirmou ainda que a FENAFIM apoia a padronização dos tributos sobre o consumo, o seu cálculo “por fora” e a mudança do eixo da tributação, para o destino, ressaltando a necessidade de criação de mecanismo que resguarde os Municípios produtores.

#### I.3.10 – Audiência pública de 25 de setembro de 2020

Participaram da audiência pública de 25 de setembro de 2020, a Sra. Amábele Pácios, conselheira do Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular e vice-presidente da Federação Nacional das Escolas

Particulares (FENEP); a Sra. Elizabeth Guedes, presidente da Associação Nacional das Universidade Particulares (ANUP) e representante do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras (CRUB); o Sr. Edgar Serrano, presidente da Federação Nacional das Empresas de Informática (FENAINFO); o Sr. Miguel Abuhab, engenheiro responsável por modelo tecnológico de cobrança do IBS; o Sr. Sérgio Paulo Gallindo, presidente executivo da Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom); e o Sr. Rodrigo Petry, representante da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.Net).

A **Sra. Amábile Pácios** sustentou que o setor de educação seria muito impactado pela unificação de alíquotas prevista no PL nº 3.887, de 2020, e na PEC nº 45, de 2019. Por isso, defendeu a necessidade de tratamento diferenciado para o setor, destacando que a educação particular é fornecida a 15 milhões de alunos, representando uma desoneração do sistema público de R\$ 225 bilhões anuais, bem como que a grande maioria dos países deixa de tributar ou tributa de forma reduzida a educação.

Ressaltou que, caso aprovada a CBS, o aumento nas mensalidades dos serviços de ensino seria estimado em mais de 10% para 6,38 milhões de alunos e em mais de 6% para 3,16 milhões. Ademais, o impacto no PROUNI geraria uma perda estimada de 682.414 vagas em 10 anos, as quais não seriam supridas pela oferta de vagas nas universidades públicas.

Por isso, propõe a adoção de alíquota diferenciada para o setor (5%, no caso da CBS, e 12%, no caso do IBS), bem como a isenção do IBS ou da CBS para o PROUNI e para as entidades sem fins lucrativos.

A **Sra. Elizabeth Guedes** sustentou que a unificação de alíquotas prevista nas propostas prejudicaria os setores que usam mão-de-obra intensiva, especialmente o da educação, gerando desemprego, desinvestimento e redução do acesso das famílias à educação.

Destacou que a redução dos incentivos fiscais ao Prouni acarretaria a sua extinção, pois a isenção do PIS e da Cofins corresponde a 44% da desoneração prevista no programa. Pontuou que o programa acelera mais a inclusão de camadas mais pobres do que as políticas de universidades públicas

e que os alunos beneficiados geralmente trabalham durante o dia e estudam à noite, se locomovem por transporte público, estudam mais do que os das universidades públicas, integram famílias grandes e geralmente são os primeiros da família a completarem o ensino superior.

O **Sr. Edgar Serrano** sustentou que a principal reforma para o setor de TIC e para o de serviços em geral seria a desoneração da folha de pagamentos, não contemplada nas reformas em curso. Apontou que a elevação de alíquotas decorrente das propostas de IBS e CBS impactaria negativamente o setor, gerando redução da demanda e produção de serviços.

Por essas razões, propõe (i) a determinação no PL nº 3.887, de 2020, de que o comprador de serviços absorva o aumento de impostos usando seus créditos tributários; (ii) a alteração da redação do artigo 9º do projeto, para efetivar a “promessa” de crédito financeiro; (iii) a desoneração permanente da folha de pagamentos, mediante criação de tributo sobre movimentações financeiras e redução das contribuições para o Sistema S, a qual poderia ser tornada opcional; (iv) a criação de alíquota diferenciada e “justa” do IBS ou da CBS para o setor de TIC; (v) a simplificação do sistema tributário, ampliando a segurança jurídica e favorecendo o ambiente de negócios.

O **Sr. Miguel Abuhab** sustentou que atualmente o sistema de recolhimento de tributos é baseado na iniciativa do contribuinte e na nota fiscal, que é a declaração de uma operação que pode ou não ter ocorrido naqueles moldes. Ademais, as transações financeiras não têm necessariamente vinculação aos registros contábeis e às declarações fiscais.

No modelo que se propõe, o imposto seria calculado pelo Estado, com recolhimento automático pelo sistema bancário, de modo que as transações bancárias passassem a ter suporte contábil. Para isso, nos boletos de cobrança ou transferências bancárias, deveriam constar o número da nota fiscal e o valor do imposto a ser recolhido. Após confirmado o recebimento do imposto referente a cada Nota Fiscal, seria gerado o crédito financeiro para o contribuinte.

O **Sr. Rodrigo Petry** sustentou que a reforma tributária é necessária, pois o sistema tributário é complexo, de difícil compreensão, gerador

de um custo de conformidade elevado para as empresas, carente de segurança jurídica e desfavorável aos negócios e ao empreendedorismo.

Destacou, contudo, ser contrário às propostas de criação de um tributo específico para onerar as empresas da economia digital, pois esse modelo de tributação teria sido concebido para a realidade da União Europeia, em que a empresa estabelecida em um país direciona eletronicamente os seus serviços a outros países. No Brasil, por outro lado, as grandes empresas da economia digital já estariam instaladas no Brasil e sujeitas à tributação regular.

#### I.3.11 – Audiência pública de 5 de outubro de 2020

Participaram da audiência pública de 5 de outubro de 2020, o Sr. José Tostes Neto, Secretário Especial da Receita Federal do Brasil; a Sra. Vanessa Canado, assessora especial do ministro da Economia; o Sr. Décio Padilha, Secretário de Fazenda de Pernambuco; o Sr. Alberto Macedo, coordenador do Grupo de Trabalho da Reforma Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda de SP; o Sr. Bernard Appy, diretor do Centro de Cidadania Fiscal – CciF; e o Sr. Luiz Carlos Hauly, Ex-deputado federal.

O **Sr. José Tostes Neto** apontou que a reforma tributária deve começar pelo consumo, em razão (i) da complexidade da tributação dessa base, (ii) de sua representatividade na arrecadação dos entes federativos, (iii) de seu impacto sobre os custos de conformidade tributária e (iv) de sua interferência nas decisões sobre a alocação de investimentos.

Destacou que a CBS substitui o PIS e a Cofins - que seriam contribuições extremamente complexas e geradoras de um grande contencioso -, trazendo para a tributação do consumo regras claras, simples e uniformes, estruturadas a partir do conceito de um IVA moderno, o qual seria baseado no critério do crédito financeiro, incidente apenas sobre o valor agregado, e que poderia representar a fase inicial de um possível IVA nacional.

A **Sra. Vanessa Canado** sustentou que, de acordo com notas técnicas da Secretaria de Política Econômica, independentemente da aprovação de um IVA nacional, a aprovação da CBS poderia gerar um ganho de

produtividade de 0,2% a 0,5% na economia, incrementando o PIB per capita em até 1%, o que representaria um adicional de renda individual de R\$ 345 e uma geração de empregos potencial entre 142 mil e 370 mil empregos, em razão da implantação da alíquota única e da redução dos custos de conformidade.

Destacou ainda que a alíquota não é o principal fator determinante da carga tributária, mas a base tributada e o sistema de débitos e créditos, bem como que o PIS e a Cofins respondem pelo segundo maior contencioso administrativo no CARF e pela principal parcela do contencioso judicial tributário.

O **Sr. Décio Padilha** sustentou que há no Brasil uma produção muito grande de normas tributárias, o que gera insegurança jurídica, complexidade e ambiente desfavorável aos negócios.

Por isso, o COMSEFAZ elaborou proposta, que conta com o apoio de todos os Governadores, a qual prevê: (i) a padronização e simplificação da tributação sobre o consumo, na forma de um IVA nacional, com legislação unificada e gerido por um comitê gestor; (ii) a adoção do princípio do destino, prevendo uma compensação financeira entre os entes federativos, sem aumento de carga tributária; (iii) a implantação de fundo de desenvolvimento regional, necessário para suprir a incapacidade de alguns Estados de conseguirem investimentos, a qual seria a principal causa da guerra fiscal; e (iv) a devolução parcial de tributos às pessoas cadastradas em programas sociais.

O **Sr. Alberto Macedo** sustentou que os mesmos objetivos constantes das principais reformas tributárias poderiam ser alcançados por meio do Simplifica Já, que corresponde às seguintes medidas:

(i) unificação da legislação do ISSQN, com repartição da arrecadação entre os Municípios de origem e de destino; criação de um comitê gestor; fixação de alíquota única por Município, calculada “por fora”; aperfeiçoamento do conceito de serviços; e adoção da nota fiscal de serviços eletrônica;

(ii) unificação do ICMS, com a implantação de um comitê gestor e com a possibilidade de adoção de algumas alíquotas diferenciadas nas hipóteses

definidas pelo Senado Federal, sendo o enquadramento de mercadorias realizado com base no sistema harmonizado internacional;

(iii) inserção de regime cumulativo da CBS, à alíquota de alíquota de 4%; e

(iv) redução da contribuição sobre a folha de salários, tendo como contrapartida a tributação dos *marketplaces* (plataforma tecnológica que aproxima vendedor e comprador, como a Uber).

O **Sr. Bernard Appy** sustentou que a PEC nº 45, de 2019, propõe substituir cinco tributos atuais (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único imposto sobre bens e serviços e um imposto seletivo. As características do IBS seguem as melhores práticas internacionais para a tributação do valor adicionado, isto é, (i) base ampla de bens e serviços, (ii) alíquota uniforme cobrada “por fora”, (iii) tributação no destino, (iv) crédito amplo e ressarcimento ágil de créditos, e (v) desoneração total de exportações e investimentos.

A arrecadação do IBS será centralizada, sendo a sua gestão compartilhada entre União, Estados e Municípios através da Agência Tributária Nacional. O modelo prevê a devolução de créditos acumulados, uma transição de 10 anos, a compensação de perdas para os entes da federação e a autonomia dos entes federados na gestão das alíquotas.

O **Sr. Luiz Carlos Haully** ressaltou que uma reforma adequada do sistema tributário deve conter:

(i) a simplificação radical do sistema tributário, substituindo-se pelo IBS o ISS, ICMS, IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-combustíveis, IOF e salário-educação, e incorporando-se a CSLL ao imposto de renda;

(ii) a municipalização da tributação da propriedade, destacando a necessidade de que o IPVA alcance aeronaves e embarcações;

(iii) a substituição da sistemática de declaração de tributos sobre o consumo pela de destaque e recolhimento automático no momento da operação, proposto pelo Sr. Abuhab;

(iv) a redução da regressividade, mediante transferência da carga tributária do consumo para a renda e da devolução do IBS pago a pessoas de baixa renda.

Além das reuniões realizadas no âmbito da Comissão Mista, durante o processo de discussão e elaboração do texto que vamos propor, realizamos dezenas de reuniões técnicas, em que os setores envolvidos puderam expor as suas peculiaridades e sugerir os caminhos para a correção dos problemas hoje presentes no sistema tributário nacional. Buscamos assim, neste relatório, congregar aspectos técnicos que reputamos essenciais à formulação de uma matriz tributária moderna, capaz de oferecer condições para impulsionar o crescimento econômico do país, sem desconsiderar especificidades da realidade brasileira.

## 2. Voto

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, buscam-se alternativas para aperfeiçoar o sistema tributário nacional, de forma a torná-lo mais justo e eficiente. Em todas as legislaturas, a discussão sobre a necessidade da Reforma Tributária esteve presente.

A par do aumento do gasto público consolidado – a despesa primária total como proporção do Produto Interno Bruto (PIB), incluídas as transferências por repartição de receita, passou de 17,6% em 1997 para 23,0% em 2018 –, a carga tributária<sup>1</sup> apresentou crescimento significativo nas últimas décadas. A carga tributária registrada em 1997 foi de 26,48% e em 2018 de 32,72%.<sup>2</sup> Esses 32,57% se distribuíram entre União, Estados e Municípios da seguinte forma: 22,08%, 8,36% e 2,13%.<sup>3</sup> De acordo com as estimativas mais recentes da Receita Federal, em 2018, a participação da base de incidência sobre bens e serviços correspondia a 44,74% da arrecadação total.<sup>4</sup> Esse aumento de receitas advindas de tributos como proporção do PIB concentrado na tributação sobre o consumo, regressiva, onera de forma mais pesada as

---

<sup>1</sup> Razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais

<sup>2</sup> <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>

<sup>3</sup> [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)

<sup>4</sup> <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>



classes de renda mais baixa, que consomem uma parte maior de seus rendimentos.

Em 2019, foram divulgados os primeiros resultados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018. Se comparados os dados obtidos no Estudo Nacional da Despesa Familiar (Endef) 1974-1975 e na POF 2017-2018, observa-se um aumento de 74,6% para 81,0% nas despesas de consumo e um crescimento de 5,3% para 11,7% nas outras despesas, estando incluídas nestas as despesas com o pagamento de tributos. Nas despesas de consumo, predominam aquelas referentes a alimentação, habitação e transporte. Consideradas as classes extremas de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, importa destacar que as despesas de consumo equivalem a 92,6% na faixa até R\$ 1.908,00 e 66,3% na faixa superior a R\$ 23.850,00. Resta evidente, portanto, o aumento das despesas de consumo nas últimas décadas, que proporcionalmente compromete mais o orçamento das famílias de renda menor.<sup>5</sup>

Além do impacto distributivo negativo, as diversas distorções da tributação sobre o consumo no país prejudicam a atividade empresarial e a competitividade do produto nacional no mercado externo. Enquanto países desenvolvidos e países em desenvolvimento que concorrem com o Brasil por participação no fluxo internacional de mercadorias e de capital lograram tornar mais eficientes os seus sistemas tributários, o país remanesce em um modelo dissociado da realidade imposta pela nova economia, permeada por mudanças profundas nos processos produtivos e nas atividades econômicas.

Dois levantamentos recentes, um realizado pelo *International Institute for Management Development* (IMD) e outro pelo Banco Mundial, revelam a baixa competitividade da economia brasileira. No Anuário de Competitividade Mundial 2020 divulgado pelo IMD, o Brasil ocupou a 56ª posição dentre os 63 países pesquisados<sup>6</sup>, atrás de países como Chile (38ª posição), Peru (52ª posição) e Colômbia (54ª posição). Dentre os fatores-chave para a

---

<sup>5</sup> <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>

<sup>6</sup> <https://www.imd.org/wcc/world-competitiveness-center-rankings/world-competitiveness-ranking-2020/>

competitividade da economia brasileira, a publicação aponta o regime tributário como o menos favorável. Em pesquisa mais abrangente, publicada pelo Banco Mundial, intitulada como *Doing Business 2020*, o Brasil ficou na 124<sup>a</sup> posição de 190 países no quesito facilidade de negócios.<sup>7</sup>

Segundo os dados mais recentes do Banco Mundial, em 2018, gastavam-se 1.501 horas em 2018 para o cumprimento das obrigações tributárias no Brasil, para uma média de 234 horas para 190 países pesquisados. Tal resultado sinaliza um avanço no país frente as 2.600 horas verificadas em 2004 e, em grande medida, decorreu da incorporação de novas tecnologias no recolhimento de tributos. No entanto, a obtenção de melhores resultados depende da simplificação do sistema tributário nacional.<sup>8</sup>

Em um contexto de redução das taxas de crescimento da economia mundial, quadro agravado pela crise sanitária, econômica e financeira provocada pela pandemia de Covid-19, urge avançarmos no aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro, como fator essencial de estímulo ao crescimento da economia, com vistas à geração e à formalização de empregos, e ao aumento no nível de renda da população. Precisamos concentrar esforços para levar a cabo reformas estruturantes, como a Reforma Tributária, de forma a atenuar os efeitos da pandemia de Covid-19 no país e assim melhorar as projeções para a economia nacional nos próximos anos.

Antes de adentrarmos na apreciação do mérito da PEC nº 45, de 2019, passamos a discorrer sobre o histórico da tributação do consumo no Brasil, importante ao entendimento das disfunções hoje existentes na estrutura tributária brasileira; sobre as formas de tributação do valor agregado e os modelos internacionais, necessários à compreensão de nossa proposta para a tributação do consumo no país; e ainda sobre o impacto da modernização do sistema tributário nacional no crescimento econômico, cujos estudos avançaram sobremaneira nos últimos anos e validam a premência da Reforma Tributária.

---

<sup>7</sup> <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf>

<sup>8</sup> <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>

## 2.1. Evolução da Tributação do Consumo no Brasil

Da Proclamação da República até os dias atuais, a estrutura tributária brasileira sofreu mudanças, com a incorporação das características de cada Constituição, a depender do papel e do tamanho do Estado. Passamos por períodos de maior ou menor descentralização estatal, o que se refletiu diretamente na legislação tributária.

Na Constituição de 1891<sup>9</sup>, o Brasil adotou o regime federativo, em que havia maior autonomia dos governos subnacionais, materializada na descentralização de encargos e de recursos. A União e os Estados passam a ter competências tributárias exclusivas, o que não ocorre com os Municípios. Até a Primeira Guerra Mundial, a principal fonte de receitas advinha dos impostos sobre o comércio exterior. No entanto, o conflito forçou o país a reforçar a tributação em bases domésticas.

A Constituição de 1934<sup>10</sup> assentou as bases da tributação sobre o consumo no país. Atribuiu o imposto sobre consumo de quaisquer mercadorias à União, e o imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão e o imposto sobre vendas e consignações aos Estados. Os Municípios tiveram sua competência tributária estabelecida no texto constitucional, bem como a repartição de receitas tributárias entre os entes federados.

Na Constituição de 1937<sup>11</sup>, houve poucas mudanças. Cabe destacar a absorção da competência tributária referente ao imposto sobre consumo de combustíveis de motor de explosão, antes dos Estados, para a União.

A Constituição de 1946<sup>12</sup> especificou os impostos únicos sobre combustíveis, lubrificantes, minerais e energia elétrica, e procurou reforçar as finanças municipais, ao ampliar o número de impostos de competência dos municípios. Consolidou ainda a sistemática de repartição de receitas tributárias, embora se destinassem ao desenvolvimento de determinados setores à época.

---

<sup>9</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)

<sup>10</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)

<sup>11</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)

<sup>12</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)

A partir da Segunda Guerra Mundial, os impostos sobre o consumo se tornaram a principal fonte de receitas, superando a arrecadação com os impostos sobre o comércio exterior. Na década de 1950, intensificaram-se as políticas de apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional. As despesas crescentes frente a uma estrutura tributária ainda deficiente assentaram as condições para a nossa última grande Reforma Tributária, associada à reestruturação do aparelho arrecadador, em meados da década de 1960<sup>13</sup>.

Àquela época, a formulação da política econômica se voltou para impulsionar o crescimento da economia brasileira e os tributos passaram a ser considerados variáveis determinantes do crescimento econômico acelerado, não apenas fontes de financiamento. A Reforma Tributária da década de 1960 e o fortalecimento da estrutura arrecadatória tiveram o efeito de tornar o sistema tributário nacional mais moderno e eficiente, e estimular o crescimento da economia, ao reduzir a carga tributária suportada pelo setor produtivo.

Dentre as várias mudanças promovidas, destacamos a redução do número de tributos e a preferência da tributação sobre o consumo baseada no valor agregado, tal qual discutimos neste momento, mais de meio século depois. O imposto sobre consumo de mercadorias se transformou no IPI; o imposto de vendas e consignações, no ICM; e o imposto de indústrias e profissões e o imposto sobre diversões públicas se fundiram no ISS.

Embora fosse evidente a modernização de nosso sistema tributário, não tardou para se acentuarem as distorções causadas pelos diversos incentivos fiscais concedidos a setores específicos, que favoreceram a concentração da renda e a erosão da base de arrecadação, problemas que até hoje persistem na estrutura tributária brasileira. Para garantir a arrecadação necessária, a legislação infraconstitucional sofreu inúmeras alterações, o que resultou no sistema injusto, complexo e pouco eficiente que hoje conhecemos. Em paralelo, o baixo grau de autonomia conferido aos entes subnacionais levou

---

<sup>13</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)

ao progressivo aumento nos percentuais dos fundos de participação dos estados e dos municípios.

O sistema tributário nacional delineado na Assembleia Constituinte que originou a Constituição de 1988 foi fruto de intensos e amplos debates, concentrados em subcomissões temáticas, com a participação de constituintes e cidadãos. As discussões sobre a receita e a despesa públicas foram conduzidas de maneira apartada na Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, o que resultou nas já conhecidas dificuldades para o Estado se financiar.

Após um longo período de concentração do poder no governo federal, os constituintes atribuíram maior autonomia tributária e fiscal para estados e municípios, com o intuito de fortalecer a federação brasileira. O número de impostos de competência dos entes subnacionais aumentou e a participação de estados e municípios no produto arrecadado pela União atingiu os maiores níveis históricos.

Quatro impostos federais – imposto sobre serviços de transporte e comunicações; imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; imposto sobre produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País – e o ICM, estadual, fundiram-se no ICMS, cuja ampliação de base culminou no tributo de mais expressiva arrecadação no país.

Uma discussão travada no curso dos trabalhos da constituinte digna de registro e de suma importância para compreender o debate que retomamos agora foi a sugestão do Poder Executivo à época de se adotar o princípio do destino na tributação do consumo. Dada a concentração da atividade produtiva no país, existente até hoje, tinha-se a exata noção de que a tributação na origem favoreceria a concentração da arrecadação. O debate ainda estava incipiente e optou-se por enfrentá-lo em momento posterior.

Por sua vez, a União efetivou mudanças na legislação tributária na tentativa de recompor a sua base arrecadatória. Aumentou as alíquotas dos impostos federais, porém grande parte da recomposição foi feita pela instituição

e majoração de contribuições sociais não partilháveis com os entes subnacionais.

O reforço da arrecadação federal concentrada em tributos cumulativos, juntamente com a guerra fiscal promovida pelos estados, que concederam de forma indiscriminada toda sorte de incentivos fiscais de ICMS, antecipou sobremaneira a discussão sobre a necessidade de reformar o recém-aprovado sistema tributário.

## **2.2. Tentativas de Reforma Tributária após a Promulgação da Constituição de 1988**

Como resultado do modelo concebido na Constituição de 1988, a base da tributação sobre o consumo foi fracionada nos três entes federativos – o IPI, a Cofins e a contribuição para o PIS/Pasep, na competência da União; o ICMS, na competência dos estados; e o ISS, na competência dos municípios –, cada um legislando conforme as suas prioridades, muitas vezes em prejuízo do cidadão, que viu a carga tributária crescer substancialmente nas últimas três décadas. Não bastasse o aumento da carga tributária, a legislação foi tornando-se mais complexa, e por mais que o parlamento engendrasses amplos debates sobre a Reforma Tributária possível e necessária, não logramos êxito em avançar de fato na modernização de nosso sistema, tão importante para recolocar o Brasil no eixo do crescimento e desenvolvimento econômicos, após a grave crise experimentada pelo país na década de 1980.

Logo no início da década de 1990, o Governo Collor criou a Comissão Executiva de Reforma Fiscal, para fazer um amplo diagnóstico da situação fiscal brasileira e apresentar propostas de solução. O grupo elaborou extenso e aprofundado relatório analisando as diversas dimensões da crise fiscal brasileira, essenciais para enfrentar a hiperinflação que o país não conseguia debelar. No trabalho, havia propostas para aperfeiçoar a tributação da renda, do consumo e do patrimônio, e criar um imposto sobre transações financeiras.

Em relação à tributação do consumo, há mais de trinta anos já se evidenciava a tendência pela adoção do IVA e dos impostos seletivos. O

primeiro contribuiria para facilitar a integração econômica regional e internacional, ao tornar transparente o tratamento tributário conferido à produção e ao comércio em cada país. Os impostos seletivos, por sua vez, proporcionariam aumento de arrecadação, com baixo custo administrativo, onerando produtos cujo consumo se quisesse desestimular pelos efeitos nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Desse modo, recomendou-se a adoção de um IVA, mediante a incorporação do IPI e do ISS em nível estadual, para consolidar os ganhos observados com a ampliação da base do ICM, originando o ICMS, acompanhada pela total desoneração de investimentos e importações e pela implementação do princípio do destino. Além disso, previu-se a instituição de impostos seletivos sobre “produção, circulação, distribuição ou consumo de bebidas, veículos automotores, energia, tabaco, combustíveis e derivados de petróleo, nacionais ou estrangeiros, serviços de telecomunicações bem como, quando definidos em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre o ouro e outros metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas”.

Em agosto de 1995, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional a PEC nº 175<sup>14</sup>, em que se propôs o IVA dual – federal e estadual –, em substituição ao IPI e ao ICMS, em seu texto original. Cada ente cobraria o seu IVA com base em regras uniformes, válidas para todos o território nacional. A Comissão Especial destinada a apreciar a matéria aprovou o substitutivo apresentado pelo relator, Deputado Mussa Demes, no final de 1999, mas perdeu apoio do próprio governo e acabou não sendo apreciada em Plenário.

Logo no início do primeiro Governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova proposta de Reforma Tributária por meio da PEC nº 41, de 2003,<sup>15</sup> que contou com o apoio de todos os governadores e dez prefeitos de capital. Ao contrário da PEC nº 175, de 1995, a PEC nº 41, de 2003, não trazia alterações significativas na forma de tributação do consumo, mas sim buscava aperfeiçoar as normas constitucionais dos tributos existentes, em especial do

---

<sup>14</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>

<sup>15</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717>

ICMS, para contornar as distorções verificadas nos anos que se seguiram à promulgação da Constituição Cidadã.

Além de alguns ajustes na tributação sobre o patrimônio, a PEC nº 41, de 2003, previa um regulamento único para o ICMS, editado por órgão colegiado integrado por representantes de cada Estado e do Distrito Federal. As alíquotas interestaduais e internas passariam a ser definidas em resolução do Senado Federal, com iniciativa e quórum de aprovação qualificados. As alíquotas internas seriam uniformes em todo o território nacional, em número máximo de cinco. Caberia à lei estadual apenas instituir o imposto.

Algumas propostas da PEC nº 41, 2003, avançaram na discussão, obtiveram consenso e consubstanciaram a Emenda à Constituição (EC) nº 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003.<sup>16</sup> Dentre outras providências, a referida EC ampliou o campo de incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, ao incluir nele as importações de produtos estrangeiros ou serviços. Além disso, desonerou as exportações da incidência do ICMS. Ambas as medidas tiveram por objetivo equiparar a carga tributária entre produtos e serviços importados e nacionais.

Ainda foram promovidas alterações nos tributos sobre o patrimônio. Para imprimir maior eficiência na fiscalização e na cobrança do ITR, essas atividades puderam passar a ser exercidas pelos municípios, ainda que o tributo continuasse no rol de tributos federais. Para o IPVA, passou a existir a possibilidade de os estados instituírem alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo e de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas, para contornar o problema da guerra fiscal.

A PEC nº 228<sup>17</sup>, de 2004, objeto do desdobramento da PEC nº 41, de 2003 (PEC nº 74, na numeração do Senado Federal), continha os pontos que não haviam obtido consenso durante a tramitação da matéria nas duas Casas Legislativas. Mais uma vez, parte do texto foi aprovado pelo Congresso Nacional e resultou na EC nº 44, promulgada em 30 de junho de 2004,<sup>18</sup> que

---

<sup>16</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)

<sup>17</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150410>

<sup>18</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc44.htm)



estabeleceu a destinação de parcela do produto arrecadado pela União com a CIDE-combustíveis para os Estados e o Distrito Federal. A outra parte do texto da PEC nº 228, de 2004, sobre a qual ainda não havia acordo, foi desmembrada na PEC nº 255<sup>19</sup>, a qual, por sua vez, originou a PEC nº 285<sup>20</sup> e a PEC nº 293<sup>21</sup>, todas de 2004. A PEC nº 285, de 2004, foi declarada prejudicada com a promulgação da EC nº 55, de 2007,<sup>22</sup> que aumentou a participação dos municípios na arrecadação do IR e do IPI. A PEC nº 293, de 2004, viria a ser deliberada quase quinze anos depois, como veremos mais adiante.

O relator da PEC nº 228, de 2004, Deputado Virgílio Guimarães, protocolou nova tentativa de reforma tributária em 2007, por meio da PEC nº 31, de 2007,<sup>23</sup> em linha com o que vinha sendo discutido para o ICMS. O debate sobre a necessidade de mudança da tributação sobre o consumo não arrefeceu e, em 28 de fevereiro de 2008, já no segundo Governo Lula, o Poder Executivo apresentou nova versão de proposta, a PEC nº 233,<sup>24</sup> na tentativa de avançar nas discussões já travadas durante a tramitação da PEC nº 41, de 2003, e das PECs dela derivadas.

A PEC nº 233, de 2008, apensada à PEC nº 31, de 2007, unificava contribuições sociais em um IVA federal e estabelecia novas regras para o ICMS, cujas alíquotas seriam fixadas em resolução do Senado Federal, de iniciativa e quórum de aprovação qualificados, inclusive a alíquota padrão aplicável. O ICMS teria regulamentação única, sob competência de órgão colegiado, presidido por representante da União e integrado por representantes de cada unidade federada. A referida PEC modificava também regras da repartição de receitas e criava os fundos de desenvolvimento regional e de equalização de receitas.

Ao final de 2008, o parecer do relator à PEC nº 31, de 2007, e apensadas, Deputado Sandro Mabel, foi aprovado pela Comissão Especial destinada a apreciá-las. No entanto, as discussões sobre a matéria somente

---

<sup>19</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=159054>

<sup>20</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=256022>

<sup>21</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>

<sup>22</sup> [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm)

<sup>23</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>

<sup>24</sup> <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>

voltaram a ganhar força com a criação e a instalação da “Comissão Especial destinada a analisar, estudar e formular proposições relacionadas à Reforma Tributária”<sup>25</sup>, em 22 de julho de 2015. Dois anos mais tarde, em 22 de agosto de 2017, o relator, Deputado Luiz Carlos Hauly, apresentou minuta de PEC, cujo teor passou a ser apreciado no âmbito da “Comissão Especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 293-A, de 2004, do Poder Executivo”<sup>26</sup>, criada em 29 de maio de 2018. O substitutivo proposto pelo relator, mais uma vez o Deputado Luiz Carlos Hauly, foi aprovado em 11 de dezembro de 2018 e seu texto coincide com o da PEC nº 110, de 2019, que será objeto de detalhamento na próxima sessão.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, três PEC foram aprovadas em Comissão Especial – a PEC nº 175, de 1995, no segundo Governo Fernando Henrique Cardoso, a PEC nº 31, de 2007 (com grande parte do conteúdo da PEC nº 233, de 2008), no segundo Governo Lula, e a PEC nº 293, de 2004, no Governo Temer –, mas nenhuma delas foi apreciada em Plenário.<sup>27</sup>

Em nível constitucional, a EC nº 42, de 2004, consubstanciou a reforma mais significativa, mas ainda assim insuficiente frente às necessidades que se evidenciavam à época e que perduram até hoje. Algumas reformas infraconstitucionais, como a previsão do regime não cumulativo para incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a publicação das Leis de nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, tampouco se revelaram exitosas para colocar o país numa trajetória de crescimento econômico sustentado, que desonerasse o setor produtivo, promovesse efetivamente a competitividade da produção nacional, e gerasse empregos e renda para a população brasileira, com uma distribuição mais justa da carga tributária entre os diversos setores e estratos sociais.

---

<sup>25</sup> <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/reforma-tributaria>

<sup>26</sup> <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pec-293-04-reforma-tributaria>

<sup>27</sup> <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase2.pdf>

Persiste a má qualidade da tributação sobre o consumo no país, derivada da ainda presente cumulatividade dos tributos no processo produtivo e da falta de coordenação e cooperação entre os entes federados.

Concluo esse breve histórico sobre as tentativas de Reforma Tributária pós-constituente, com trecho do Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal do início da década de 1990, que mesmo após o transcurso de mais de trinta anos se revela ainda mais atual e merece a nossa reflexão:

*“(...) O IVA é o passo definitivo na direção da autonomia federativa, iniciada com o processo de abertura política e de elaboração da nova Constituição. A autonomia dos estados membros de uma federação não pode descansar na solução aparentemente fácil do aumento de transferências. É necessário que ela seja reforçada por um maior compromisso das autoridades públicas com os seus contribuintes, e vice-versa. A ética tributária, profundamente arranhada nos últimos anos, só será restabelecida na medida em que as alíquotas dos impostos forem fixadas em níveis aceitáveis, e em que houver clara percepção, por parte do contribuinte, do montante de sua contribuição para o financiamento das ações a cargo do estado. A tributação do consumo, segundo o figurino moderno do IVA, estabelece um vínculo estreito entre a base impositiva dos governos estaduais e o poder aquisitivo de sua população. A transferência de parte desse poder aquisitivo para o poder público, sob a forma de tributos, deve estar fundamentada no reconhecimento de que ela corresponde ao legítimo pagamento dos bens e serviços de interesse coletivo, que integram o conjunto das responsabilidades públicas de competência dos governos estaduais. A contrapartida da autonomia é a responsabilidade. Contribuintes responsáveis são uma decorrência da legitimação do gasto público propiciada pelo fortalecimento dos laços de co-responsabilidade entre o estado, a administração pública e o cidadão-consumidor-contribuinte. O*

*IVA é uma peça importante para o fortalecimento dessa relação (...).”*

### **2.3. Substitutivo**

O desafio de se reformar o sistema tributário de um país é tão árduo quanto mais complexas forem suas relações sociais e econômicas internas e mais democrática for a participação de suas instituições neste processo reformador. Acresça-se a isso nossa formatação em três níveis federativos, cada um com competência tributária própria deferida pela Carta Constitucional.

Nossa intrincada e oscilante legislação fiscal decorre da preocupação do legislador constituinte em projetar um sistema que garanta a autonomia financeira dos entes federados, destinando-os atribuições legislativas que julgou compatíveis com sua capacidade e aptidão. Contudo, o diagnóstico atual de nosso sistema tributário desmorona as mais meritórias intenções de seus arquitetos, na medida em que nos deparamos com conflitos federativos, insegurança jurídica aos contribuintes e injustiça fiscal.

Na tentativa de se remediar o insanável, têm-se promovido pontuais reformas às disposições constitucionais, por vezes arcaicas diante das novas relações entre agentes econômicos. Não sendo atacados problemas estruturais de nossa tributação, assistimos à perenização de nossos embaraços tributários.

Em relação às normas inferiores à Carta, a confusão é completa, espalhando-se o caos por unidades produtivas, residências, escritórios e repartições públicas, sendo-lhes comum apenas a batalha diária do convívio com nosso definido sistema tributário.

Diante deste obscuro cenário, aceitamos o múnus que nos foi atribuído, na certeza de que a atual conjuntura do País não apenas favorece, mas depende vitalmente de profundas modificações em seu arcabouço jurídico. Enganam-se aqueles que pensam que remendos fracionados são capazes de

soerguer um modelo falido, correndo o risco de, em sua empreitada, descobrirem que em matéria tributária portas largas levam sempre a caminhos curtos.

O substitutivo que ora apresentamos busca promover, a partir do diálogo com o Governo Federal, Estados e Municípios, bem como o setor econômico e a sociedade civil, uma intensa e muito necessária reformulação do sistema tributário nacional.

Não se encontra presente a pretensão de se esgotarem todas as mazelas que hoje lhe permeiam, fazendo-se necessário contínuo avanço por parte deste Congresso Nacional. Tampouco se espera que o presente texto seja blindado a opiniões divergentes, muito pelo contrário. Estas são ansiosamente aguardadas, para que iluminem aspectos aprimoráveis no texto. Ainda, temos ciência de que algumas repercussões práticas desta reforma tributária estarão condicionadas à futura aprovação de normas infraconstitucionais que a viabilizem.

Nada obstante, temos por certo que a proposta se baliza pelos princípios mais caros à harmonização da atuação da Federação e de sua relação com os contribuintes, como se poderá testemunhar adiante.

### **2.3.1. Imposto sobre Bens e Serviços – IBS**

O modelo de tributação sobre o consumo adotado no Brasil, que surgiu de forma inovadora no século passado, acumulou distorções ao longo do tempo que o tornaram excessivamente complexo e disfuncional. Entendemos que as principais causas da frustração do modelo em sua concepção original são a fragmentação e a concomitância das competências da tributação do consumo.

Com cada ente federativo possuindo competência para tributar e legislar sobre sua fração, criou-se uma infinidade de regras distintas, que tornaram nosso sistema ineficaz, ambíguo, injusto, cumulativo, lacunoso, regressivo e contrário à harmonização federativa. Em resumo, temos hoje o oposto ao que se entende como boa tributação sobre o consumo no mundo.

Nossa intenção com a Proposta é solucionar definitivamente esse problema. Entendemos e louvamos as iniciativas que sugerem modelos alternativos, em que são mantidas algumas divisões de competências específicas nas esferas federativas. São modelos que, sem dúvida, também simplificam e aprimoram o sistema caótico que possuímos hoje. Entretanto, consideramos que os problemas atuais somente serão solucionados com a abdicação à peculiaridade ímpar e pouco invejável de fracionamento da tributação do consumo em favor da reunião da competência das três esferas em um único tributo.

Qualquer modelo que institua mais de uma exação sobre as operações com bens ou serviços, por mais que seja trabalhado e lapidado por seus formuladores, manterá resquícios das imperfeições existentes hoje. Além disso, caso persista a autonomia de competências entre os entes para dispor livremente sobre sua parcela, elevada é a probabilidade de as legislações se distanciarem e se tornarem cada vez mais complexas e disfuncionais com o decorrer do tempo, em uma trágica repetição do roteiro malsucedido.

Nesse cenário, propomos a extinção da contribuição PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS.

No lugar desses tributos, para modernizar e simplificar o sistema tributário, dar mais transparência aos cidadãos sobre o quanto lhes é cobrado a título de impostos, combater a regressividade tributária, findar a guerra fiscal e garantir aos entes tributantes a receita necessária ao desempenho de seu papel constitucional, instituímos o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que será complementado pelo Imposto Seletivo.

#### **2.3.1.1. Incidência do Imposto**

É consenso internacional que as regras tributárias devem ser claras e de simples compreensão para que os contribuintes tenham segurança jurídica no cumprimento de suas obrigações e no planejamento de seus

negócios, considerando a tributação esperada<sup>28</sup>. Contudo, não é isso que verificamos em nosso País, considerando o alto grau de incerteza tributária que é aplicado aos contribuintes.

Inúmeros são os exemplos que ilustram as vicissitudes de nosso sistema.

No caso do ICMS e ISS, a opção original do constituinte em se delegar a este último o campo de incidência residual em relação ao primeiro, bem como exigir-lhe o arrolamento das atividades tributadas em uma lista, como traz a Lei Complementar nº 116, de 2003, não se mostra compatível com a modernização da atividade econômica.

Percebe-se a progressiva servicização da economia, que consiste na incorporação crescente de serviços nos processos produtivos, na forma de soluções embarcadas, pesquisa e desenvolvimento e serviços digitais. Trata-se de fenômeno desejável ao nosso desenvolvimento econômico, incrementando o valor agregado das operações.<sup>29</sup>

Com efeito, a utilização do conhecimento e serviço estrangeiro – mediante importação de bens com tecnologia acoplada, investimentos diretos vindos do exterior, treinamentos e obtenção de licenças – associada ao desenvolvimento doméstico de serviços que suportam o setor secundário da economia são medidas fundamentais para impulsionar a produtividade de um país em desenvolvimento.<sup>30</sup> Há muito tempo já se sabe que esse é o caminho para aumentar a participação de nosso setor produtivo nas cadeias internacionais de mais alto valor.<sup>31</sup>

---

<sup>28</sup> OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. 2020.

<sup>29</sup> *The Relation between Industry and Services in Terms of Productivity and Value Creation*. The Vienna Institute for International Economic Studies. 2015. Disponível em: <https://wiiw.ac.at/the-relation-between-industry-and-services-in-terms-of-productivity-and-value-creation-dlp-3640.pdf>

<sup>30</sup> OCDE. *Perspectives on Global Development 2014: boosting productivity to meet the middle-income challenge*. 2014. Disponível em [https://www.oecd.org/dev/pgd/EN\\_Pocket%20Edition\\_PG2014\\_web.pdf](https://www.oecd.org/dev/pgd/EN_Pocket%20Edition_PG2014_web.pdf)

<sup>31</sup> Serviços e Competitividade no Brasil. Confederação Nacional da Indústria. – Brasília: CNI, 2014. Disponível em [http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo\\_24/2014/12/09/517/ServioeCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf](http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioeCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf)

Corrobora essa obsolescência do ICMS e do ISS o surgimento de transações que não representam transferência de mercadorias ou prestação de serviços em suas definições clássicas, como o compartilhamento de bens.

Destacamos que a própria conceituação jurídica do termo “serviços” pelo intérprete da norma constitucional já acarreta vastos entraves à aplicação da norma tributária. Vale aqui lembrar as discussões sobre o enquadramento de venda de *softwares* ou a cessão de espaço para publicidade on-line como mercadoria ou serviço, ou mesmo a esdrúxula lacuna tributária sobre operações de locação de bens móveis.

No âmbito federal, não são menos labirínticas as questões postas aos contribuintes. Devem eles, por exemplo, identificar o enquadramento de suas mercadorias no código adequado da Tabela de Incidência do IPI. A diversidade de alíquotas nela previstas – mesmo para mercadorias semelhantes – dispensam maiores comentários, ilustrando o provável resultado de políticas fiscais imprecisas, atuação de grupos de interesse ou até mesmo certa aleatoriedade.

É decisivamente lastimável que tenhamos um sistema tributário que funcione em sentido contrário a essas inovações, afogando-as em seu oceano de normas, conflitos de competência e cumulatividade. O resultado é o prejuízo a todos os interessados, sejam eles os sujeitos ativos, os passivos ou a própria Nação.

Para fulminar os óbices sobre a definição do tributo aplicável, o IBS é previsto como imposto de base ampla e composto pelo somatório das alíquotas da União, dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios. Poderá, pois, incidir sobre qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou serviço, inclusive direitos a eles relacionados, nos termos definidos em lei complementar.

Nesse mesmo sentido, compete a esse instrumento normativo traçar as condições em que determinada pessoa, física ou jurídica, será contribuinte do imposto.

Dessa forma, confere-se dilatada chancela ao legislador infraconstitucional para que trace os limites de sua incidência. Em relação ao



termo “serviços”, apesar de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já o ter desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” do direito civil<sup>32</sup>, deixamos expresso que, para fins de incidência do IBS, lei complementar poderá:

*“estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, podendo receber essa definição qualquer operação que não seja classificada como operação com bens, inclusive hipóteses de disponibilização de bens ou serviços, de financiamento ou de aquisição ou cessão de direito.”<sup>33</sup>*

Com isso, o País passa a adotar como nomenclatura de seu tributo a mesma que prevalece internacionalmente (*goods and services tax*), ao passo que supera anacrônicas discussões jurídicas e confere ao legislador a flexibilidade necessária para que a legislação tributária acompanhe a dinamicidade do mundo real.

### **2.3.1.2. Legislação Única**

O esforço em se unificarem diversos tributos em um imposto nacional seria infrutífero se cada ente federado pudesse legislar livremente sobre o tratamento recebido por operações realizadas em seu território. Deparar-nos-íamos com o gradual retorno à multiplicação de procedimentos, alíquotas e regimes diferenciados hoje tão presentes em nosso ordenamento jurídico, surgidos ao galope de aproximadamente 400 mil normas tributárias somente após a promulgação da Constituição Cidadã.<sup>34</sup>

Com isso em mente, registramos expressamente que a legislação do imposto será única e nacional, instituída por lei complementar, e imporá idênticas restrições legislativas a toda a Federação.

---

<sup>32</sup> STF. Recurso Extraordinário nº 651703/PR. Relator Min. Luiz Fux. Julg. 29/09/2016. Publicação 26/04/2017.

<sup>33</sup> Art. 152-A, § 9º, do Substitutivo.

<sup>34</sup> Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 30 anos de Constituição Federal de 1988. Outubro de 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>

Como mencionado, o IBS sobre cada operação será calculado pelo somatório de três alíquotas: da União, dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios. Essas três esferas de governo exercerão individualmente sua autonomia tributária por meio da fixação de sua respectiva alíquota em lei ordinária. As demais normas referentes ao imposto, como definição de operações tributáveis, regras para o creditamento, regimes diferenciados, processo administrativo fiscal, entre tantas outras, estarão plasmadas em lei complementar e serão de observação obrigatória por todos.

Em relação à alíquota, apesar de fixada individualmente pelo respectivo ente, ela será a mesma aplicada a todas as operações com bens ou serviços, reforçando a desnecessidade em se diferenciar operações com bens e com serviços, ou mesmo em se consultar qualquer tabela de classificação de mercadorias para identificação da alíquota aplicável. Excetuam-se do regramento da alíquota única somente as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal.

Ressalte-se que a restrição ao exercício de competência tributária de Estados e Municípios por lei complementar segue o modelo constitucionalmente consagrado. Com efeito, a Constituição Federal já defere a este normativo a competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, as quais são de observância obrigatória pelos entes competentes para instituir o tributo.

Inclusive, verifica-se a existência de restrição até mesmo à autonomia para fixação de suas respectivas alíquotas. Municípios devem fixar seu ISS no intervalo de 2% a 5%, vedada a concessão de benefícios fiscais que resultem em alíquotas inferiores à autorizada<sup>35</sup>.

No que tange aos Estados, ao Senado Federal é facultado estabelecer alíquotas mínimas ou máximas para o ICMS sobre as operações internas, nos termos do inciso V do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Tampouco lhes é conferida a possibilidade de dispor livremente sobre benefícios

---

<sup>35</sup> Arts. 8º e 8º-A, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

fiscais desse imposto, devendo observar a forma prevista em lei complementar (art. 155, § 2º, XII, 'g', CF/88) e se submeter à deliberação dos demais Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

A verdade é que qualquer formato de reforma tributária que busque endereçar os problemas hodiernos deverá dispor sobre a reordenação da amplitude das competências tributárias, inclusive acerca de sua limitação em pontos necessários.

Dessa forma, temos como insubsistentes as críticas no sentido de que a limitação na atuação legislativa dos entes vai de encontro ao pacto federativo. A autonomia tributária de cada ente será preservada em sua vertente mais relevante: a autonomia financeira representada pela possibilidade de fixar sua alíquota.

Com efeito, entendemos que a unificação normativa, inclusive dos regulamentos e normas complementares, é condição indispensável para a racionalização da tributação do consumo.

Por fim, salientamos que a inquietação decorrente da vedação de concessão de benefícios fiscais em relação ao IBS, ao argumento de que impediria a utilização de importante instrumento de atração de empresas e desenvolvimento regional não é procedente, tendo em vista a adoção do princípio do destino no IBS.

### **2.3.1.3. Princípio do Destino**

Para que se chegue ao desenho ótimo de um imposto sobre o consumo, é necessário que o ônus econômico e a arrecadação ao erário ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido.

A opção de se considerar o local do estabelecimento do contribuinte como o fator determinante para a definição do sujeito ativo do ICMS e, conseqüentemente, da alíquota aplicável é a eterna fonte das constantes distorções alocativas e conflitos federativos.

Por décadas, temos assistido ao embate entre os Estados, que, por meio da concessão de incentivos fiscais – não raramente inconstitucionais – , buscam atrair empresas para seu território, à espera de que isso promova o desenvolvimento da região e a geração de empregos. Essa disputa, além de impulsionar uma espiral negativa de renúncia tributária demandada pelos agentes econômicos, ocasiona a instalação de empreendimentos em locais menos favoráveis ao desenvolvimento de sua atividade.

A proximidade com o mercado consumidor, a existência de mão-de-obra qualificada no local e o acesso aos insumos produtivos por vezes são superadas em decorrência da magnitude de um benefício fiscal recebido. Posteriormente, eventual anulação, revogação ou glosa deste incentivo escancara a inaptidão para a prosperidade daquela atividade. Amplie-se esse problema para todo o território nacional e encontramos patente ineficiência do setor produtivo.

Noutro giro, tem-se que tratamentos diferenciados concedidos localmente pelo ente subnacional onde se localiza a unidade de produção são prejudiciais ao ambiente concorrencial, submetendo contribuintes que promovem transações similares a cargas tributárias distintas.

O que propomos é que nossa tributação sobre o consumo passe a ser neutra, não mais influenciando e distorcendo as decisões dos agentes econômicos. Assim, contribuintes que promovam transações semelhantes (mesmo bem ou serviço, para o mesmo destino) estarão sujeitos a exação fiscal também semelhante.

A partir do momento em que se passe a aplicar a alíquota de destino das operações, esvaziam-se as discussões e os pleitos sobre a concessão de benefícios tributários, tendo em vista que a alíquota do ente incidirá sobre as operações que sejam destinadas aos consumidores nele domiciliados, e não mais sobre as operações de saída de bens e serviços promovidas por empresas nele instaladas.

Destacamos que a Constituição Federal já apresenta encaminhamentos no sentido da tributação do consumo pelo destino da operação, como se pode verificar nos incisos VII; IX, 'a'; e X, 'a', de seu art. 155.

Com efeito, mantemos a previsão de incidência do imposto nas importações de bens e serviços provenientes do exterior, como medida de equalização da tributação em relação à praticada internamente, ao passo que imunizamos as exportações desta exação.

Antecipando indagações jurídicas sobre o conceito constitucional de “destino”, propomos delegar largo campo de atuação ao legislador infraconstitucional – assim como fizemos para o conceito de “serviços” –, o qual poderá definir o ente federativo considerado destino da operação diferenciando-o em razão das características da operação. Entendemos ser temerário prever logo na Constituição qualquer definição para o referido termo, podendo até mesmo inviabilizar o funcionamento prático da norma.

#### **2.3.1.4. Não Cumulatividade**

O princípio da não cumulatividade objetiva conferir neutralidade à incidência do tributo ao longo da cadeia produtiva. Por meio dele, garante-se que as sucessivas etapas descontem de seu imposto devido o que já foi recolhido em relação a seus insumos, tributando-se apenas o valor agregado em cada uma.

Contudo, diante da fragmentação da competência tributária sobre o consumo, verificam-se regramentos distintos sobre a apropriação de créditos relativos aos insumos utilizados na produção. Isso provoca a permanência de resíduos tributários ao longo da cadeia de comercialização – mesmo para bens desonerados, como no caso das exportações.

No caso do IPI, a não cumulatividade é observada por meio do creditamento físico dos insumos. Isto é, o valor correspondente ao imposto incidente sobre o que se incorpora à mercadoria vendida, como matéria-prima, produtos intermediários, material de embalagem e a industrialização por encomenda, e sobre a importação de bens industrializados. No caso de acúmulo

de créditos pelo contribuinte, ele poderá ser ressarcido ou compensá-los com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Receita Federal<sup>36</sup>.

Já no ICMS, encontramos piores distorções e cumulatividade ao longo das sucessivas operações. Assim como o IPI, o ICMS se funda no creditamento físico, correspondente ao imposto anteriormente cobrado em operações com mercadorias, ou no recebimento de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Contudo, a Lei Complementar nº 87, de 1996, traz explícitas exceções a essa regra. O creditamento referente ao ICMS incidente sobre a energia elétrica e serviços de comunicação, por exemplo, duas operações fortemente tributadas, só estarão disponíveis a todos os contribuintes a partir do ano de 2033<sup>37</sup>. Registre-se que esta data vem sendo reiteradamente postergada por mais de vinte anos, em franco desprezo ao princípio da não cumulatividade. Também demonstra a imperfeição da aplicação desse princípio no ICMS à restrição temporal para a apropriação de créditos referentes a mercadorias destinadas ao ativo permanente<sup>38</sup>.

Além dessas vedações no aproveitamento de créditos correspondentes a insumos tributados pelo imposto, notamos que, mesmo para as hipóteses autorizadas, há dificuldade na consecução da não cumulatividade. Isso porque os contribuintes são detentores de enormes estoques de créditos junto aos Estados, que beiram o inexecutável.

A situação é ainda mais crítica para as empresas exportadoras, as quais são imunes à incidência do tributo e fazem jus ao ressarcimento do ICMS incidente sobre seus insumos. No levantamento “Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras”, promovido pela Confederação Nacional da Indústria em 2018, identificou-se que apenas 34,5% das empresas que solicitam o ressarcimento de créditos de ICMS recebem em até um ano. Em

---

<sup>36</sup> Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.

<sup>37</sup> Art. 32, II, 'd'; IV, 'c', Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

<sup>38</sup> Art. 20, § 5º, Lei nº 87, de 13 de setembro de 1996.

relação às demais, 32,9% não conseguem obter o benefício e 15% só recebem o ressarcimento após dois anos.<sup>39</sup>

Em relação ao PIS e à Cofins, sem considerar os diversos regimes diferenciados, encontramos dois principais sistemas: cumulativo (alíquota conjunta de 3,65%) e não cumulativo (9,25%). Como regra, a eleição da modalidade de tributação é facultada ao contribuinte, sendo que o creditamento em relação aos insumos tributados se dá de forma indireta. É dizer, não é relevante o montante do tributo cobrado nas operações anteriores, pois o valor do crédito será obtido mediante a aplicação da alíquota do regime não cumulativo sobre o valor dos insumos adquiridos (método “base contra base”).

A principal celeuma que circunda essas contribuições é a definição do que se qualificaria como “insumo” que autorize o creditamento pelo contribuinte adquirente. Sobre a questão, o Superior Tribunal de Justiça consagrou que<sup>40</sup>:

*“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

Apesar da interpretação favorável aos contribuintes e direcionada à efetivação do princípio da não cumulatividade, é inegável o potencial de multiplicação de questionamentos por parte de cada empresa inserida no regime não cumulativo das contribuições, demandando a análise da imprescindibilidade e importância de cada uma de suas aquisições.

Diante deste cenário, pensamos em um imposto não cumulativo que seja simples e garanta o efetivo ressarcimento dos créditos aos contribuintes. Sua baliza constitucional preverá o creditamento sobre todas as operações anteriores, excetuando-se apenas as operações caracterizadas como de uso ou consumo pessoal por lei complementar. Evitamos, pois, utilizar a

---

<sup>39</sup> Confederação Nacional da Indústria. Desafios à competitividade das exportações brasileiras / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2018

<sup>40</sup> Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julg. 22/02/2018. Publicação 24/04/2018.

expressão “necessárias à atividade econômica” justamente para que se evitem novas discussões jurídicas acerca do que deve ser considerado necessário ao empreendimento, como se verifica hoje em relação ao PIS e à Cofins.

Dessa forma, o legislador infraconstitucional terá liberdade para definir as operações excluídas da sistemática do creditamento, estando, todavia, submisso à delimitação constitucional do enquadrável no campo semântico dos termos “uso ou consumo pessoal”. Apesar de não se tratar de expressão linguística com definição fechada – como não se recomenda a expressões de nível constitucional –, acreditamos na atenuação da insegurança jurídica do imposto, não sendo possível excluir aquisições de patente interesse da pessoa jurídica adquirente, como energia elétrica e serviços de comunicação.

Referentemente à garantia de ressarcimento dos créditos acumulados, nossa proposta é a de que a receita arrecadada com o imposto incidente sobre operações que gerem créditos ao adquirente não componha o produto da arrecadação que será distribuída aos entes federados. Esse valor deverá ser retido e funcionará como lastro para o ressarcimento ao contribuinte.

Ele só poderá compor o montante a ser distribuído aos entes a partir do momento em que o contribuinte titular do crédito tributário correspondente utilizá-lo para compensar seus débitos próprios com o imposto. Nesse instante, torna-se desnecessária a manutenção da garantia que lhe é correlata, podendo ser distribuída sem prejuízo ao sujeito passivo.

Essa forma de ressarcimento a partir de uma conta central também beneficia os Estados, que não mais terão que arcar com a conta do ressarcimento de créditos tributários de exportações em operações originadas fora de seu território.

Pretendemos, com isso, revolucionar nossa tributação sobre o consumo, incrementando imensamente a confiabilidade dos contribuintes no Fisco. A certeza do recebimento dos créditos referentes aos insumos da atividade econômica reduzirá nossos custos de produção e alçará o Brasil a um posicionamento ímpar no cenário internacional, expandindo nossa competitividade global.



Por fim, elucidamos que, apesar de terem sido apresentadas muitas sugestões para inserção do prazo de ressarcimento diretamente no texto constitucional, justamente pelo ceticismo no sistema tributário atual, esta matéria ficará a encargo de lei complementar. Entendemos que insculpir tal previsão na Carta iria de encontro à necessária flexibilização da atuação do legislador infraconstitucional na definição das normas de funcionamento do IBS.

### **2.3.1.5. Outras Características**

Discorridos os eixos fundamentais do imposto, passamos a apresentar outras características relevantes trazidas em nosso substitutivo.

Em primeiro lugar, inserimos dispositivo constitucional para afastar a nociva instituição de imposto que venha a incidir sobre sua própria base. A partir das lições experimentadas com o ICMS, o PIS e a Cofins, constata-se que a reprovável técnica de incidência do tributo “por dentro” tem servido apenas para reduzir a transparência da carga tributária nas aquisições de produtos e serviços e para trazer insegurança jurídica sobre a forma de cálculo da obrigação tributária e sua constitucionalidade.

Os revezes desta fórmula irracional atingem inclusive o Poder Público. O acórdão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base do PIS e da Cofins, por exemplo, ainda que não definitivamente transitado em julgado, já traz impactos dramáticos à arrecadação tributária. Em recente manifestação no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que trata do tema, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional asseverou:

*“Com o trânsito em julgado das primeiras ações que determinaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, foram R\$ 4 bilhões compensados em 2018, R\$ 23,1 bilhões apenas em 2019 e, pasmem, R\$ 63,6 bilhões em 2020. [...] utilizado o critério de cálculo do ICMS defendido pela União (ICMS a recolher), o impacto econômico da decisão será de aproximadamente R\$ 258,3 bilhões de reais. Utilizado o critério*

*proposto pelos contribuintes (ICMS destacado na nota fiscal de saída[...]), o impacto se multiplicará a valores imprevisíveis.”*

Resolve-se, assim, mais um obstáculo de nosso sistema tributário.

Antecipamos que o imposto seletivo, mais adiante apresentado, tampouco será calculado “por dentro”. Todavia, cuidamos de inserir dispositivo que faculta ao legislador sua inclusão na base de cálculo do IBS, de forma a se garantir a neutralidade da tributação da cadeia produtiva.

Isso porque o imposto seletivo cobrado no início da cadeia produtiva acaba por se incorporar ao custo do produto e incrementar a base de cálculo do IBS devido pelos agentes econômicos. Para equalizar a carga tributária, é necessário que, na venda direta de produto gravado com o imposto seletivo a consumidor final, ele componha a base de cálculo do IBS.

Além dessa explicitação, trazemos também duas orientações ao legislador infraconstitucional para a modernização da norma tributária: o condicionamento do aproveitamento do crédito ao efetivo recolhimento do imposto incidente na operação e o recolhimento do imposto no momento da liquidação financeira da operação.

Trata-se de duas medidas capazes de alçar o IBS a um grau de eficiência nunca antes verificado em impostos sobre o consumo, utilizando a evolução tecnológica de cruzamento de informações fiscais e de pagamentos em favor do funcionamento do sistema.

A opção do recolhimento do imposto no momento do pagamento da operação retira a discricionariedade do contribuinte em adimplir sua obrigação fiscal. Essa celeridade na cobrança é facilitada pela aplicação da mesma alíquota para todos os bens e serviços, conforme preconizado em nosso substitutivo. Não sendo necessária a individualização de cada produto e serviço da transação, basta que se identifique a alíquota do destino da operação. A automatização pode ir além e já conferir o crédito ao adquirente, caso seja contribuinte do imposto.

Essa otimização do recolhimento da exação fiscal, mesmo com as facilidades proporcionadas pelo desenho do imposto, encarará seus próprios desafios.

Regras claras devem proporcionar um ambiente de fácil identificação, pelos intermediários responsáveis (provedor de serviço de pagamento, operadora de cartão de crédito, instituição bancária), das operações em relação às quais deverão fazer a retenção. É preciso que os custos com o procedimento e de *compliance* desses terceiros sejam ínfimos, recaindo a responsabilidade em relação à qualificação da operação e à alíquota aplicável exclusivamente sobre contribuinte que praticar o fato gerador do imposto.

Ademais, deve-se avançar no compartilhamento de informações entre contribuintes, intermediários responsáveis e a autoridade fazendária, que sejam necessárias para que cada um desempenhe seu papel na coleta dos tributos.<sup>41</sup>

Ainda, é indispensável que a devolução dos créditos acumulados pelo alienante/prestador ocorra da forma como a concebemos: célere e quase imediata, evitando-se que o recolhimento automático do tributo por sua alíquota nominal impacte negativamente o fluxo de caixa do contribuinte.<sup>42</sup>

Destaque-se que, de qualquer forma, ainda vislumbramos a necessidade de apuração mensal do tributo devido pelo contribuinte, tanto para que apure seus créditos a compensar ou ressarcir como também seus débitos referentes a operações realizadas com meios de pagamento físicos, a exemplo do dinheiro em espécie.

Quanto a este, dada sua difícil rastreabilidade, é fundamental que a legislação institua mecanismos que previnam a ocorrência de operações

---

<sup>41</sup> Addressing the VAT/GST implications of the sharing/gig economy growth: A range of tax policy and administration options - The role of digital platforms *in* OECD (2021), *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/51825505-en>.

<sup>42</sup> Europe Comission. *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. Disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/split\\_payment\\_report2017\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf)

não declaradas e a lavagem de dinheiro. O combate a esses crimes tributários pode se dar na esteira do praticado por outros países, limitando ou proibindo a utilização de dinheiro em espécie para determinadas transações. França e Grécia, por exemplo, proíbem a utilização de dinheiro em espécie para pagamentos superiores ao fixado em lei.<sup>43</sup>

Nesse mesmo sentido, a Resolução nº 4.648, de 2018<sup>44</sup>, do Banco Central do Brasil, vedou às instituições financeiras o recebimento de boleto de pagamento com valor superior a 10 mil reais com a utilização de recursos em espécie.

Em relação à segunda medida modernizadora do recolhimento do imposto sobre o consumo – o condicionamento do aproveitamento do crédito ao efetivo recolhimento do imposto –, consideramos se tratar de elemento absolutamente necessário ao funcionamento do imposto, tendo em vista a ampliação da apropriação de créditos que veiculamos. Tal diligência combate frontalmente práticas fraudulentas de creditamento a partir de notas fiscais frias, em especial as que indiquem prestação de serviços, cuja comprovação da inocorrência é ainda mais árdua.

Trata-se de problema inerente à não cumulatividade do imposto: quanto mais ampla for esta, maior o espaço para a obtenção de créditos fictícios. Mesmo os países da União Europeia – alguns com décadas de aplicação de seu imposto sobre valor agregado – sofrem com essa questão. Em 2018, estimou-se que esse tipo de fraude envolvendo transações entre membros do grupo (“fraude carrossel”) podia estar causando perdas na arrecadação de até 60 bilhões de euros<sup>45</sup>.

Além disso, o efetivo recolhimento do imposto na operação anterior é o que vai garantir que existam recursos para se proceder à devolução

---

<sup>43</sup> OECD. Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>

<sup>44</sup> [https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50561/Res\\_4648\\_v1\\_O.pdf](https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/50561/Res_4648_v1_O.pdf)

<sup>45</sup> European Parliament. VAT Fraud: Economic impact, challenges and policy issues. 2018. Disponível em <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>

dos créditos acumulados. A não observância desta condicionante desmantela o novel imposto.

Nossa sugestão aqui trazida pode ser implementada de múltiplas formas: a) manutenção da atribuição da obrigação de recolhimento ao alienante ou prestador; b) imposição do dever de recolhimento a terceiros no momento do pagamento; c) recolhimento do imposto diretamente pelo adquirente que também seja contribuinte do IBS.

No primeiro caso, como o contribuinte dependeria da quitação da exação fiscal por parte de seu fornecedor, passa-se a difundir no ambiente de negócios a fiscalização recíproca entre os agentes econômicos. Espera-se que o controle realizado pelos contribuintes adquirentes em relação a seus fornecedores produza um ambiente de neutralidade e adimplemento tributários, considerando que o próprio mercado os compelirá a cumprir com suas obrigações.

Já exposta a segunda hipótese mais acima, temos que a última alternativa é a instituição do *split payment* facultativo ou obrigatório ao adquirente também contribuinte do imposto. Funcionaria, pois, de forma semelhante às obrigações de retenção hoje já impostas às pessoas jurídicas<sup>46</sup>. A grande diferença é que, em virtude da simplicidade do IBS, é possível saber a alíquota definitiva aplicável à operação com base apenas na identificação do destino da operação (e consideradas as poucas hipóteses de regimes diferenciados). Aqui valem as mesmas observações sobre o necessário funcionamento do sistema de rápido ressarcimento de créditos aos contribuintes, impedindo repercussões gravosas em seu fluxo de caixa.

Feito o registro da imprescindibilidade do condicionamento do crédito ao recolhimento do imposto correspondente, acrescentamos que foi deixada a opção de a lei complementar prever exceções. Na difícil missão de antecipar o caminho futuramente adotado, cabe a nós não inviabilizar trajetos possíveis. A necessidade de recolhimento do imposto para a liberação do crédito

---

<sup>46</sup> V. Instruções Normativas da RFB nº 459, de 17 de outubro de 2004, e nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.

poderia ser flexibilizada, por exemplo, para contribuintes com bom histórico fiscal.

Sobre as duas medidas de modernização apresentadas acima, frisamos: obtido êxito em sua implementação, o Brasil ocupará posição inigualável no cenário global de eficiência e adimplemento fiscais.

Por fim, destacamos que não foi esquecido o pleito apresentado por diversos setores de se amenizar o impacto do imposto na aquisição de bens de capital. Mesmo com a garantia de devolução dos créditos referentes ao IBS incidente na aquisição desses bens, há casos em que o dispêndio inicial com instalação, pesquisa, desenvolvimento ou exploração é de proporção tal que a exigência de recolhimento do imposto pode inviabilizar a operação.

Decerto, é de nosso interesse incentivar cada vez mais o investimento por parte do setor privado. Tendo em vista que o imposto será futuramente compensado com débitos próprios do contribuinte, e sequer poderá ser distribuído aos entes em virtude de se referir a operação que gera crédito ao seu adquirente, garantimos constitucionalmente a possibilidade de o legislador infraconstitucional dispor sobre o assunto.

Viabiliza-se, assim, o estabelecimento de normas tributárias facilitadoras dessas aquisições, a exemplo da suspensão da cobrança do imposto por determinado prazo para atividades econômicas de ciclos produtivos longos.

#### **2.3.1.6. Regimes Diferenciados**

Apresentamos até aqui os alicerces do novo imposto sobre o consumo, moldado em simplicidade, uniformidade e eficiência. Nada obstante, é tempo de abordarmos as hipóteses em que, por algum motivo, faz-se necessária a instituição de regime diferenciado de tributação.

Salvo raras exceções, regimes especiais de tributação não são bons instrumentos de políticas públicas. Isso porque os efeitos pretendidos pela

concessão desses benefícios geralmente podem ser alcançados por outros mecanismos, econômicos ou sociais, mais eficientes e menos dispendiosos.

Por várias décadas, a tributação no país foi desvirtuada de suas funções precípuas e utilizada para concretização de políticas públicas de cunho social ou de estímulo à atividade econômica. Influenciada por questões alheias às melhores práticas fiscais, a legislação do consumo no país é um amontoado de exceções ao que deveria ser a regra. As normas da contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas, relativamente recentes, já possuem tantos regimes especiais e benefícios tributários que é possível encontrar produtos em que, na sua cadeia de produção até o consumo final, incidem vários modelos de tributação distintos.

De fato, o regime não cumulativo dessas contribuições já nasceu cheio de exceções. E esse número foi elevado significativamente em razão da contínua utilização pelo Governo Federal de alterações legislativas como instrumento de política pública. Entre outros fatores, essa prática também era incentivada pela facilidade de concessão desses benefícios, sendo suficiente lei ordinária – ou medida provisória – para sua implantação.

Se essa confusão ocorreu com as contribuições federais, o que dizer então das regras do ICMS e do ISS? Tributos cujas legislações, apesar de possuírem norma geral, vêm sofrendo contínuas alterações unilaterais dos diversos entes subnacionais com o intuito de atrair investimentos a seus territórios. Para piorar a situação, enquanto concedem benefícios para setores específicos, os Estados membros, com finanças depauperadas, procuram recuperar recursos concentrando a tributação sobre itens de fácil arrecadação e base relevante, como combustíveis e energia elétrica, gerando ainda mais distorções a um sistema totalmente desigual.

Esse caos tributário, apesar de possuir problemas na origem, foi construído durante décadas de alterações legislativas apresentadas sem planejamento ou avaliação adequados, independentemente do contexto político, social ou econômico, ou do matiz ideológico do governo da ocasião.

Torna-se claro, portanto, que alguma regra de hierarquia superior deve ser estabelecida para frear o impulso de trilhar o caminho mais

simples, porém inadequado, porque ineficaz e dispendioso, da concessão indiscriminada de regimes especiais e benefícios fiscais. Essa limitação precisa ser insculpida em pedra constitucional, sob o risco de, caso ausente, enfrentarmos problemas semelhantes aos apresentados atualmente, em breve.

Nesse sentido, cuidamos de traçar todas as hipóteses de fuga à regra de incidência geral do imposto na Constituição Federal. Fazemo-lo para os casos em que o tratamento especial se faz absolutamente necessário.

Seja em virtude da necessidade de facilitar o desenvolvimento de novas empresas, da peculiaridade na delimitação do critério quantitativo da regra-matriz do tributo ou da premência de determinadas operações, deve o legislador atentar-se às necessidades técnicas, econômicas e sociais no momento da formulação normativa.

Internacionalmente, destacamos a inexistência de sistema que tribute de forma absolutamente idêntica todas as operações de consumo. Em relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, há inclusive menção às “*common exemptions*”, referindo-se a isenções geralmente aplicáveis à maioria dos países pertencentes ao grupo, que dizem respeito a: serviços postais, serviços de saúde, trabalho voluntário, educação, atividades não comerciais em organizações sem fins lucrativos, serviços relacionados ao esporte, serviços culturais (exceto transmissoras de rádio e televisão), seguros e resseguros, locação de bens imóveis, serviços financeiros, apostas e loterias, terrenos e edifícios, e determinados eventos de arrecadação de fundos.<sup>47</sup>

Naturalmente que, instituindo nosso imposto sobre valor agregado décadas após o deles, é esperado que não cometamos os mesmos erros. É absoluto consenso que a instituição de exceção à regra geral de tributação tende a se perpetuar diante da mobilização de grupos interessados na frustração de sua revogação.

---

<sup>47</sup> Consumption\_Tax\_Trends\_2020 : VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues



Dessa forma, estamos comprometidos a retirar a liberalidade do legislador infraconstitucional em determinar quais setores econômicos serão destinatários de tratamentos diferenciados, bem como flexibilizar a padronização trazida pelo IBS tão somente aos casos em que entendamos estritamente necessários.

#### **2.3.1.6.1. Serviços Financeiros**

Há setores cujas operações realizadas possuem características bastante específicas, distanciando-se das demais. Por essa razão, não há como tributá-las pelo modelo geral do IBS, sendo necessários ajustes para que a tributação alcance de forma adequada as suas atividades.

Nada obstante, destacamos que, no presente caso, não há intuito de deferir tratamento favorecido, mas tão somente adaptar a incidência do imposto às particularidades setoriais.

O primeiro caso é o setor financeiro. Instituições financeiras possuem duas principais fontes de remuneração: receitas de intermediação financeira e prestação de serviços bancários.

Nas receitas de intermediação financeira estão inseridos os resultados com operações de crédito, arrendamentos mercantis, títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros e derivativos, operações de câmbio e a renda de aplicações compulsórias. São operações complexas, cujo valor adicionado é de difícil mensuração. Citamos, como exemplo, a cobrança do *spread* bancário. O *spread* é mensurado, em resumo, pela diferença entre as taxas de juros do tomador e do aplicador de recursos financeiros. Há vários fatores que influenciam o *spread* bancário, entre eles estão a taxa geral de inadimplência, o montante do depósito compulsório, as despesas administrativas, o prazo da operação e a qualificação do contratante.

Nas receitas de prestação de serviços incluem-se, por exemplo, as tarifas e taxas de administração e de custódia. São operações que poderiam se adequar ao modelo de tributação do IBS. Porém, a apuração do valor

adicionado ocorreria com a mensuração dos créditos do tributo a serem aproveitados relacionados a todas as transações anteriores, e não apenas às relacionadas com esses serviços.

Para além dessa questão, ganha notoriedade o papel do setor no fomento à atividade econômica. Com efeito, o setor financeiro, ainda que por muitos vilanizado, é o motor de propulsão capaz de incitar a retomada de nossa economia. Não se trata de tradicional operação para consumidor final a que visa o IBS, mas sim de engrenagem intermediária e elementar de qualquer ciclo produtivo.

Se é engrenagem intermediária, pode-se pensar que sua tributação seria compensada ao longo da cadeia produtiva, a exemplo do que ocorre com qualquer insumo no sistema do novo imposto. Contudo, justamente por representar elemento interposto na vida de todos os cidadãos, a tributação ordinária das operações financeiras de crédito é danosa principalmente às pessoas físicas e micro e pequenas empresas que não estejam inseridas na sistemática de creditamento do tributo. Sofrerão a exação sobre esse insumo essencial ao funcionamento de sua atividade, ao passo que grandes empresas se esgueirariam da carga fiscal por meio do abatimento do imposto incidente.

Todavia, é certo que o sistema financeiro, sempre em franca demonstração de resultados ascendentes, possui inafastável obrigação de contribuição com a sociedade brasileira. Atualmente, em virtude de a contribuição para o PIS e a Cofins incidirem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, essas instituições encontram-se alcançadas. Não é possível que, ao tentarmos evoluir em nossa tributação, acabemos por privilegiar setor econômico cuja capacidade contributiva é inquestionável.

Esse dilema na tributação do sistema financeiro é comum a todas as nações que adotam impostos sobre valor adicionado. Não à toa, muitas optam simplesmente por não tributar suas operações, mas tão apenas seu lucro.

Diante desse cenário, propomos que lei complementar possa dispor sobre tratamento diferenciado aos serviços financeiros, estabelecendo regime cumulativo de tributação de suas operações, com a respectiva possibilidade de redução das alíquotas ou da base de cálculo do IBS. Contudo,

para preservar o caráter nacional do tributo, é previsto que qualquer redução promovida será aplicada uniformemente a todas as esferas federativas.

#### **2.3.1.6.2. Operações com Bens Imóveis**

Outra gama de operações merecedoras de atenção especial são as relacionadas a bens imóveis. Apesar de, teoricamente, inserirem-se no espectro de incidência do IBS, compartilham com os serviços financeiros a característica de inexistir consenso internacional acerca de sua tributação ótima.

Essas operações envolvem locação e venda de bens imóveis, os quais podem ser novos ou usados, bem como urbanos ou rurais. Sua natureza pode ser definida pelo uso ou mesmo pelo plano diretor local, variando entre residenciais, comerciais, industriais, institucionais ou mistos. Adicione-se à problemática as incorporações imobiliárias, as quais não possuem crédito sobre seu principal insumo, os terrenos.

Dessa forma, entendemos ser temerário obrigar, em nível constitucional, que essa diversidade de operações seja regida por idêntica batuta normativa. Nos mesmos termos do deferido aos serviços financeiros, autorizamos que lei complementar flexibilize as diretrizes padrões do imposto e preveja hipóteses de regime cumulativo e de redução de alíquota e base de cálculo.

#### **2.3.1.6.3. Combustíveis**

Entre os tributos que propomos a extinção, incidem sobre os combustíveis e os derivados do petróleo o ICMS, a contribuição para o PIS, e a Cofins.

Na forma da Lei Complementar nº 87/1996 e do Convênio ICMS nº 110/2007, o ICMS incidente sobre os combustíveis em geral é devido por substituição tributária “para frente” por produtores e distribuidores, sendo

calculado mediante (i) aplicação de margem percentual de valor agregado sobre o valor da operação, ou (ii) presunção, a partir (a) do preço ao consumidor sugerido pelo produtor ou importador ou (b) dos preços médios finais ao consumidor, apurados quinzenalmente.

No âmbito federal, como regra, a contribuição para o PIS e a Cofins são cobradas diretamente do produtor ou do importador, por meio de alíquotas específicas por quantidade de produto. Há, porém, exceções pontuais em que as referidas contribuições sociais são exigidas de distribuidores ou varejistas.

Como se observa, a dinâmica do setor de combustíveis, em que há uma maior concentração econômica nas etapas de produção, de importação e de distribuição, permite que a tributação ganhe eficiência se também for concentrada nessas fases, seja por meio da incidência monofásica, seja por meio da substituição tributária.

Por esse motivo, inclusive, a Constituição permite a lei complementar estabelecer a incidência monofásica do ICMS sobre combustíveis (art. 155, § 2º, XII, “h”), mediante alíquotas uniformes no território nacional (art. 155, §§ 4º e 5º), possibilitando uma aproximação ainda maior do regime de apuração do ICMS com o modelo aplicável aos tributos federais.

Registre-se que a atratividade desse modelo de tributação monofásica ganhou força após a recente alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual definiu sob o regime da repercussão geral, que *“é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*<sup>48</sup>, entendimento que compromete a simplificação proporcionada pelo referido modelo de substituição tributária.

Mesmo com a explícita anuência constitucional para os referidos moldes na tributação dos combustíveis, no intuito de otimizar a atuação da

---

<sup>48</sup> Transcrição da ementa do acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849 pelo Plenário, publicado em 05/04/2017.

administração tributária, a endêmica sonegação fiscal do setor segue mostrando sua força, com estimativas de prejuízos de até 14 bilhões de reais por ano aos estados e à União<sup>49</sup>.

O Substitutivo ora proposto prevê a sucessão do ICMS, da Cofins e da Contribuição para o PIS pelo IBS, o qual incide sobre o valor agregado em cada operação, sem prejuízo da possibilidade da adoção de modelos de substituição tributária conforme regra geral constitucional<sup>50</sup>.

Considerando, contudo, as particularidades e as demandas uníssonas do setor, foi incorporada ao IBS a possibilidade de incidência monofásica do imposto, prevista no art. 155, § 2º, XII, “h” da Constituição.

Nesse caso, as alíquotas do imposto serão (i) definidas por lei complementar, (ii) fixadas por unidade de medida e (iii) uniformes em todo o território nacional, podendo, contudo, ser diferenciadas por produto.

Cabe ressaltar, porém, que, se instituída a incidência monofásica do IBS na refinaria ou importadora, as operações seguintes dos combustíveis – em especial a distribuição e a venda nos postos – não serão tributadas e, portanto, não passarão o crédito adiante ao adquirente do combustível “na bomba”. Se ignorássemos essa situação, estaríamos reinstaurando a combatida cumulatividade, em total contrassenso ao modelo de imposto que se propõe, justamente sobre insumo onipresente em nosso setor produtivo.

Para evitar essa imperfeição é que o substitutivo autoriza que seja concedido crédito presumido nas aquisições de combustível para consumo por contribuinte do imposto. Desse modo, ganha-se na otimização da tributação sobre o setor sem penalizar os demais elos da cadeia produtiva.

---

<sup>49</sup> Conforme informado pelo Instituto Combustível Legal, com base em estudo da FGV/Projetos, ainda não publicado. Disponível em <https://institutocombustivellegal.org.br/sonegacao-anual-de-impostos-no-setor-de-combustiveis-chega-a-r14-bilhoes-aponta-estudo-da-fgv/>

<sup>50</sup> Art. 150, § 7º, Constituição Federal.

#### **2.3.1.6.4. Compras Governamentais**

Outra diferenciação autorizada à regra da alíquota única do IBS diz respeito às operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas.

Em relação a estas, cuidamos de amplificar o campo de atuação da lei complementar, permitindo a desoneração de importantes compras públicas e futuros avanços em discussões sobre o pacto federativo e a distribuição do produto do imposto.

A instituição de isenção para algumas hipóteses que seriam tributadas pelo IBS, juntamente com a destinação do produto do imposto ao ente contratante são medidas que interferem na participação nas receitas arrecadadas, viabilizando a redistribuição vertical e horizontal das verbas públicas.

De toda sorte, eventual previsão no sentido acima exposto deverá ser considerada na fixação das alíquotas de referência de transição – mais adiante apresentadas –, com o intuito de preservar a arrecadação da respectiva esfera federativa.

#### **2.3.1.6.5. Simples Nacional**

O quinto tratamento diferenciado autorizado pelo Substitutivo refere-se às micro e pequenas empresas – o primeiro que efetivamente busca ser mais favorecido ao contribuinte em relação ao regime comum do IBS entre os expostos até aqui. Trata-se, na verdade, da manutenção da base constitucional do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional no texto do Substitutivo.

Apesar de termos severas restrições ao que se tornou o Simples Nacional, entendemos que a correção de suas vicissitudes compete à legislação infraconstitucional, a qual necessita de ampla e profunda revisão. Da mesma

forma como ocorreu com a tributação do consumo no país, sucessivas alterações no Simples Nacional afastaram o modelo de seu objetivo original, tornando-o disfuncional. O que era simples, ficou complexo e injusto.

Conquanto aponte-se seu protagonismo na geração de empregos, é necessário questionar o quanto que esse papel é efetivamente fomentado pelo regime favorecido de tributação e obrigações acessórias, e não pelo desmedido limite de receita bruta tolerado para nele ingressar – de 4,8 milhões de reais<sup>51</sup>. Essa larga admissão, sem paralelo no mundo, faz com que a quase totalidade das pessoas jurídicas deste país estejam nele incluídas, o que inexoravelmente faz com que o regime seja responsável pela maioria de empregos – afirmamos isso sem sequer adentrar no problema da utilização de micro e pequenas empresas como instrumento de “pejotização” e fraude à relação trabalhista.

A magnitude da permissividade do benefício faz com que ele represente a despesa de maior participação nos gastos tributários da União, com expectativa de atingir 74 bilhões de reais em 2021<sup>52</sup>. E isso ocorre apesar de estudos indicarem o baixo custo-benefício em relação à geração de empregos adicionais<sup>53</sup>.

As necessárias mudanças começam já no limite autorizado para enquadramento, passam pelos setores autorizados e deságuam na discussão sobre as alíquotas aplicáveis às diversas bases tributárias, como renda e folha de pagamentos, com reflexos em questões trabalhistas e previdenciárias. Como pode se depreender, assuntos sujeitos à regulamentação pela legislação infraconstitucional.

Por isso, apesar de reconhecermos a necessidade de mudanças, optamos por não tratar dessas questões no texto apresentado, mantendo, assim, a previsão constitucional anteriormente existente.

---

<sup>51</sup> Art. 3º, II, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

<sup>52</sup> Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021

<sup>53</sup> Qualidade dos gastos tributários no Brasil : o Simples Nacional / Leonel Cesarino Pessôa e Samuel Pessôa (organização) - São Paulo : FGV Direito SP, 2020

Realizamos, entretanto, algumas adequações do Regime ao modelo proposto para o IBS.

O optante pelo Simples Nacional poderá escolher entre incluir ou não o IBS no regime de recolhimento unificado. Se o imposto for incluído, a micro ou pequena empresa não aproveitará ou repassará créditos de suas aquisições e vendas, respectivamente.

Alternativamente, o contribuinte pode preferir recolher o Imposto sobre Bens e Serviços separadamente, conforme regime ordinário de tributação, aproveitamento e repassando créditos normalmente. Essa seleção não afetará os benefícios a ele garantidos pelo Simples Nacional, mas tão apenas a incidência do IBS. Para que se evitem burlas à restrição de creditamento no regime puro do Simples, por meio de subseqüentes adesões e saídas da opção de recolhimento unificado, sua opção suspende o aproveitamento dos créditos porventura acumulados pela empresa anteriormente.

Essa inovação elimina a possibilidade de que uma empresa enquadrada no Simples fornecedora de bens e serviços a outra que apure o IBS pelo regime comum seja prejudicada. Noutro giro, empresas enquadradas no Simples que lidem diretamente com o consumidor final, e que possuam poucos insumos creditáveis a título de IBS, podem optar por se manter na tributação hoje existente.

Espera-se que a modernização e simplificação das obrigações tributárias acessórias do novo imposto reduzam enormemente o custo de conformidade do regime não cumulativo, com a concessão do crédito ocorrendo automaticamente a partir da identificação do adquirente no documento fiscal da operação, tornando-se atrativa sua adoção também pelas pequenas empresas.

Salientamos que essas alterações no Simples também eliminam distorções atuais relativas ao creditamento de seus adquirentes, como a existente em relação à contribuição para o PIS e para financiamento da seguridade social, que, em virtude de a apuração ser realizada no modelo “base contra base”, permite que aquisições efetuadas de empresas incluídas no Simples gerem crédito para desconto no valor devido na etapa posterior, mesmo sem haver o pagamento do tributo correspondente.



### 2.3.1.6.6. Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus – ZFM representa o esforço na implantação de um projeto de desenvolvimento econômico e incentivo ao povoamento da região Norte, por meio do aumento da competitividade da indústria local. Essa empreitada se ancora em um amplo leque de incentivos fiscais, os quais perpassam os mais diversos tributos – entre os quais estão aqueles que ora pretendemos extinguir.

Registramos que a disposição constitucional sobre o tema se limita a prever, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

*Art. 40 É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

Como sói ocorrer nos casos de regimes especiais de tributação, ocorreram sucessivas prorrogações. A atual estendeu a referida previsão ao ano de 2073.

Estudos sobre a eficiência da política tributária para o desenvolvimento da região oscilam. Por um lado, há indícios de que a ZFM promoveu o crescimento da renda *per capita* acima da média nacional, impactou positivamente as condições de moradia da população e apresentou multiplicador de gasto tributário com o programa de incentivo em seu polo industrial de 1,18 a 2,44<sup>54</sup>. Por outro, sinais apontam que as empresas da região possuem eficiência produtiva e energética não superiores às situadas fora da ZFM<sup>55</sup> e de que o próprio sistema seja ineficiente, pelo que Manaus poderia se beneficiar mais se

---

<sup>54</sup> Zona Franca de Manaus – impactos, efetividade e oportunidades. FGV. 2019. Disponível em [https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos\\_fgv\\_zonafranca\\_manaus\\_abril\\_2019v2.pdf#page=8&zoom=100,0,0](https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf#page=8&zoom=100,0,0)

<sup>55</sup> ASSUNÇÃO, Juliano; HOLZ, Rhayana; SCHUTZE, Amanda. Sumário. A Zona Franca de Manaus tem impacto na eficiência da indústria? Rio de Janeiro: Climate Policy Initiative, 2020

recebesse o montante do gasto tributário (24,2 bilhões<sup>56</sup>) em transferências de renda<sup>57</sup>.

No mesmo sentido do que delineamos sobre o Simples Nacional, é certo que os mecanismos de incentivo à ZFM merecem aprimoramento pelo legislador infraconstitucional. Deve-se, principalmente, desestimular a utilização dos incentivos com fins de mero planejamento fiscal, sem a real intenção de promover o desenvolvimento local, através da geração de empregos, aumento de renda e incremento da qualidade de vida da população.

Deve-se, ainda, avaliar profundamente o efeito dos gastos tributários, trocando-se, sempre que possível, o ingresso no fácil e ineficiente caminho da renúncia tributária pela formulação de planos de financiamento à produção e de evolução da infraestrutura.

Feitas essas considerações, e repisando ser objetivo fundamental deste País garantir o desenvolvimento de todas as suas regiões, autorizamos a continuidade do tratamento especial à Zona Franca de Manaus, pelo prazo hoje previsto na Constituição Federal. Lei complementar poderá, portanto, ponderar o imposto relativo a operações com bens e serviços na ZFM, com a possibilidade de modificar alíquotas e regras de creditamento do tributo.

#### **2.3.1.6.7. Benefícios Fiscais por Prazo Determinado**

Por fim, esclarecemos que o Substitutivo prevê restrito rol de setores aos quais poderá ser deferido regime especial de tributação, inclusive por meio da redução das alíquotas aplicáveis – desde que aplicada uniformemente a todas as esferas federativas.

Interessa ratificar nossa compreensão sobre a preponderância da eficiência de gastos tributários qualificados com base nas partes envolvidas

---

<sup>56</sup> Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) PLOA 2021

<sup>57</sup> Emprego e Crescimento: a agenda da produtividade. Banco Mundial. 2019. Disponível em <http://documents1.worldbank.org/curated/en/203811520404312395/pdf/123969-WP-PUBLIC-PORTUGUESE-P162670-EmpregoeCrescimentoAAgendadaProdutividade.pdf>

na operação, em relação a benesses fiscais instituídas em favor de bens ou setores específicos.

Com efeito, a desoneração de atividades possui o condão de, por vezes, aumentar a carga tributária da cadeia produtiva (no caso de interrupção do creditamento) e reduzir a arrecadação de fundos para implementação de serviços públicos, os quais em última análise tendem a beneficiar pessoas de menor renda.

Ademais, é certo que não há correlação direta entre redução de alíquota e redução de preço dos produtos, tendo em vista que o benefício fiscal auferido por uma empresa pode ser simplesmente convertido em receita, com aumento de sua margem lucro.

Seguindo nessa esteira, buscamos ao máximo preservar incólume o modelo proposto para a nova tributação sobre o consumo, blindando-o de aventuras incautas do legislador infraconstitucional.

Nada obstante a necessidade urgente de findar os numerosos regimes diversificados, devemos ser prudentes e esgueirar-nos da imodesta presunção de que podemos aplainar todas as distorções na legislação tributária com a velocidade que desejamos. Sabemos qual é nosso objetivo e temos convicção de que buscamos implantar o modelo adequado.

Devido às distorções causadas pelo regramento vigente, receamos que apenas o tempo de transição dos tributos extintos para o novo IBS não seja suficiente para dar certeza do não impacto relevante a setores sensíveis à população.

Assim, afastamos, pelo dobro do prazo de transição dos tributos, a regra de aplicação de alíquota única e de vedação de concessão de benefícios fiscais, em primeiro lugar, para as atividades agropecuárias, agroindustriais, pesqueiras e florestais. Em virtude da majoritária presença de pequenos produtores, faz-se mister a instituição de método de compensação dos tributos incidentes sobre suas aquisições, resguardando-lhe a competitividade ao evitar a cumulatividade na cadeia produtiva.

Em segundo lugar, tendo em vista que a Constituição Federal elevou a saúde a direito fundamental de todos e dever primordial do Estado, temos por importante incluir os serviços de saúde nas exceções ao regramento ordinário do imposto.

Seguindo, com o objetivo de viabilizar a implantação de programas de inclusão no âmbito da educação, a exemplo do valioso ProUni, deferimos à tributação dos serviços de educação a maleabilidade necessária.

O transporte público coletivo, cuja desoneração possui caráter mais progressivo em virtude de pessoas de alta renda não serem rotineiramente encontradas entre seus usuários, é igualmente merecedor de constar do rol de exceções. Busca-se evitar, assim, reajustes nos preços das tarifas que obstaculizem o livre deslocamento dos cidadãos.

Em virtude de não se poder, desde já, antever todo o contorno da repercussão do novo imposto sobre os fretes do transporte rodoviário de carga, parece-nos prevenido permitir ajustes pelo legislador infraconstitucional.

Por fim, permitimos a replicação no IBS dos efeitos da regra imunizante das extintas contribuições sociais às entidades beneficentes de assistência social, nos termos da vindoura lei complementar.

Vale ressaltar que essas exceções são previstas na própria Constituição, vedando inovações setoriais por atos normativos de menor envergadura. Além disso, frisamos que a vigência do rol de atividades excluídas do regime geral do IBS é estabelecida em doze anos, o que obrigará a necessária revisitação e análise de sua conveniência e manutenção, em prazo razoável.

Concluimos assentando nossa plena preocupação em reduzir a regressividade da tributação do consumo. Apesar de inerente a esta base tributável, podemos adotar medidas que a mitiguem. Por certo, a forma de se concretizar essa mitigação não é mediante o alastramento de regramentos de exceção.

### 2.3.1.7. Devolução do IBS

Na Constituição vigente, o principal mecanismo para a realização da justiça fiscal em matéria de tributação do consumo consiste na desoneração dos bens considerados pelo legislador infraconstitucional como mais essenciais. Seriam estes preponderantemente consumidos pela população de baixa renda, em contraposição à oneração dos bens supérfluos, cujo consumo é atribuído às faixas de maior poder aquisitivo.

Como esclarecido pela doutrina especializada<sup>58</sup>, contudo, a experiência internacional tem demonstrado que a destinação direta de recursos às finalidades sociais buscadas é mais efetiva do que a adoção de modelos de desonerações fiscais, especialmente porque, na maioria dos casos:

- (i) os benefícios fiscais estabelecidos não são significativamente transferidos ao consumidor final, comprometendo-se o alcance do fim social buscado; e
- (ii) a redução da tributação frequentemente beneficia em maior proporção as classes sociais com maior poder aquisitivo, reproduzindo os níveis de desigualdade existentes na sociedade<sup>59</sup>.

A título exemplificativo, note-se que os capítulos 2 a 21 da Tabela de Incidências do IPI preveem a alíquota zero desse imposto para os alimentos em geral, com exceções pontuais. No âmbito dos Estados, por sua vez, verificam-se alíquotas reduzidas de ICMS em relação à cesta básica.

Embora os gastos com a alimentação sejam mais representativos no orçamento das famílias de baixa renda, as classes mais altas possuem um padrão de consumo mais elevado, isto é, consomem produtos do mesmo gênero mais caros ou em maior quantidade, o que acarreta um maior

---

<sup>58</sup> de la Feria, Rita. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. Intertax, 43. Páginas 155-172. Disponível em "<<https://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf>>".

<sup>59</sup> Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. Disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020\\_152def2d-en#page85](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#page85)

gasto tributário do Estado em seu benefício. Seguindo neste exemplo, destaca-se que a limitação dos efeitos da desoneração de produtos da cesta básica para a redução da pobreza já foi evidenciado pelo Governo Federal, o qual concluiu pela maior efetividade de instrumentos de transferência direta de renda focalizados<sup>60</sup>.

A mera uniformização da alíquota do IBS conjugada com a devolução do imposto para famílias de baixa renda são medidas aptas a reduzir a regressividade da tributação do consumo em nosso País.<sup>61</sup>

Por essas razões, o nosso Substitutivo estabelece a substituição do modelo de isenções e reduções de alíquotas pelo de alíquota unificada e devolução deste a famílias de baixa renda, o qual será financiado por adicional de alíquota do IBS, cobrado pela União Federal.

É importante destacar que esse adicional não eleva o esforço da sociedade com a manutenção do Estado, pois os recursos dele decorrentes serão totalmente devolvidos à população de baixa renda, como forma de diminuir a regressividade do IBS decorrente da tributação da cesta básica e de outros bens e serviços considerados essenciais.

Registre-se, outrossim, a necessidade de instituição do auxílio emergencial durante a pandemia de COVID-19 não só demonstrou a viabilidade da solução ora proposta, como possibilitou o desenvolvimento e aperfeiçoamento de cadastros e processos que poderão ser aproveitados na implementação do sistema de devolução do IBS.

Tal como ocorre no âmbito dos programas de devolução de impostos como o “Nota Legal” e o “Nota Fiscal Paulista”, mantidos por diversos entes subnacionais, a devolução do IBS não se sujeitará ao Novo Regime Fiscal.

---

<sup>60</sup> Boletim mensal sobre subsídios da União: desoneração da cesta básica. SECAP/Ministério da Economia. Edição 11. Setembro/2019. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/11-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-cesta-basica-1/view>

<sup>61</sup> Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil in Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 1990- . Disponível em [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf)

A diferença relevante em relação àqueles programas é o fato de pensarmos a devolução do IBS com base no consumo estimado das famílias, sem que se exija que pessoas de baixíssima renda insiram seu número de CPF em notas fiscais e aguardem pelo processamento pelo Estado. A necessidade de redistribuição da carga tributária sobre a sociedade é premente, motivo pelo qual não podemos tornar esses cidadãos reféns da burocracia estatal.

Cabe ressaltar, por fim, que a sistemática de devolução possui um importante efeito de distribuição regional de renda, na medida em que o adicional pago pelos contribuintes localizados nas regiões mais desenvolvidas poderá ser destinado às demais regiões.

#### **2.3.1.8. Distribuição, Repartição e Vinculação da Arrecadação do IBS**

Nosso Substitutivo acompanha as PECs de nº 45 e 110, ambas de 2019, adotando, como regra geral, o princípio do destino na distribuição dos recursos do IBS. Assim, nas operações interestaduais e intermunicipais, além da alíquota da União, incidirão a alíquota do Estado ou do Distrito Federal e a do Município de destino. A destinação do produto da arrecadação do imposto incidente é determinada pela verificação de a respectiva operação gerar, ou não, crédito ao adquirente.

Na hipótese de operação que gere crédito ao adquirente, o valor arrecadado será retido para ressarcimento ao contribuinte titular do crédito do imposto ou destinado ao montante que será dividido entre os entes federativos, caso o contribuinte tenha utilizado seu crédito na compensação de imposto de sua obrigação.

Já na hipótese de operação que não gere crédito ao adquirente, o montante é arrecadado e distribuído às esferas federativas. Nessa distribuição, observar-se-á a proporcionalidade da participação de cada ente, na condição de ente de destino da operação, no valor total das operações que não gerem créditos ao adquirente.

Em termos gerais, caberá a cada ente o valor arrecadado sobre o que foi consumido em seu território, não se apropriando de receita arrecadada ao longo da cadeia de produção, que gera créditos a serem aproveitados pelos contribuintes nas etapas seguintes do processo produtivo. Em outras palavras, os entes somente receberão os recursos referentes àquelas operações que não gerem crédito, notadamente as relativas ao consumo final.

Delegamos à lei complementar a definição das regras de caráter mais operacional para a distribuição do produto da arrecadação do IBS, inclusive em relação à forma de cálculo e à definição do ente federativo de destino, podendo haver diferenciação em razão das características da operação, a fim de que casos especiais, como os de operações realizadas de forma não presencial, possam receber o tratamento adequado.

Lei complementar também definirá o tratamento que será dado em relação às operações em que o imposto não for recolhido tempestivamente e aos regimes diferenciados de tributação previstos na Constituição Federal.

Em relação à repartição das receitas tributárias, é relevante indicar a alteração do critério de definição da cota-parte hoje presente no ICMS, que utiliza o valor adicionado para 65% da quantia repassada aos municípios. Para que a repartição se alinhe ao novo critério de destino, privilegiando o local em que ocorre o consumo em detrimento de onde está localizada a unidade produtiva, ela passará a ocorrer com base na população dos municípios.

Vale lembrar que as regras ora descritas, assentadas na aplicação do princípio do destino para a tributação sobre o consumo, serão implementadas de maneira gradual, em transição federativa a ser abordada mais adiante.

Derradeiramente, tratemos das vinculações constitucionais do produto da arrecadação do IBS.

Sobre o tema, a PEC nº 45 propõe modelo diferenciado de vinculação de receitas. Para o novo IBS, seria criado um sistema de alíquotas singulares que funcionaria como subalíquotas do tributo. Tais alíquotas singulares espelhariam as vinculações/destinações constitucionais hoje



existentes, como aquelas para os fundos de participação, seguridade social, cotas-partes dos municípios nos tributos estaduais, gastos mínimos com saúde e educação e etc.

Nesse modelo, com vinculação no próprio tributo e não na receita global como atualmente consagrado, seria possível que as alterações na alíquota do tributo incidissem apenas sobre a parte residual livre ou não vinculada. Neste caso, haveria ganhos na gestão financeira dos entes e menor carga tributária potencial, visto que eventual aumento de tributos não precisaria ser repartido entre as vinculações constitucionais.

Igualmente, sugeriu-se que as destinações à saúde e à educação tivessem suas vinculações unificadas, permitindo a fungibilidade da destinação dos recursos entre essas duas áreas. Esta inovação viria também ao encontro da demanda por menor rigidez orçamentária e financeira para cumprimento dos mínimos constitucionais.

A despeito de possíveis vantagens no gerenciamento dos recursos disponíveis, adotamos como princípio a manutenção de todas as participações e vinculações já vigentes, cuja discussão de mérito foge ao escopo da presente PEC. Assim, decidimos em nosso relatório manter o sistema de repartição nos moldes já preconizados pela Constituição e que continuará aplicável aos outros tributos, acatando o exemplo proposto na PEC 110, do Senado Federal.

O produto da arrecadação do IBS será repartido entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais alterados na Constituição, com o intuito exclusivo de repor a receita dos tributos extintos pelos novos tributos criados.

Salientamos que a sucessão de contribuições sociais da União por espécie tributária diversa – imposto – também exigiu que vinculações à seguridade social, à educação, ao seguro desemprego e ao abono salarial fossem alteradas para garantir idêntica proteção à atualmente vigente.

### **2.3.1.9. Gestão compartilhada do IBS**

O desafio de criarmos um imposto de caráter nacional, que demanda a conjugação do exercício da competência tributária dos entes das três esferas de governo, exige a concatenação das atividades de regulamentação, fiscalização, arrecadação, administração e distribuição do produto da arrecadação.

Nesse cenário, buscando compatibilizar a gestão eficiente do imposto com os imperativos decorrentes da autonomia federativa, o Substitutivo estabelece que o IBS terá a sua administração compartilhada entre os entes federativos, atribuindo a lei complementar a definição da forma de coordenação das atividades das diferentes esferas para a consecução dessas atividades.

Vale salientar que nosso objetivo é que as administrações tributárias, atividades essenciais ao Estado, continuem exercendo suas atribuições. Adicionalmente, os órgãos fazendários dos entes subnacionais terão o alcance de suas ações ampliado, participando e contribuindo na administração, fiscalização e regulamentação de imposto de âmbito nacional. As atuações destes órgãos não se excluem, mas somam esforços para gerar enorme ganho de eficiência e atender ao verdadeiro pacto federativo. É a integração que sempre se desejou entre as inúmeras administrações tributárias existentes no país e que restará concretizada na implantação do IBS.

Em relação às atividades de lançamento, fiscalização e cobrança, essenciais para a Administração Tributária, caberá também à lei complementar dispor sobre a coordenação da atuação integrada dos fiscos, inclusive por meio da definição de hipóteses de delegação de competências entre eles, visando dar mais racionalidade e eficiência ao processo fiscal e à atividade fazendária - além de resultar em maior arrecadação com menores despesas, trará maior justiça fiscal ao cidadão, reduzindo casos de evasão ou elisão tributárias.

Espera-se que essa atuação coordenada garanta, também, maior segurança jurídica ao contribuinte. Isto porque o lançamento, a fiscalização e a cobrança integrada dos fiscos simplificará a compreensão dos

procedimentos fiscais adotados e evitará que a mesma empresa seja submetida a sucessivas e descompassadas ações fiscalizatórias, de entes distintos, sobre as mesmas operações.

A lei complementar definirá, ainda, o modelo de funcionamento do sistema de uniformização da interpretação/aplicação da legislação do IBS. Trata-se de medida indispensável à harmonização da incidência e repartição do tributo, tendo em conta a inerente multifacetação da interpretação da norma jurídica, bem como os interesses econômicos envolvidos, naturalmente vocacionados a gerar conflitos interfederativos.

Em relação a essa questão, cabe ressaltar que o Substitutivo prevê a possibilidade de implementação, no âmbito da administração compartilhada do IBS, do modelo de pronunciamentos e soluções de consulta vinculantes, adotado hoje pelas administrações tributárias, com a diferença de vincular as três esferas federativas.

Espera-se que a legislação unificada e a simplificação dos procedimentos contribuam para que todos os entes diminuam seus custos com administração tributária com significativos ganhos de eficiência.

#### **2.3.1.10. Processo Administrativo e Judicial Fiscal**

A disputa fiscal entre a Administração Pública e os contribuintes em torno do crédito tributário esbarra atualmente em obstáculos que lhe garantem baixa eficiência, especialmente nos litígios a originados da atuação do fisco. Por certo, a missão da fazenda pública em recuperar valores inadimplidos é árdua e demanda a constante revisão da eficiência das políticas públicas repressoras da sonegação fiscal.

O quadro atual é desalentador. Com efeito, estima-se que o contencioso tributário brasileiro, nas três esferas federativas, tenha alcançado 5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele

ano<sup>62</sup>. Apenas o contencioso tributário federal judicial, incluído aqui o previdenciário, incrementou-se em 13,1% do ano de 2018 para 2019.

Ressalte-se que esse levantamento promovido pelo Instituto Insper não considerou em seu cálculo as ações promovidas pelos contribuintes para deixar de pagar tributos ou recuperar valores já pagos, o que avolumaria o estoque de litígios fiscais a quantias inestimáveis.

Não bastasse essa colossal soma de recursos em disputa, verificamos que os processos de execução fiscal são verdadeiros gargalos na atividade do Poder Judiciário, sendo os principais responsáveis por sua alta taxa de congestionamento. Além de representarem 73% do estoque de processos de execução, correspondem a aproximadamente 39% do total de casos pendentes de julgamento, conforme relatório do Conselho Nacional de Justiça<sup>63</sup>.

O mesmo relatório destaca que esse congestionamento ocorre em virtude de o executivo fiscal chegar a juízo depois de tentativas frustradas de recuperação do crédito tributário na via administrativa. Assim, repetem-se etapas e providências de localização do patrimônio do devedor em juízo, as quais comumente restam infrutíferas. O resultado disso é uma média estimada, para o ano de 2017, de 18 anos e 11 meses para a duração total do contencioso tributário, somadas as fases administrativa e judicial<sup>64</sup>.

Reconheça-se, apesar disso, que o Poder Público não tem quedado-se inerte. Iniciativas como a criação do Sistema de Busca de Ativos do Poder Judiciário – Sisbajud, a possibilidade da transação tributária e a formação de grupos de trabalho como o Comitê de Apoio Técnico à Realização do Diagnóstico do Contencioso Tributário Nacional<sup>65</sup> e o Comitê Gestor para definição de diretrizes para o Programa de Conformidade Fiscal (Confia) da

---

<sup>62</sup> Núcleo de Tributação do Insper. *Contencioso Tributário no Brasil*. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020.

<sup>63</sup> Justiça em Números 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

<sup>64</sup> Estimativa realizada pela Ernst & Young e divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO em seu estudo Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro, em 2019.

<sup>65</sup> Portaria Conjunta nº 1, de 18 de janeiro de 2021 – Secretaria Especial de Programas, Projetos e Gestão Estratégica e Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Secretaria Especial da Receita Federal<sup>66</sup> demonstram o empenho em se aprimorar a persecução do crédito tributário e a relação fisco-contribuinte.

Os Estados e Municípios, ainda que de forma difusa, também tem buscado promover esforços para desenvolver boas práticas e modernização em sua atuação fiscal.

Para que se evite a atuação em paralelo das administrações tributárias, quanto mais ao tratarmos de um imposto único que fará com que as três esferas de governo tributem a mesma operação, delegamos à lei complementar a competência para a coordenação da atividade fazendária e para a uniformização do processo administrativo fiscal do IBS, de modo que o procedimento de exigência do imposto seja simples para o contribuinte e eficiente para a Fazenda Pública.

Pretendemos, assim, avançar na eficiência e na celeridade do processo administrativo. Nesse sentido, é indispensável que aproveitemos soluções também desenvolvidas em outros países, como a evolução de medidas alternativas de resolução de conflitos, a priorização no tratamento de contribuintes que se mantêm regulares com suas obrigações tributárias, a busca de dívidas que se mostrem mais propensas ao êxito e o oferecimento de mais meios de pagamento à sociedade.<sup>67</sup>

O modelo que preconizamos manterá o funcionamento dos fiscos de cada ente da Federação, exigindo, contudo, que participem conjunta e simultaneamente nas ações de fiscalização e nas contendas administrativas com os contribuintes. Isso para evitar que cada ente abra seu processo fiscalizatório de forma independente e sem comunicação com os demais, o que poderia inserir o sujeito passivo em infundável insegurança jurídica.

Destaque-se que é de interesse máximo de cada ente subnacional a integração com os demais, principalmente em virtude da prevalência do princípio do destino na definição do sujeito ativo da relação

---

<sup>66</sup> Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021.

<sup>67</sup> OECD (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

tributária, que fará com que determinado ente dependa da fiscalização de contribuintes situados em outro estado ou município.

Modelo idêntico deve ocorrer na esfera judicial, primando-se pela coexistência das procuradorias fazendárias dos respectivos entes. Conquanto a disposição sobre normas processuais caiba à legislação infraconstitucional, antecipamos que o sistema por nós idealizado congrega a atuação litisconsorte das procuradorias dos entes interessados na operação. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todos.

Cuidamos, ainda, de unificar a tramitação dos feitos referentes ao IBS na justiça federal. Inicialmente, adiantamos que nossa expectativa, a partir das características do IBS, é a de que teses jurídicas sobre a incidência do tributo ou a possibilidade de creditamento de insumos sejam profundamente reduzidas. Sobrariam, portanto, as execuções fiscais.

No que se refere a esses processos, tem-se que seu maior impacto está na justiça estadual, que concentra 85% dos processos, ao passo que à justiça federal destinam-se 15%. Ademais, verifica-se que a especialização da justiça estadual é bastante oscilante no País. Apesar de 92,1% dos processos pendentes de execução estarem em varas exclusivas, Estados como o Rio Grande do Sul (15%) e Santa Catarina (29%) indicam ainda haver algum caminho a ser percorrido para a ampla instalação de varas específicas para a execução fiscal.<sup>68</sup>

Corroborar a opção pela justiça federal a menor quantidade de tribunais de segunda instância, reduzindo-se a probabilidade de entendimentos destoantes sobre a norma tributária.

Derradeiramente, frisamos mais uma vez que, apesar de a competência judicial se concentrar na justiça federal, a atuação dos entes federados, por meio de suas procuradorias, se dará de forma independente e coordenada.

---

<sup>68</sup> Justiça em Números 2019/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2019.

### **2.3.1.11. Implementação e Transição dos Sistemas**

Para se proceder à sucessão do sistema de tributação do consumo, faz-se necessária delicada alquimia, que condense a necessidade de uma implementação que traga tempestivamente os resultados esperados e atenda às expectativas da sociedade, com a segurança jurídica e as repercussões nos preços relativos de bens e serviços e nas finanças públicas.

Vigilantes em relação a esse desafio, propomos a transição dos tributos incidentes de modo a conciliar as propostas de reforma tributária em debate neste Parlamento, bem como a suave modificação dos critérios de distribuição da arrecadação com o imposto, nos termos a seguir.

#### **2.3.1.11.1. Transição dos Tributos**

Ao longo de todos esses meses de trabalho desde que assumimos a relatoria nesta Comissão Mista, constatamos um anseio generalizado, manifestado nas diversas emendas apresentadas à PEC nº 45, de 2019, e nas reuniões técnicas, de que a transição aplicável aos contribuintes se desse em um prazo mais curto. Por isso, o nosso Substitutivo reduz o prazo dessa transição, dos 10 anos originalmente previstos na referida proposta para os 6 anos definidos na PEC nº 110, de 2019.

Ademais, o modelo ora proposto permite a simplificação do Sistema Tributário Nacional já no primeiro ano de vigência do IBS. Adotamos esse formato de modo a conjugar esforços com a colaboração enviada pelo Poder Executivo, na forma do Projeto de Lei nº 3.887, de 2020, que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), o qual servirá de importante subsídio para a elaboração da lei complementar do IBS.

A transição que submetemos à análise dos nobres parlamentares terá duas fases: uma federal, de dois anos, seguida de uma nacional, de quatro anos.

A fase federal se iniciará no ano seguinte ao ano de referência, que, por sua vez, corresponderá ao ano da publicação da lei complementar instituidora do IBS, caso essa publicação ocorra antes do dia 30 de junho, ou ao ano seguinte, caso ela ocorra após 30 de junho.

Nos dois anos de transição federal, a contribuição para o PIS e a Cofins serão substituídas pela alíquota federal do IBS. Para que se viabilize a implantação célere do sistema de cobrança e a edição de regulamentos necessários, caberá inicialmente à Receita Federal do Brasil o exercício das atribuições relativas à regulamentação e operacionalização do imposto. Destaque-se que, no terceiro ano, essas competências serão exercidas de forma compartilhada pelas esferas federativas.

A adoção de um período inicial de transição apenas para a União confere maior segurança à implantação do IBS, pois o Governo Federal dispõe de significativa base de dados e de instrumentos mais ágeis para corrigir ou compensar desvios. Mitiga-se também a possibilidade de impactos nas contas públicas, tendo em vista que a base arrecadatória do União é mais ampla.

Do terceiro ao sexto ano, as alíquotas do ICMS e do ISS serão gradualmente reduzidas, à razão de 1/4 por ano, até a extinção desses impostos. Concomitantemente, a alíquota estadual e municipal do IBS será elevada de forma a manter o nível de arrecadação das duas esferas federativas. Nesse período, os benefícios fiscais começam a ser reduzidos nessa mesma proporção, conferindo-se, assim, um prazo de adaptação razoável aos setores afetados pelas modificações propostas.

A partir do terceiro ano, o imposto estará sendo obrigatoriamente administrado de forma compartilhada pelos entes federativos. Nesse momento, como o IBS já terá sido cobrado por dois anos, a arrecadação federal do período servirá de parâmetro para a precisa determinação das alíquotas do IBS dos entes subnacionais.

O IPI, por sua vez, será extinto apenas no sexto ano posterior ao de referência. Nesse período, porém, já será possível a instituição do imposto seletivo, o qual afastará a incidência do IPI em relação aos produtos que onerar.



Em relação aos saldos credores acumulados de ICMS, IPI, contribuição para o PIS e Cofins, cabe apontar que a lei complementar poderá prever (i) a sua utilização para pagamento do IBS ou (ii) a sua restituição mediante a emissão, pelo respectivo ente federativo, de instrumentos financeiros negociáveis.

Como forma de possibilitar que os níveis de arrecadação se mantenham inalterados durante a transição, o Substitutivo atribui ao Senado Federal a fixação de alíquotas de referência para todas as esferas federativas, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União, segundo diretrizes estabelecidas em lei complementar. Em respeito à autonomia federativa, essas alíquotas, denominadas alíquotas de referência, serão aplicáveis até que sobrevenha lei federal, estadual, distrital ou municipal com percentual diverso.

Registre-se que o texto proposto prevê que as alíquotas de referência do IBS serão reajustadas para incorporar a perda de arrecadação dos tributos extintos. A arrecadação do imposto seletivo será computada para a redução da alíquota federal do IBS, de modo a proporcionar impacto nulo sobre a arrecadação federal durante esse período.

Em suma, alíquota de referência será a necessária para replicar a carga tributária hoje existente, eliminando-se artifícios que tentam camuflá-la, como a incidência do imposto sobre ele mesmo (tributo “por dentro”) e a cumulatividade ao longo da cadeia.

Decerto, devemos avançar no debate sobre o deslocamento da tributação das operações com bens e serviços para a renda e o patrimônio, o que permitirá reduzir a pesada carga sobre o consumo – que já existe atualmente. Porém, os que se rebelam contra o modelo que ora propomos demonstram exclusivamente sua preferência em continuarem na iludida e ingênua percepção das exações que recaem sobre suas operações.

Alertamos para que seja mantido o modelo proposto, que alberga poucas exceções à unicidade do IBS, de modo a se evitar a majoração da alíquota de referência do tributo. Relembramos a autorização de flexibilização

dos desenhos do imposto para setores específicos, pelo prazo de doze anos, de modo a amortecer ainda mais os efeitos da transição.

Uma decorrência do debate sobre de quanto seria a alíquota de um IBS nacional é o seu impacto nos preços relativos e na inflação. A respeito desse ponto, importa destacar Nota Informativa divulgada pelo Ministério da Economia em 30 de abril último<sup>69</sup>, em que se evidencia que a CBS, com uma alíquota de 12%, quase não repercute no nível de preços. Tal resultado reforça a nossa convicção pela defesa do IBS nacional, dado que nele se estima uma alíquota de IBS correspondente à parcela federal inferior aos 12% de CBS.

*“Reforma tributária afeta os preços relativos. Dessa maneira, é incorreto afirmar que a mudança da legislação tributária induz a processos inflacionários, ou seja, aumento generalizado e persistente da inflação.”*

Reproduzimos ainda trecho do referido documento que, embora trate da CBS, aplica-se perfeitamente ao IBS nacional que propomos:

*“Importante salientar que para maioria dos subitens que compõe o IPCA, o realinhamento dos preços, considerando toda a cadeia produtiva, significará redução de seu valor. Ou seja, caso o repasse da mudança da CBS em relação ao valor adicionado seja completo no atacado e no varejo, parte relevante da variação dos preços dos bens e serviços que compõe o IPCA será negativo. Desta forma, desmistifica-se, em primeiro lugar, que alíquotas maiores significam preços maiores, pois dependem da base de cálculo. Em segundo lugar, a possibilidade de crédito dos insumos pode beneficiar toda economia, pois a permite a dedução de impostos*

---

<sup>69</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2021/ni-impacto-da-cbs-na-inflacao.pdf>. Acesso em: 2 de maio de 2021.

*pagos em estágios anteriores, tendendo a simplificar o sistema tributário.”*

### **2.3.1.11.2. Transição Federativa**

Historicamente a incerteza quanto ao comportamento e à distribuição horizontal e vertical da arrecadação tributária tem-se revelado um grande obstáculo às tentativas de aperfeiçoamento do sistema tributário nacional. A par desse desafio tradicional, a realidade do setor público hoje, em todas as esferas, é de constrangimento fiscal severo, com poucos graus de liberdade para se abdicar de receitas tributárias no curto prazo, ainda que o aperfeiçoamento do sistema possa promover ganhos de arrecadação em médio e longo prazos.

Mesmo que fixemos a carga tributária e a participação de cada esfera nesta carga, uma estrutura tributária baseada em premissas diferentes promoverá, obviamente, uma distribuição horizontal da arrecadação distinta da que se observa hoje. Com a implementação do princípio do destino, a distribuição do bolo tributário migrará dos entes produtores para os consumidores. O novo modelo permitirá que os tributos sobre consumo possam custear políticas públicas que atendam melhor às demandas dos cidadãos, ao criarem na população a devida percepção dos custos dessas políticas. Por outro lado, precisa ser enfrentada a questão da transição federativa, tendo em vista o comprometimento das receitas públicas com gastos de caráter continuado já assumidos.

No intuito de resolver o impasse, a PEC nº 45, de 2019 propõe uma transição de cinquenta anos para a completa adoção do princípio do destino. Nos primeiros vinte anos da transição, a distribuição de recursos reperia a perda real de receita dos Estados e dos Municípios decorrente da redução do ICMS e ISS, respectivamente. Aumentos ou reduções promovidos pelos entes nas “alíquotas de referência” do IBS seriam computados no valor a eles repassado. Nos trinta anos seguintes, essa distribuição seria realizada com base no princípio do destino, de forma crescente e gradual, à razão de 1/30 por ano.

Um dos problemas percebidos nessa proposta é o incentivo criado para Municípios com arrecadação inexpressiva de ISS zerarem suas alíquotas de IBS, dada a baixa retenção de suas potenciais arrecadações nos primeiros anos da transição. Com isso, seria impraticável garantir as arrecadações pré-reforma por falta de recursos.

O Substitutivo da PEC nº 110, de 2019, por sua vez, acresce art. 159-A à Constituição para determinar a criação de dois fundos, um para Estados e outro para Municípios, com vistas à redução de disparidades da receita *per capita* em cada esfera de governo, delegando à lei complementar a possibilidade de definir parcela dos referidos fundos para compensação de perdas nos 15 anos que sucederem a reforma do sistema tributário.

Nos termos da proposta, os recursos transferidos aos entes pelos fundos ficam vinculados a despesas com investimentos em infraestrutura. Apesar de todo o mérito em se buscar ampliar as fontes para o investimento público, a medida se mostraria inadequada por não recompor a receita disponível para gastos obrigatórios, impossibilitando o funcionamento das administrações estaduais e municipais. Além disso, não são definidos, de forma objetiva, os valores de contribuição de cada esfera para os fundos, ponto fulcral para redução das incertezas dos entes. Também não há menção quanto ao prazo de vigência dos fundos.

Na expectativa de oferecermos o detalhamento requerido para a questão, nossa proposta estabelece transição federativa de cinquenta anos, da qual participarão Estados, Distrito Federal e Municípios.

O modelo ora proposto prevê a retenção da parcela da arrecadação própria do IBS de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município para a distribuição entre estes entes com vistas a amenizar as variações de arrecadação. No primeiro ano de transição do ICMS/ISS para o IBS, será retido o montante correspondente a 95% do valor do imposto apurado com base nas já mencionadas alíquotas de referência; nos anos seguintes, a retenção será reduzida à razão de 1/50 ao ano, de maneira que, ao final da transição federativa, o princípio do destino valerá completamente. Esses

percentuais incidirão sobre o imposto apurado antes da partilha das cotas partes de IBS.

Para viabilizar a transição federativa que propomos, é vedada aos entes a fixação de alíquotas do IBS em patamar insuficiente para garantir a retenção. Respeitada essa vedação, toda e qualquer variação de alíquota promovida pelo ente repercutirá integralmente em sua participação no produto da arrecadação do IBS.

Nossa proposta estabelece que os recursos retidos na forma mencionada acima serão distribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios proporcionalmente às receitas líquidas médias com os tributos substituídos, inclusive as relativas às suas cotas-partes, nos cinco exercícios financeiros que antecederem a promulgação da Emenda Constitucional, não causando, portanto, incentivo adverso para aumento da carga tributária. Dado que a distribuição desses recursos considerará o valor pós-partilha do ICMS com os Municípios, não se aplicará a cota-parte de IBS nos recursos entregues aos Estados.

A parcela da arrecadação não retida será entregue ao ente arrecadador segundo a regra geral instituída no art. 152-A acrescido à Constituição. Esta parcela cresce com o passar dos anos, até atingir a totalidade do valor entregue a cada ente no fim da transição, quando o princípio do destino restará completamente implementado.

Similarmente ao que hoje ocorre com os tributos substituídos, os valores entregues a cada ente:

- a) serão considerados como receita de impostos, para fins do disposto nos arts. 29-A (limite de despesas com Câmara de Vereadores), 37, XXII (destinação de recursos para atividades de administração tributária), 198, § 2º (mínimos constitucionais da saúde), 204, parágrafo único (vinculação de receita tributária para programa de apoio à inclusão e promoção social), 212 (mínimos constitucionais da educação), 216, § 6º (vinculação de receita tributária para

fundo estadual de fomento à cultura), todos da Constituição Federal;

- b) integrarão a base de cálculo do Fundeb (art. 212-A, II, da Constituição Federal), subtraindo-se, no caso dos Municípios, a parcela relativa à arrecadação própria, tendo em vista que o ISS atualmente não compõe essa base;
- c) poderão ser vinculados à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, e à prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

Entendemos que a regra de transição ora trazida é capaz de amenizar de forma significativa eventuais perdas de curto prazo que alguns entes poderão experimentar. É uma regra de simples aplicação e entendimento por todas as partes, além de, comparativamente ao proposto na PEC nº 45, de 2019, apresentar maior neutralidade quanto aos incentivos para os entes fixarem as alíquotas próprias. A inclusão das cotas-partes na transição atende, ainda, a demanda trazida pela Confederação Nacional dos Municípios, preocupada com as repercussões da mudança de critério de partilha das receitas de Estados com seus Municípios.

Por fim, vale notar que os ganhos econômicos pela simplificação do sistema tributário compensarão, por si só, boa parte das eventuais perdas de Estados e Municípios que, atualmente, possuem participação ampliada nos tributos substituídos pela desobediência ao princípio do destino, fiscalmente mais justo.

#### **2.3.1.12. Impacto Esperado na Economia Brasileira**

Nos últimos anos, foi possível constatar a profusão de estudos que analisam os efeitos da implementação de um imposto sobre valor agregado moderno na taxa de crescimento de uma economia. No Brasil, com a

intensificação do debate no parlamento sobre as alternativas para reforma da tributação sobre o consumo, propiciada com a apresentação das PECs nº 45 e nº 110, ambas de 2019, não foi diferente.

A criação de um IBS nacional impactaria positivamente a taxa de crescimento da economia brasileira, em virtude da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos, do grau de litigiosidade tributária, e da correção das distorções alocativas. Parcela mais significativa desses resultados adviria da redução dos custos de conformidade e de investimentos em ativos fixos

O novo modelo alavancaria a produtividade interna, resultando em uma taxa de crescimento do PIB potencial de aproximadamente 20% em 15 anos. O efeito multiplicador da simplificação tributária e do ganho de eficiência dela decorrente sobre a taxa de crescimento do PIB potencial adquiriria maior intensidade no decorrer dos anos.

Esse impacto positivo no PIB potencial, em um cenário de agravamento das contas públicas em decorrência da pandemia de Covid-19, revela-se ainda mais desejável e necessário pela repercussão positiva nas expectativas dos agentes, pois haveria uma sinalização de que o Brasil está buscando reduzir o risco país e a taxa de juros de longo prazo, por conseguinte. Apesar de se tratar de um efeito indireto, não é menos importante, dada a trajetória crescente da dívida pública como proporção do PIB, cuja sustentabilidade depende do nível da taxa de juros com que o Estado consegue se financiar. Haveria um incremento de cerca de 10 pontos percentuais na já mencionada taxa de crescimento estimada do PIB potencial.<sup>70</sup>

Verificou-se ainda tendência de aumento no nível dos agregados macroeconômicos – consumo das famílias, investimentos, exportações e importações –, com maior variação positiva no nível de investimento, equivalente

---

<sup>70</sup> BORGES, Bráulio. **Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019**. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota\\_Tecnica\\_Reforma\\_PEC45\\_2019\\_VF.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Nota_Tecnica_Reforma_PEC45_2019_VF.pdf). Acesso em: 25 abr. 2021.

a 25% se considerada a expectativa de maior produtividade do capital. Para as famílias, isso se traduziria em um aumento de quase 17% na renda.

Também foram objeto de análise recente os efeitos setoriais e distributivos decorrentes da criação de um IBS nacional.<sup>71</sup> A indústria seria o macrossetor com maiores ganhos, cuja atividade cresceria até 25%, em virtude do estímulo que a reforma representa ao investimento em ativo fixo e da redução da carga tributária que o setor suporta relativamente aos demais.

Mesmo que variável, o impacto seria positivo em todos os setores, pois uma menor cumulatividade na tributação sobre o consumo e o aumento da renda das famílias compensariam eventual aumento de carga tributária relativa. Sobretudo se considerarmos que a redução dos custos dos insumos, que hoje embutem alguma cumulatividade, favoreceria destacadamente os macrossetores da agropecuária e de serviços.

Com respeito aos efeitos distributivos da adoção de um IBS nacional, com alíquota uniforme, vários estudos apontam maiores ganhos para as famílias de renda mais baixa, potencializados conforme o modelo de isenção personalizada do tributo. Esse impacto distributivo da modernização da tributação sobre bens e serviços é explicado pela composição da cesta de consumo das famílias nos primeiros estratos, concentrada na aquisição de mercadorias.

Recentemente o Poder Executivo analisou a relação entre a criação da Contribuição sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), em substituição à Contribuição para o PIS e à Cofins, e o nível de atividade econômica e o emprego. A conclusão foi de que a produtividade da economia poderia crescer de 0,2% a 0,5% com a unificação das duas contribuições, consideradas apenas duas variáveis no modelo: a queda na variância das alíquotas dentro dos setores e a redução do custo de conformidade. Também foram encontrados resultados positivos sobre o PIB *per capita* e o emprego.

---

<sup>71</sup> CARDOSO, Debora Freire *et al.* **Nota Técnica: Simulações dos impactos macroeconômicos setoriais e distributivos da PEC 45/2019**. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF\\_NT\\_Impactos.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/10/CCiF_NT_Impactos.pdf). Acesso em: 25 abr. 2021.



Nota-se, portanto, como as variáveis macroeconômicas estão relacionadas ao sistema tributário, cujos ganhos serão tanto maiores quanto menores forem as distorções remanescentes de uma reforma. Isso significa que o retorno em termos de bem-estar será maior para a população se as mudanças forem estruturais e profundas. Evidentemente os resultados da análise do impacto econômico de uma reforma ampla decorrem da metodologia empregada. No entanto, a evidência empírica indica que, nas últimas quatro décadas e em todos os continentes, reformas amplas contribuíram para o crescimento das economias que as implementaram.<sup>72</sup>

Com o aprofundamento do debate sobre a relação entre mudanças estruturantes e crescimento econômico, as reformas amplas passaram a ser consideradas essenciais para garantir um aumento no nível de atividade econômica sólido. Logo, urge e adquire relevância ainda maior a concepção de um novo modelo de tributação sobre o consumo no país. Some-se a isso o fato de que historicamente as maiores reformas tendem a acontecer em períodos de dificuldade econômica, tal qual o que ora vivenciamos. Perspectivas econômicas desfavoráveis, como é de se esperar, tendem a catalisar os esforços dos agentes para as mudanças necessárias.<sup>73</sup>

Por todas essas razões, acreditamos na importância e na oportunidade única de trabalharmos para promover uma verdadeira reforma de nossa estrutura tributária, centrada na modernização da tributação sobre o consumo, que abarque uma gama maior de tributos, de forma a tornar o modelo mais simples, justo e eficiente. Os efeitos de nossa proposta não são imediatos, mas se estenderão por gerações e se revelam, especialmente nesse momento, peça chave para mudar a trajetória de nossa nação e nos colocar de fato no caminho da prosperidade.

---

<sup>72</sup> MARAZZO, Pasquale Marco *et al.* Wide-reaching Structural Reforms and Growth: A Cross-country Synthetic Control Approach. Working Papers Center for International Development at Harvard University, n. 82, abr. 2017. Disponível em: [https://growthlab.cid.harvard.edu/files/growthlab/files/cid\\_rfw\\_p\\_82.pdf](https://growthlab.cid.harvard.edu/files/growthlab/files/cid_rfw_p_82.pdf). Acesso em: 25 abr. 2021.

<sup>73</sup> International Monetary Fund. Structural reforms and macroeconomic performance: initial considerations for the Fund, nov. 2015. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/101315.pdf>. Acesso em: 25 de abril de 2015.

### 2.3.2. Imposto Seletivo

Como se observa dos arts. 3º e 5º da Diretiva nº 92/12/CEE do Conselho das Comunidades Europeias e do art. 1º da Diretiva nº 2003/96/CE do Conselho da União Europeia, é corrente na prática tributária internacional a criação, paralelamente à tributação do volume de negócios, de impostos especiais sobre o consumo, devidos em razão da produção ou da importação de determinados produtos, especialmente bebidas alcoólicas, tabaco, eletricidade, óleos minerais, álcool e demais produtos energéticos.

Nesse contexto, alinhado às melhores práticas internacionais, o texto ora apresentado prevê a substituição do IPI por um imposto seletivo, com um espectro de incidência melhor delimitado.

Registre-se que o modelo proposto é mais eficiente do que o adotado pela Constituição vigente, no qual a atribuição da possibilidade de uma seletividade ampla ao IPI e o ao ICMS levou à multiplicação de alíquotas e à própria desfiguração do critério da essencialidade, que acabou substituído por quaisquer motivos de política econômica ou fiscal que não extrapolassem patamares justificáveis para as alíquotas adotadas<sup>74</sup>.

De um modo geral, as características<sup>75</sup> dos produtos incluídos no regime de impostos seletivos (*excise taxes*) são (i) o elevado potencial tributário, decorrente da difusão do consumo e de uma baixa elasticidade da demanda em relação ao preço; (ii) a concentração da produção em poucos agentes econômicos, o que facilita a arrecadação e controle; e (iii) a política de desincentivo ao seu consumo, em decorrência do potencial lesivo à saúde do consumidor ou ao meio ambiente.

---

<sup>74</sup> Cabe mencionar, nesse sentido, os julgados do Plenário do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IPI sobre o açúcar, como o Recurso Extraordinário nº 592145, publicado em 01/02/2018.

<sup>75</sup> MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (coordenador). **Reforma fiscal: Coletânea de Estudos Técnicos**. Relatório da Comissão Executiva de Reforma Fiscal, Volume 1. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. Página 115. Disponível em: "<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/557745>".

Não existe, contudo, uma uniformidade em relação aos bens sujeitos a impostos seletivos. Na própria União Europeia<sup>76</sup>, por exemplo, há países que tributam veículos automotores (Áustria, Espanha, Holanda e Polônia), apostas e loterias (Alemanha, Espanha, Itália, Portugal e Reino Unido), bebidas não alcoólicas (Bélgica), café (Bulgária), sorvetes, chocolates e demais doces (Dinamarca).

Dessa forma, optamos por prever a incidência do imposto seletivo apenas sobre as principais externalidades negativas recorrentemente oneradas por outros países. Possibilita-se a tributação, portanto, sobre os cigarros e outros produtos do fumo e as bebidas alcoólicas, mantendo, contudo, a possibilidade de que a lei complementar venha a onerar também outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

Por outro lado, como se depreende do relatório da OCDE “*Consumption Tax Trends 2020*”<sup>77</sup>, os impostos seletivos frequentemente são calculados mediante determinação de valores por unidade de medida.

No âmbito nacional, de forma semelhante, a evolução da legislação tributária relativa ao IPI, à Contribuição para o PIS e à Cofins conduziu à tributação de alguns dos bens referidos por meio de alíquotas específicas, ainda que sob a forma de regimes especiais sujeitos à opção do contribuinte.

Por essas razões, em atenção à experiência nacional e internacional, o Substitutivo prevê que o imposto poderá incidir sob a forma de alíquotas *ad valorem* calculadas “por fora” ou de alíquotas específicas.

As alíquotas do imposto poderão ser diferenciadas por tipo de produto e alteradas pelo Poder Executivo, sem observância da anterioridade do exercício financeiro, nos moldes atualmente aplicáveis ao IPI, possibilitando-se uma pronta resposta a imperativos de política econômica.

---

<sup>76</sup> A lista de impostos especiais sobre o consumo está disponível para consulta no seguinte endereço: “<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/splSearchForm.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html)>”

<sup>77</sup> Disponível em: “<<https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>>”.

O imposto seletivo, apesar de idealmente cobrado de forma monofásica, poderá incidir em uma ou mais fases da cadeia produtiva, conforme definido pelo legislador.

O imposto incidirá nas importações e não incidirá nas exportações, e a repartição de sua arrecadação observará o atual modelo de repartição atual do IPI.

Por fim, cabe apontar que o Substitutivo prevê que a instituição do imposto seletivo não elevará a arrecadação geral da União, pois estabelece que, durante o período de transição, o produto de sua arrecadação será considerado na fixação das alíquotas de referência do IBS, de modo a reduzir as alíquotas gerais desse imposto.

### **2.3.3. Progressividade Tributária na Tributação da Propriedade**

O art. 145, § 1º da Constituição Federal, ao estabelecer que, *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*, positiva o princípio da capacidade contributiva, que se expressa, dentre outras formas, pela progressividade fiscal.

Por muito tempo, a doutrina e a jurisprudência dominantes entenderam que, como decorrência desse dispositivo, essa progressividade deveria ser restrita aos chamados tributos pessoais, não recaindo sobre os tributos reais, tais como o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD.

Essa posição, porém, vem sendo alterada, notadamente em razão da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 562.045, em que se concluiu pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD, ao fundamento de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos.

Com o objetivo de positivar e dar concretude a essa importante diretriz assentada pela Corte Suprema, o Substitutivo promove alterações

pontuais em alguns dispositivos do capítulo tributário, de modo a reforçar o princípio da progressividade fiscal e a assentar a sua aplicação ao ITCMD e ao Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA).

## **2.4. Conclusão**

Diante de todo o exposto até aqui, resta demonstrada não apenas a emergencial necessidade de alterações estruturais na tributação do consumo no Brasil, mas também a aptidão e a viabilidade de nossa proposta para fazê-las. Para além das diversas soluções de ordem prática, jurídica, procedimental e federativa veiculadas, concluímos com a expectativa de que a instituição do IBS unificado seja a pedra angular de uma nova era do desenvolvimento socioeconômico nacional.

Nessa inédita fase, é primordial que tenhamos em mente, tanto na análise desta proposta como na sua futura regulamentação, a busca pelo aumento da qualidade de vida do cidadão. Para tanto, que se priorize o amistoso ambiente de negócios do ponto de fiscal, com harmonia na relação da administração tributária com os contribuintes. Não esqueçamos, pois, da busca da redução da desigualdade econômica, efetivando o acesso de todos os cidadãos aos bens e serviços essenciais.

O povo está cansado de ser forçadamente cobaia de políticas tributárias descompromissadas, que cruzam suas vidas e, quando se vão, deixam pilhas de processos nos tribunais e rastros na retalhada legislação fiscal.

Assim, conclamamos os nobres pares a examinarem e a apoiarem o Substitutivo que encaminhamos, na certeza de que é chegado o tempo de fecharmos as portas, definitivamente, do que se convencionou chamar de manicômio tributário brasileiro.

Sala da Comissão, em        de        de 2021.

Deputado AGUINALDO RIBEIRO

Relator